

# El dictamen fiscal y la nueva responsabilidad para el contador público

## Disposiciones generales

GARRIDO  LICONA.  
Y ASOCIADOS S.C.

**L.C. Alan Axel Rodríguez Santamaría,**  
Gerente de Auditoría Fiscal  
de Garrido Licona y Asociados



Cuenta con más de 15 años de experiencia en el área fiscal dentro de la firma y en empresas multinacionales

### INTRODUCCIÓN

Ante un ánimo recaudatorio, se han llevado al extremo las responsabilidades y sanciones aplicables para los contadores públicos (CP) inscritos que emiten un dictamen de estados financieros para fines fiscales.

En este contexto, con motivo de la Reforma Fiscal efectuada en el ejercicio 2022, publicada en el DOF del 12 de noviembre de 2021, se adicionó al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en su fracción III, un último párrafo, mediante el cual se estableció una nueva obligación para el CP inscrito que elabore un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, en el sentido de tener que denunciar cuando el contribuyente ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal.

Cabe destacar que la formación profesional y la competencia del CP inscrito, quien elabora el dictamen fiscal, no le permitirían asumir cierto tipo de obligaciones, como la establecida en la disposición antes citada, toda vez que ello trasciende a su capacidad, independencia e imparcialidad profesional, lo cual formará parte de este análisis.

### ANÁLISIS

#### Supuestos ante los cuales el CP inscrito está obligado a informar la posible comisión de un delito fiscal

De conformidad con lo establecido en el artículo 91-A, primer párrafo, del CFF, existe o existen diferentes supuestos jurídicos bajo los cuales el CP inscrito está obligado, entre otros, a informar sobre la posible comisión de un delito fiscal por parte del contribuyente dictaminado, en atención a lo dispuesto por el artículo 52, fracción III, del CFF, que comentaré más adelante.

A continuación, se transcribe el mencionado artículo 91-A del CFF:

**Artículo 91-A. Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o**

propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme, **así como cuando omite denunciar que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal** de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52, fracción III, tercer párrafo de este Código. No será considerada como infracción la omisión de la denuncia por parte del contador público tratándose de la clasificación arancelaria de mercancías.

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

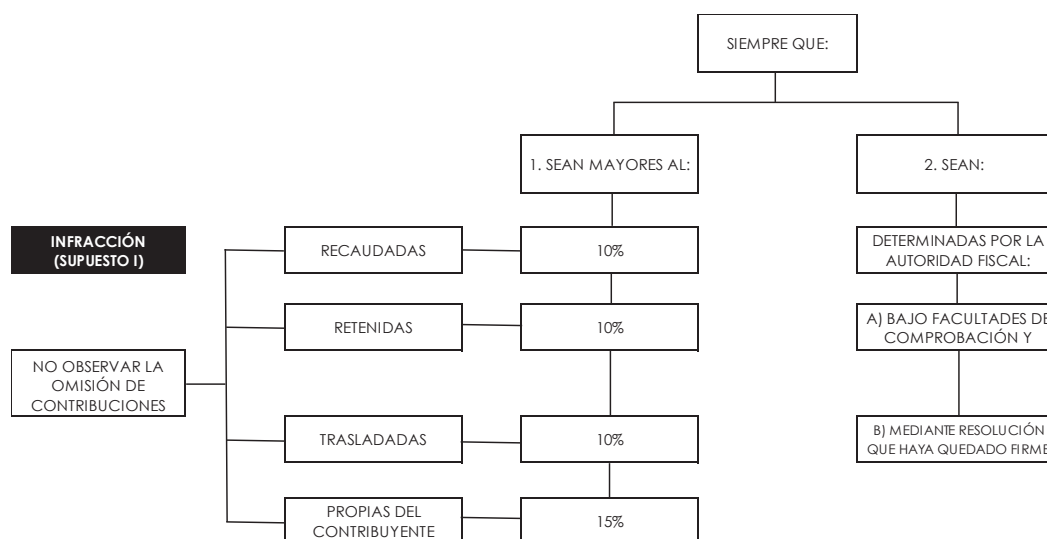
(Énfasis añadido).

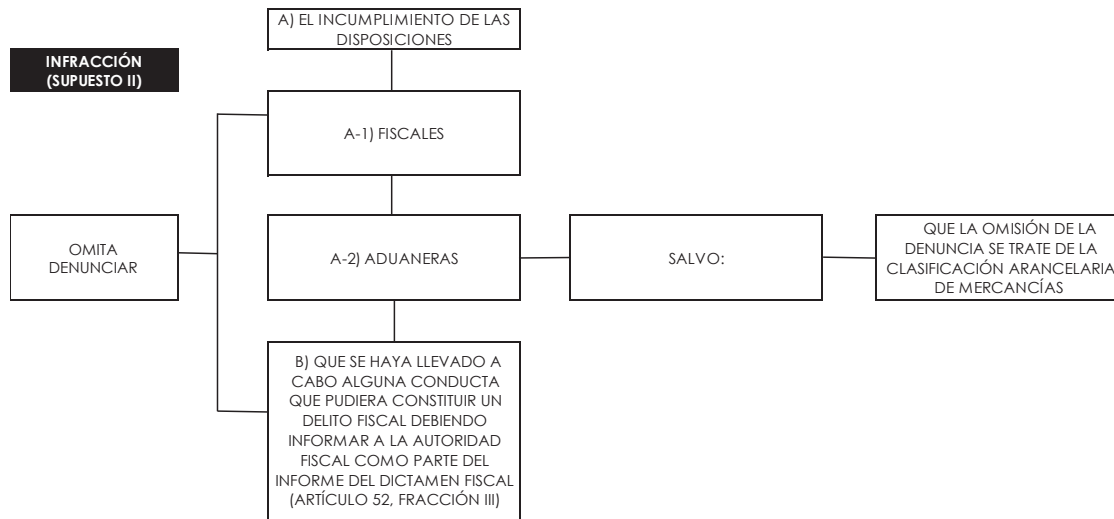
Con base en la disposición anterior del CFF, se observa una regulación un tanto imprecisa en cuanto a la definición del (los) posible(s) supuesto(s) bajo el (los) cual(es) el CP inscrito puede cometer una infracción con respecto a la elaboración del dictamen fiscal; dejando abierto a la interpretación si existe solamente uno, dos, o más supuestos; empero, el propio segundo párrafo del citado artículo hace referencia a una única infracción (bajo un solo supuesto), encontrándose una posible controversia dentro de la misma norma; generando con ello confusión en su interpretación y, por ende, dificultad para identificar cuando el CP podría incurrir en la infracción de referencia.

Cabe señalar que existe falta de claridad y certeza jurídica con respecto a cómo y en qué supuesto(s) debe actuar el CP inscrito ante la imposición de las nuevas obligaciones que se le atribuyen en la elaboración del dictamen fiscal y que, de forma evidente, algunas van más allá de su capacidad, independencia e imparcialidad profesional (como serían el incumplimiento de las disposiciones aduaneras, además de la denuncia de los delitos fiscales).

A continuación, mostraré de forma esquematizada algunos sentidos de interpretación:

### Supuestos de infracción previstos en el artículo 91-A del CFF sujetos de interpretación





**Reforma Fiscal y nueva obligación del CP sobre el dictamen fiscal**

Con motivo de la Reforma Fiscal para el ejercicio 2022, publicada en el DOF del 12 de noviembre de 2021, se incorporó al artículo 52 del CFF, fracción III, un tercer párrafo, dentro del cual se estableció una nueva obligación para el CP que elabore un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, de acuerdo con lo siguiente:

**Artículo 52.**

...

**III. ...**

...

*Quando derivado de la elaboración del dictamen el contador público inscrito tenga conocimiento de que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, **deberá informarlo** a la autoridad fiscal...*

(Énfasis añadido).

Cabe resaltar que, de acuerdo con esta nueva obligación, el CP podría incurrir en el delito de “encubrimiento”, a que se refiere el artículo 96, fracción III, del propio CFF, siempre que, con motivo de la preparación del dictamen fiscal, el CP haya tenido conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de un delito fiscal por parte del contribuyente y este no lo haya informado a la autoridad fiscal, en los términos que establece el citado artículo 52, fracción III. Esto podría dar lugar a una pena corporal de tres meses a seis años.

Por otra parte, es importante analizar el sentido que se buscó en dicha disposición respecto de la nueva obligación para el CP inscrito, aunque no se deben dejar de comentar las propias contradicciones establecidas dentro de la norma mencionada, conforme a lo siguiente:

**Artículo 52. Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con**

*el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, **siempre que se reúnan los siguientes requisitos:***

...

(Énfasis añadido).

Como se puede observar dentro del primer párrafo antes señalado, únicamente podrán considerarse como válidos o ciertos los hechos afirmados por los CP, siempre y cuando el dictamen cumpla con los requisitos a que se refieren las fracciones subsecuentes de la propia disposición; en sentido contrario, de no cumplirse con estos, los hechos a que se refiere el mismo no tendrían validez, incluyendo el contenido del informe que forma parte integrante del propio dictamen fiscal.

Continuando con este análisis de la disposición citada, ahora se expone en su fracción II:

**Artículo 52. ...**

...

**II. Que el dictamen, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y 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.**

...

(Énfasis añadido).

En la fracción de referencia, se presume que los hechos afirmados dentro del dictamen formulado por el CP sean ciertos y tengan validez, por lo que el dictamen fiscal debe ser preparado de acuerdo con la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del CP. En este sentido, cabe señalar que con independencia de que se cumpla con este

requisito, existe el riesgo o la posibilidad de que el dictamen fiscal pudiera no tener validez, así como el informe que forma parte integrante del mismo, en virtud de que, adicionalmente, se establece en la fracción III, la obligación expresa de que el CP informe a la autoridad sobre la posible comisión de delitos fiscales, que se comenta más adelante.

Derivado de lo anterior, cabe señalar que, como parte de la formación profesional del CP, así como de las normas que regulan la capacidad e independencia del mismo, no existe un supuesto que se refiera al CP como un experto en la investigación e identificación de los posibles delitos fiscales que se cometan por parte del contribuyente, para el cual se está preparando el dictamen fiscal:

**Artículo 52. ...**

...

**III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.**

*Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.*

**Cuando derivado de la elaboración del dictamen el contador público inscrito tenga conocimiento de que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, deberá informarlo a la autoridad fiscal, de acuerdo con las reglas de**

*carácter general que para tales efectos emita el Servicio de Administración Tributaria.*

...  
(Énfasis añadido).

La disposición antes citada podría generar una contradicción, en virtud de que, conforme al tercer párrafo de la referida fracción, se puede identificar que el legislador estableció al CP una obligación excesiva y desproporcionada que excede su capacidad y preparación técnica, independencia e imparcialidad; en tanto que, en la fracción II, se establece que el dictamen fiscal solamente tendrá validez cuando sea preparado atendiendo a la capacidad del CP.

En este sentido, podría darse una posible antinomia respecto del cumplimiento de las obligaciones establecidas en materia de capacidad, independencia e imparcialidad profesionales, acerca de la formulación del dictamen fiscal; por otro lado, dentro de la misma disposición, se impone la obligación al CP de formular un dictamen excediendo sus capacidades profesionales y técnicas, en cuanto a que debe reportar sobre la posible comisión de un delito fiscal por parte del contribuyente, la cual debe ser cumplida informando a la autoridad fiscal dentro del propio dictamen fiscal, conforme a los términos previstos en la regla 2.10.28. de la Resolución Miscelánea (RM) para 2024, utilizando para tal efecto 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", contenida en el anexo 1-A de la RM para 2024.

Para acceder a la **regla 2.10.28. de la RM para 2024**, escanee el Código QR



Para acceder a la **Ficha de trámite 318/CFF del anexo 1-A de la RM para 2024**, escanee el Código QR



### Obligación constitucional de investigar los delitos

Cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), la investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquel en el ejercicio de esta función.

Para acceder al **artículo 21 de la CPEUM**, escanee el Código QR



Como se aprecia en la norma señalada, existen responsabilidades que son atribuidas de forma exclusiva al Estado y deben de ser ejecutadas por quien el Estado mismo haya designado para dicha función, que en este caso corresponde al Ministerio Público la investigación de los delitos y en modo alguno a un profesional ajeno a la comisión de los delitos, como es el CP inscrito.

### ¿Cuál es la posición o el criterio manifestado por la SCJN?

Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en la sesión realizada el 17 de enero de 2024, fue aprobado el proyecto de sentencia para resolver el amparo en revisión 818/2023, mediante el cual dicho Máximo Tribunal se pronunció sobre la inconstitucionalidad del citado artículo 52, en su fracción III, del CFF.

De forma breve y puntual, me remito a señalar algunos de los argumentos de defensa más importantes con base en los cuales se pronunció la SCJN conforme al sentido mencionado y que básicamente están alineados con algunos razonamientos expuestos previamente, los cuales se indican a continuación:

...

35. Precisado lo anterior, se procede al estudio conjunto de los argumentos de inconstitucionalidad expresados por la parte quejosa, los cuales fueron oportunamente sintetizados y que resultan **sustancialmente fundados al resultar desproporcional y excesiva la medida legislativa adoptada**, en razón de las consideraciones siguientes.

...

39. Al respecto, la regulación normativa prevista en la Constitución Federal dispone que **"...La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función..."**; lo cual es concordante con lo establecido en el artículo 93 del Código Fiscal de la Federación en el sentido de que las conductas que puedan estimarse contrarias al ordenamiento jurídico y estén previstas como delitos sólo podrán ser investigadas por el ministerio público.

...

42. En este sentido, si bien es cierto que normativamente existe un catálogo de conductas calificadas por el legislador como ilícitas en materia fiscal, no menos cierto es que la porción normativa reclamada impone el deber de informar a la autoridad fiscal de cualquier **"...conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal..."**, debiendo destacarse que en razón del momento en que se

*impone ese deber (es decir, al momento de realizar el dictamen y previo a que la autoridad fiscal lo revise y determine si existen o no irregularidades constitutivas de algún delito) y ante el uso del vocablo "pueda", el cual implica sólo la posibilidad de que se llegue a cometer un delito, más no propiamente su comisión, es claro que la obligación ahora reclamada incide en el derecho a la seguridad jurídica por generar un margen de actuación amplio para la autoridad fiscal para imponer al contador la sanción correspondiente cuando se estime que éste "supo" de conductas las cuales "posiblemente" son delictivas, sin contar con elementos suficientes que evidencien el cumplimiento del elemento subjetivo como lo es el conocimiento de la conducta que pudiera resultar ilícita.*

## CONCLUSIÓN

Considerando lo anteriormente expuesto, el establecimiento de una obligación relacionada con informar respecto de delitos fiscales cometidos por el contribuyente dictaminado, en la norma de referencia aplicable a los CP inscritos, puede representar una violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica para la profesión organizada si se toma en cuenta que se le exige un deber excesivo y desproporcionado, en el sentido de que tiene que reportar a la autoridad fiscal cuando, como parte de la preparación del dictamen fiscal (como un instrumento de comprobación de las obligaciones fiscales y no así de investigación y detección de posibles delitos fiscales), tenga conocimiento de que el contribuyente haya incurrido en alguna conducta que constituyera la comisión de un delito; toda vez que el perfil del CP carece de una formación pericial y especializada, necesaria para la identificación de los delitos del tipo penal, facultad que corresponde principalmente al Ministerio Público. •