

DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 63, FRACCIÓN II, INCISO h), DEL NUEVO REGLAMENTO DEL CFF

Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez
Secretario de Acuerdos de Sala Superior

ABSTRACT: El artículo 63, Fracción II, Inciso h), del nuevo Reglamento del CFF va más allá de lo previsto por el legislador en el artículo 52, ante penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación; lo cual implica una violación al principio de reserva de ley contenido en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En este sentido, los contadores públicos afectados en su esfera de garantías con motivo de la aplicación del citado precepto reglamentario, pueden acudir al juicio constitucional a demandar el amparo y protección de la justicia federal.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es una disposición que regula figuras muy importantes en materia fiscal, como son los dictámenes y declaratorias elaborados por contadores públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al guardar ese carácter de importancia, el legislador estableció una serie de requisitos que deben ser satisfechos por los profesionistas en materia contable para obtener la citada autorización, así como para mantenerla.

Aunado a lo anterior, el precepto antes señalado también contempla diversas sanciones de las que puede ser sujeto un contador público autorizado, cuando actualice alguno de los supuestos previstos en el mismo dispositivo, entre las que se encuentran la suspensión y la cancelación del registro otorgado a esos profesionistas; sin embargo, en este numeral se refiere a las disposiciones reglamentarias para la aplicación de tales sanciones.

Al respecto, el pasado día 8 de diciembre de 2009, entró en vigor el nuevo Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que sustituyó al diverso publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de febrero de 1984.

De las disposiciones que integran este nuevo ordenamiento, adquieren relevancia para efectos del presente estudio los artículos 63 y 64, contenidos en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Tercero, en los que se regulan los procedimientos para suspender y cancelar la autorización de un contador público otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para elaborar dictámenes; conceptos que serán explicados brevemente en la primera parte del presente trabajo.

Se justifica el estudio de los artículos señalados, en virtud de que éstos son reglamentarios de los supuestos de procedencia para la imposición de las sanciones de suspensión y cancelación antes referidas. De ahí que exista una vinculación directa entre dicho precepto legal y los referidos reglamentarios que amerita precisar de forma específica el alcance de cada uno de ellos, con el fin de conocer lo estipulado por el legislador dentro del ámbito de sus facultades constitucionales, y la correspondiente actuación reglamentaria por parte del titular del Ejecutivo Federal.

Llevado a cabo en su integridad el análisis de los preceptos anteriormente citados, se concretizará el estudio en la fracción II, inciso h), del referido artículo 63, ya que pareciera ser que va más allá de lo previsto por el legislador en el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación; lo cual implicaría una violación al principio de reserva de ley contenido en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en consecuencia, se tornaría inconstitucional.

Ante este escenario, de llegarse a confirmar la hipótesis planteada en cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 63, fracción II, inciso h), del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, dicho argumento sería susceptible de plantearse ante los tribunales federales con la finalidad de que los profesionistas afectados con su aplicación obtengan el amparo y protección de la Justicia Federal por medio de la interposición del juicio de amparo.

I. OBJETO DE LOS DICTÁMENES ELABORADOS POR CONTADORES PÚBLICOS

Primeramente, resulta oportuno dejar sentado desde este momento que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Para efectos de cumplir con tal obligación, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece el principio básico que ha sido denominado como de “autodeterminación de las contribuciones”, consistente en que, por regla general, corresponde al sujeto pasivo principal o por deuda ajena determinar las contribuciones que debe cubrir, sin necesidad de la intervención de la autoridad administrativa.¹

En este sentido, el legislador federal estimó que “(...) *las relaciones entre el fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales lo que no significa que quede al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Con dicho principio sólo se enfatiza que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observancia de las leyes, sino que se tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes por convencimiento y por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones*”.²

Ahora bien, no obstante el citado principio de autodeterminación, en nuestro código tributario se fomenta que la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales sea hecha por profesionistas independientes que pueden elegir los propios contribuyentes, cerciorándose la autoridad de la seriedad, solvencia moral y corrección de los procedimientos seguidos por dichos profesionistas.

Por tanto y siguiendo esta idea, el ordenamiento que nos ocupa contempla en su artículo 32-A una excepción a lo anterior, en la cual si bien el principio de autodetermi-

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª Edición, México, Porrúa, 2005, pp. 561 y siguientes.

² Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación Vigente.

nación no se rompa, si adquiere matices muy particulares, ya que se obliga a determinado tipo de contribuyentes a que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de dar debido cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

Conforme a lo anterior, no basta que las personas morales y personas físicas con actividad empresarial contempladas en el citado artículo 32-A den cumplimiento a la obligación sustantiva principal de determinación y en su caso pago de contribuciones, mediante la presentación de las declaraciones correspondientes, sino que además deberán contratar a un contador público que cuente con autorización otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que dictamine sus estados financieros.

En el presente trabajo se dejará de lado el estudio de las particularidades propias de los supuestos en que resulta obligatoria la dictaminación de estados financieros por contador público autorizado, dado que va más allá de la finalidad propuesta en el capítulo introductorio.

Así entonces, a continuación se efectuará el análisis del citado artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, ya que es en éste donde se establecen las características principales de los dictámenes elaborados por contadores públicos autorizados, así como los requisitos para obtener tal autorización y los supuestos en que ésta puede ser suspendida o cancelada.

II. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En su texto vigente para el año 2010, el artículo de mérito es del tenor literal 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 la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; 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:

“I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

“a). Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

“Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

“b). Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

“El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquéllos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

“El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen o declaratoria que haya formulado el contador público.

“En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.

“II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen 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.

“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.

“IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

“Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

“Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

“Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

“Cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del

registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código.”

Como puede verse, el artículo que nos ocupa contempla la existencia de diversos tipos de dictámenes que pueden ser elaborados por contadores públicos, lo cual dependerá del objeto dictaminado:

- a) **Dictamen de estados financieros** de los contribuyentes;
- b) **Dictamen de las operaciones de enajenación de acciones** que realicen los contribuyentes;
- c) **Cualquier otro dictamen** que tenga repercusión fiscal o que tenga relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- d) Las **aclaraciones** efectuadas por el contador público autorizado, **relacionadas con los dictámenes** que formule;

Asimismo, el precepto contempla una figura adicional, consistente en la **declaratoria** formulada por el contador público con motivo de la **devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado**.

Estos dictámenes y declaratorias están dotados de una característica particular en el ámbito del derecho tributario, y es que **gozan de presunción de certeza, salvo que se pruebe lo contrario**; es decir, que lo afirmado por el contador público autorizado en el dictamen o declaratoria que elabore gozará de una **presunción de verdad iuris tantum**, lo cual resalta la trascendencia e importancia que para efectos fiscales adquiere la opinión brindada por tales profesionistas.

Habida cuenta de lo anterior, la fracción I y el penúltimo párrafo del precepto que nos ocupa establecen una serie de requisitos que deben ser cumplidos en forma personal por el profesionista en materia contable para obtener la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para elaborar dictámenes y declaratorias con repercusión en materia fiscal, así como de una obligación de registro para las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados.

No obstante la presunción *iuris tantum* referida, también el legislador dispuso que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. En este sentido es que se faculta a éstas para revisar los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Por otra parte, las fracciones II a IV del numeral en análisis refieren a características que de reunir el dictamen o declaratoria que, en su caso, elabore el contador público que cuente ya con la autorización de la referida dependencia, así como de la forma en que éste debe ser presentado.

Por último, los párrafos ante penúltimo y último del precepto que nos ocupa, establecen diferentes sanciones de las que puede ser sujeto un contador público autorizado para elaborar dictámenes y declaratorias, los cuales son:

SANCIÓN	PROCEDENCIA
1. Exhorto. 2. Amonestación. 3. Suspensión de los efectos del registro.	Se impondrán estas sanciones, siguiendo el orden establecido, cuando el contador público: a) No dé cumplimiento a las disposiciones referidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. b) No aplique las normas y procedimientos de auditoría.
4. Cancelación definitiva del registro.	Procede la imposición de esta sanción cuando el contador público autorizado: a) Reincida en la comisión de alguna de las infracciones precisadas en el punto anterior. b) Participe en la comisión de un delito de carácter fiscal. c) No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la <u>auditoría practicada a los estados financieros</u> del contribuyente para efectos fiscales.

Ahora bien, dado que el artículo anterior establece sanciones de las que puede ser sujeto un contador público autorizado para rendir dictámenes y declaratorias, su aplicación resulta estricta conforme lo ordena el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, por lo que únicamente serán sancionables aquellas conductas que exactamente actualicen los supuestos de infracción antes precisados, sin que sea factible sancionar por analogía o mayoría de razón, de conformidad con el principio de tipicidad penal que resulta aplicable en materia fiscal.³

Así entonces, sólo cuando se cometan las conductas infractoras exactamente precisadas por el legislador, procederá la imposición de las sanciones taxativamente señaladas por éste, sin que sea posible variarlas en forma alguna, ya que ello resultaría contrario al precepto legal que nos ocupa.

III. ESTUDIO DE LOS ARTÍCULOS REGLAMENTARIOS DEL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 reservó la Sección I del Capítulo II del Título III, para la regulación del procedimiento sancionatorio a los contadores públicos autorizados a que se refieren los párrafos antepenúltimo y último del artículo 52 del Código Tributario.

En este trabajo nos limitaremos exclusivamente al estudio de los artículos 63 y 64 del Reglamento, ya que en éstos se contemplan los supuestos de procedencia en la imposición de las sanciones explicadas en el apartado anterior, correspondientes al antepenúltimo párrafo del citado artículo 52:

“Artículo 63. Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al contador público registrado las sanciones siguientes:

“I. Amonestación, cuando el contador público registrado:

“a) No proporcione o presente incompleta la información a que se refiere el artículo 52-A, fracción I, incisos a) y c) del Código.

³ Jurisprudencia 100/2006 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Agosto de 2006, página 1667, con rubro **TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.**

“La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

“**b)** No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos de este Reglamento, y

“**c)** No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, y

“**II.** Suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código, cuando el contador público registrado:

“**a)** Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; 68 a 84 de este Reglamento, o 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años.

“La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

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

“**c)** No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 67, primer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años.

“La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

“**d)** Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;

“**e)** 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;

“**f)** No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;

“g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente, y

“h) No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinto al dictamen de los estados financieros del contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.”

“**Artículo 64.-** Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, procederá a la cancelación definitiva del registro a que se refiere el citado precepto, para lo cual se entiende que:

“I. Existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones; la cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y

“II. El contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.”

Resulta importante precisar que tal y como se desprende del primer párrafo de los artículos 63 y 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en éstos únicamente se refiere a los supuestos de sanción contemplados en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (*exhorto, amonestación, suspensión y cancelación del registro*) por la comisión de las infracciones precisadas en éste, **mas no así a la sanción de cancelación del registro por los supuestos de infracción referidos en el párrafo final del mismo precepto.**

Lo anterior resulta trascendental, ya que no debe soslayarse el hecho de que las sanciones respectivas son de aplicación estricta, de conformidad con los razonamientos plasmados en el apartado anterior.

Una vez llevada a cabo la anterior precisión, los numerales en comento establecen los supuestos de procedencia de las sanciones que nos ocupan, de la siguiente forma:

III.1. SUPUESTOS DE AMONESTACIÓN

Esta sanción será aplicable en los casos en que el contador público autorizado:

a) No proporcione o presente incompleta:

“1. Cualquier información que conforme al Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales; y

“2. La información que la autoridad considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

b) Incumpla con lo siguiente:

“1. Obtener anualmente la constancia que lo acredite como miembro activo de un colegio profesional o asociación de contadores públicos reconocido por la Secretaría de Educación Pública o ante la autoridad educativa estatal.

“2. Obtener anualmente la constancia que acredite que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se señale que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales, o la de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por un colegio profesional o por una asociación de contadores públicos reconocidos por la Secretaría de Educación Pública, al que pertenezca, o por la autoridad educativa estatal.

“3. Obtener el refrendo de la certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública, a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a) del Código.

c) No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

Para tales efectos, la regla I.2.10.10 de la Resolución Miscelánea Fiscal para los años 2009 y 2010, vigente a la fecha de realización del presente trabajo, y aplicable en términos del segundo párrafo del artículo Segundo Transitorio del Reglamento del Có-

digo Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, señala textualmente que:

“I.2.10.10. Para los efectos del artículo 52, fracción IV del CFF, los contribuyentes, para enviar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales vía Internet, así como el contador público registrado que dictamina para dichos efectos, deberán contar con certificado de FIEL para poder hacer uso del servicio de presentación de dictámenes fiscales vía Internet. El contribuyente o contador público registrado que no cuente con el certificado de FIEL, deberá estar a lo dispuesto en la ficha 75/CFF “Obtención del certificado de FIEL” contenida en el Anexo 1-A.”

III.2. SUPUESTOS DE SUSPENSIÓN DEL REGISTRO

Esta sanción será aplicable en los casos en que el contador público autorizado:

a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; 68 a 84 del Reglamento, ó 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años, y se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

b) Acumule tres amonestaciones.

En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación.

c) No aplique las normas de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen o de la declaratoria.

En este caso la suspensión será de seis meses a dos años y se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

d) Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo del Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;

e) 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;

f) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;

g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente; y

h) No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, **distinto al dictamen de los estados financieros del contribuyente**. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

III.3. SUPUESTOS DE CANCELACIÓN DEL REGISTRO

A este respecto, el Reglamento no lleva a cabo precisión alguna adicional respecto de los supuestos de procedencia en cuanto a la imposición de la sanción de cancelación del registro del contador público autorizado (*en caso de reincidencia; cuando el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o cuando éste no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales*); sin embargo, el artículo 64 sí precisa que existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones, y que se entenderá que el contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.

Una vez precisados los supuestos de infracción y sanciones aplicables contemplados en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, así como el correspondiente tratamiento que se da a las mismas en el Reglamento de ese ordenamiento, en el próximo apartado se desarrollarán los aspectos que parecieran afectar de inconstitucionalidad al artículo 63, fracción II, inciso h), de este último cuerpo normativo.

IV. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 64, FRACCIÓN II, INCISO H), DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En primer lugar, hay que dejar sentado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, conforme a la cual el titular del ejecutivo proveerá en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el titular del Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo.

Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley.

Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde en forma novedosa materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida.

Así, la facultad reglamentaria del titular del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.⁴

Por otra parte, ha sido considerado que según el principio de reserva de ley, el Presidente, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, como son en materia tributaria, los hechos imponibles, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, etc. La violación de este principio trae como consecuencia la inconstitucionalidad del reglamento y por consecuencia su impugnación por medio del juicio de amparo.⁵

En este sentido, **la facultad reglamentaria del titular del Poder Ejecutivo Federal, respecto del antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, no puede ir más allá de los supuestos de infracción y sanciones expresamente contempladas por el legislador federal**; es decir, en el Reglamento de ese código no pueden crearse supuestos de infracción nuevos, así como tampoco determinar la imposición de sanciones diversas a las expresamente contempladas (*exhorto, amonestación, suspensión y cancelación del registro*) **ni considerar procedente la imposición de una sanción a un supuesto de infracción respecto del cuál ésta no es procedente.**

⁴ El razonamiento anterior está recogido en la jurisprudencia 79/2009 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, Agosto de 2009, p. 1067, con rubro "**FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES**".

⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 45. y DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª ed., México, Limusa, 2004, pp. 85 y 86.

Por tanto, y retomando el cuadro que quedó plasmado en la página 8 de este trabajo, resulta que **en la esfera administrativa no puede reglamentarse la imposición de las sanciones de exhorto, amonestación y suspensión, más que en aquellos casos en que el contador público:**

a) No dé cumplimiento a las disposiciones referidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación; y

b) No aplique las normas y procedimientos de auditoría.

Asimismo, **sólo podrá reglamentarse la cancelación definitiva del registro del contador público** cuando éste:

a) Reincida en la comisión de alguna de las infracciones precisadas en el párrafo anterior;

b) Participe en la comisión de un delito de carácter fiscal;

c) **No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros;** y

d) Formule un dictamen o declaratoria sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante.

De los supuestos de infracción que dan lugar a la cancelación definitiva del registro, los precisados en los incisos a), b) y c) corresponden con los establecidos en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación; mientras que el indicado en el inciso d) es el expresamente referido en el último párrafo del citado numeral.

Ante este escenario, resulta que los artículos 63 y 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación recientemente publicado únicamente regulan la procedencia de las sanciones referidas en el citado antepenúltimo párrafo, y no así en el diverso último párrafo. Por tanto, en este punto se dejará de lado la infracción que da lugar a la cancelación del registro del contador público contemplada en el inciso d).

Aquí resulta oportuno efectuar un análisis comparativo, respecto de la infracción relacionada con la omisión en la exhibición de los papeles de trabajo solicitada por la autoridad fiscal, ya que es precisamente en ésta que estriba el punto de inconstitucionalidad que se sostiene como hipótesis en el presente trabajo.

Efectivamente, en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación se contempla como **infracción relacionada con los papeles de trabajo**, que el contador público autorizado **no exhiba a requerimiento de autoridad, aquellos que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales**.

A esta infracción el mismo artículo 52 dispone la procedencia en la imposición de una sanción consistente en la cancelación definitiva del registro del contador público.

Por otra parte, el artículo 63, fracción II, inciso h) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación contempla una infracción diversa también relacionada con los papeles de trabajo. **Diferencia que estriba en la información plasmada en tales papeles**, ya que en este numeral lo que **se considera infracción es que el contador público no exhiba a requerimiento de autoridad, aquellos que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinto al dictamen de los estados financieros del contribuyente**.

A esta infracción el mismo artículo 63 dispone la procedencia en la imposición de una sanción consistente en la suspensión del registro del contador público durante un periodo que no puede ser menor a un año, ni mayor a dos años.

En este punto hay que destacar que los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que contienen los datos e información obtenida por el auditor en su revisión, en los cuales respalda de manera detallada y sistemática la descripción de las pruebas realizadas, los procedimientos aplicados y los resultados con los que se sustentan y apoyan las observaciones, recomendaciones, acciones, opiniones y conclusiones del informe correspondiente.⁶

⁶ Instituto de Acceso a la Información Pública del Distrito Federal, *Guía para la Elaboración de Papeles de Trabajo*, p. 3, http://www.infodf.org.mx/pdfs/contraloria/guia_elab_rev_papeles_trabajo.pdf (Consulta realizada el 30 de marzo de 2010).

En tal virtud, resulta que el contador público autorizado elaborará papeles de trabajo por cada uno de los dictámenes que lleve a cabo, en los cuales se contendrán los datos e información obtenida con motivo de la revisión a los estados financieros del contribuyente; a las operaciones de enajenación de acciones; así como a cualquier otra operación que tenga repercusión fiscal o que tenga relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Habida cuenta de lo anterior, y retomando la clasificación elaborada en las páginas 6 y 7 de este trabajo, es válido sostener lo siguiente:

- Si el contador público no exhibe los **papeles de trabajo que le sirvieron para elaborar el dictamen de estados financieros del contribuyente lo procedente es la cancelación de su registro.**
- Si el contador público no exhibe los **papeles de trabajo que le sirvieron para elaborar cualquier otro dictamen con repercusiones fiscales, diverso al de estados financieros**, o relacionados con la declaratoria de devolución de saldos a favor por concepto de impuesto al valor agregado, **lo procedente es que se le sancione con una suspensión de su registro** por una temporalidad no menor a un año ni mayor a dos años.

La infracción y sanción referida en el artículo 63, fracción II, inciso h) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación a que se ha hecho referencia pareciere no abrigar inconstitucionalidad alguna; sin embargo, a consideración de mi persona, sí existe una violación al principio constitucional de reserva de ley contemplado en el artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna, dado que **el supuesto de infracción previsto en el precepto reglamentario de mérito no se encuentra contemplado a su vez en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, como una de las infracciones sancionables con la suspensión de los efectos del registro del contador público autorizado.**

Ciertamente, según se advierte del cuadro comparativo anteriormente incluido, sólo procede la suspensión del registro del contador público en estos supuestos:

SANCIÓN	PROCEDENCIA
1. Exhorto. 2. Amonestación. 3. Suspensión de los efectos del registro.	Se impondrán estas sanciones, siguiendo el orden establecido, cuando el contador público: a) No dé cumplimiento a las disposiciones referidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. b) No aplique las normas y procedimientos de auditoría.

Por tanto, administrando el contenido del antepenúltimo párrafo del citado artículo 52, con el diverso 63, fracción II, inciso h) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para que la sanción de suspensión prevista en el citado precepto reglamentario diera cumplimiento al principio de reserva de ley contenido en el artículo 89, fracción I constitucional, es requisito indispensable que:

- **Exhibir los papeles de trabajo** que sirvieron al contador público para elaborar cualquier otro dictamen con repercusiones fiscales, **diverso al de estados financieros del contribuyente**, o relacionados con la declaratoria de devolución de saldos a favor por concepto de impuesto al valor agregado, **fuera una obligación expresamente contemplada en el artículo 52 de ese código tributario**; o

La omisión en tal exhibición implicara una falta de aplicación de las normas y procedimientos de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen o declaratoria de que se trate.

Ahora bien, del análisis integral realizado al contenido integral del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que en ninguna de sus partes se establece como obligación del contador público autorizado **exhibir los papeles de trabajo que le sirvieron para elaborar cualquier otro dictamen con repercusiones fiscales, diverso al de estados financieros del contribuyente, o relacionados con la declaratoria de devolución de saldos a favor por concepto de impuesto al valor agregado.**

Por otra parte, las normas y procedimientos de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen o declaratoria de que se trate, necesariamente refieren a la forma de elaboración de los papeles de trabajo; mas no a que éstos sean exhibidos ante el requerimiento de una autoridad; ya que ello es necesariamente una obligación de carácter legal o reglamentario.

Habida cuenta de lo anterior, resulta que el supuesto de infracción a que se refiere el artículo 63, fracción II, inciso h) del Reglamento Interior del Código Fiscal de la Federación, no está regulado en el diverso 52, antepenúltimo párrafo de ese Código, como de aquellos respecto de los cuales procede la imposición de la suspensión del registro del contador público autorizado para elaborar dictámenes y declaratorias de devolución de saldos a favor por concepto de impuesto al valor agregado.

V. CONCLUSIONES

1. Conforme los razonamientos que han quedado vertidos a lo largo del presente trabajo, se concluye que el titular del Poder Ejecutivo Federal nuevamente ha actuado por encima de su facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el artículo 63, fracción II, inciso h) del Reglamento Interior del Código Fiscal de la Federación, va más allá de los supuestos contemplados en el artículo 52 antepenúltimo párrafo de ese código tributario.
2. En este sentido, los contadores públicos afectados en su esfera de garantías con motivo de la aplicación del citado precepto reglamentario pueden acudir al juicio constitucional a demandar el amparo y protección de la Justicia Federal y, en caso de que los Tribunales Federales compartan la opinión expuesta en el presente trabajo, éste deberá serles otorgado.

BIBLIOGRAFÍA

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª Edición, México, Porrúa, 2005.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H., *Principios de Derecho Tributario*, 4ª edición, México, Limusa, 2004.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro D., *La lucha por el Amparo Fiscal*, México, Porrúa, 2007.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, 3ª Edición, Argentina, Abeledo-Perrot, 1971.

KOHLER, Eric, *Diccionario para contadores*, México, Hispanoamericana, 2000.

NORMATIVIDAD VIGENTE EN EL AÑO 2010

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento;

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

MEDIOS TECNOLÓGICOS DE APOYO

World Wide Web.

CDs IUS 2009, Jurisprudencia y Tesis Aisladas, junio 1917-diciembre 2009.