

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN:  
4279/2016  
QUEJOSO Y RECURRENTE: JOSÉ LUIS DE  
LA LLAVE GÓMEZ VELASCO  
RECURRENTE ADHESIVO: SECRETARIO  
DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

**MINISTRA PONENTE: NORMA LUCÍA PIÑA HERNÁNDEZ  
SECRETARIO: LUIS MAURICIO RANGEL ARGÜELLES  
COLABORÓ: PEDRO LÓPEZ PONCE DE LEÓN**

En atención a lo dispuesto en el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como en la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”**<sup>1</sup>, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo Directo en Revisión 4279/2016 en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

1. Por otra parte, se procede al estudio de los agravios mediante los que, entre otros aspectos, se cuestiona el examen de proporcionalidad que de la disposición legal cuestionada, realizó el tribunal colegiado.

---

<sup>1</sup> Jurisprudencia P./J. 53/2014 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, noviembre de 2014, Tomo I, página 61.

2. En principio, debe decirse que en materia tributaria esta Primera Sala estableció en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006<sup>2</sup>, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que **el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo**, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.
3. Esto es así, puesto que en materia tributaria, por una parte, se encuentran los derechos fundamentales de los contribuyentes pero, por otra, existe la obligación fundamental de éstos de contribuir a los gastos públicos del Estado, la cual se justifica en la solidaridad social, económica y política de todos los contribuyentes. Pero además el Estado no solo tiene el poder tributario para establecer las contribuciones que considere necesarias para cubrir el presupuesto y, consecuentemente, los gastos públicos, sino también cuenta con la facultad económico

---

<sup>2</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, de rubro: “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”.

coactiva para recaudar en la vía ejecutiva la obligación tributaria con la finalidad de satisfacer las necesidades individuales y colectivas de la comunidad. El equilibrio o armonización entre los referidos derechos y obligaciones es el que justifica el escrutinio constitucional en los términos arriba referidos. En tal sentido es aplicable la tesis aislada 1a. CII/2012 (10a.)<sup>3</sup>

4. Consecuentemente, **la aplicación del principio de proporcionalidad** por parte de esta Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. Estas consideraciones se encuentran reflejadas en la tesis aislada 1a. LIII/2012 (10a.)<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Correspondiente a la Décima Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VIII, mayo de 2012, tomo 1, página 1108, de rubro: "**OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS Y OBLIGACIÓN FISCAL. SUS DIFERENCIAS**".

<sup>4</sup> Correspondiente a la Décima Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VII, abril de 2012, tomo 1, página 882, de rubro: "**TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES**".

5. Bajo las directrices antes mencionadas, el tribunal colegiado llevó a cabo el **escrutinio sobre la proporcionalidad** del antepenúltimo párrafo del artículo 52, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la sanción de cancelación del registro de contador autorizado para emitir dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes cuando, previo requerimiento de la autoridad fiscal, no exhiba los papales de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a dichos estados financieros.
6. Precisó el tribunal colegiado que:

*“(...) contrario a lo planteado por el quejoso, el artículo 52 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, no contiene una sanción excesiva, porque la sanción que prevé para los contadores públicos registrados que omitan presentar la información que les es requerida por las autoridades fiscalizadoras busca resguardar los intereses generales y resulta proporcional a la infracción cometida.*

*En efecto, debe decirse que se trata de una determinación que atiende a los intereses de la sociedad, en la medida en que busca salvaguardar el correcto desarrollo de la actividad fiscalizadora y recaudatoria del Estado, quien tiene la responsabilidad de recaudar en forma eficiente las contribuciones que los gobernados deben ingresar a las arcas públicas, de las cuales proviene el financiamiento para la atención de los servicios públicos que debe prestar el Estado.*

*Por estas razones, es que se sostiene que la sociedad está interesada en que la actividad recaudatoria se lleve a cabo con toda claridad y eficiencia, lo cual justifica plenamente que para emitir dictámenes contables con efectos y repercusiones fiscales, se exija a los contadores el cumplimiento de diversos requisitos, en el entendido que en caso de incurrir en omisiones, como no presentar la información contable con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, ello supone la pérdida de confianza en dicho profesionista y, por ende, es válido que se limite a esa persona en tal actividad.*

---

**FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”.**

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4279/2016

*Lo anterior, ya que el legislador busca regular la actividad de los contadores públicos siempre que reúnan los requisitos que la delicada actividad recaudatoria y fiscalizadora exige para evitar conductas evasoras, en relación con la obligación de contribuir a los gastos públicos, sujetando la continuidad en la actividad de los profesionistas al hecho de que cumplan con cada una de los requisitos que se les exige, no sólo en el ámbito de la profesionalización, sino en relación con aquellos elementos vinculados con el eficaz y correcto desarrollo de su actividad.*

*Por tanto, debe decirse que la sanción cuestionada, no puede estimarse excesiva, así como tampoco inusitada lo primero porque resulta acorde con un esquema de seguridad que permita salvaguardar el interés general y, en segundo lugar porque dicha medida en modo alguno transciende al ámbito personal del contador público sancionado.*

*En efecto, la sanción prevista en el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, contrariamente a lo afirmado por la parte quejosa, no constituye una sanción excesiva ni desproporcional en términos del artículo 22 constitucional, pues se considera que existe proporción y razonabilidad suficiente entre la magnitud de la sanción y la gravedad de la infracción cometida, dado que es impuesta con motivo del incumplimiento de la obligación que prevé el aludido numeral*

*Esto es, el no entregar información a las autoridades hacendarias, cuya finalidad es permitir al fisco verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes para los cuales se realizan los dictámenes fiscales, en detrimento del erario público.*

*Por ende, es evidente que la sanción reclamada atiende al daño causado al bien jurídico protegido, ya que si los contadores públicos registrados que, en forma habitual, se dedican a la mencionada actividad no cumplen con el deber que les proscribe la norma tildada de inconstitucional de proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información consistente en los papeles de trabajo que elaboraron con motivo de la auditoría a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, ello genera que dicho organismo se encuentre impedido para ejercer el control recaudatorio al desconocer la información necesaria para determinar la situación fiscal de los contribuyentes para los cuales prestó sus servicios el contador público registrado.*

*Por otro lado, el quejoso precisa que la sanción contemplada en el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal es una pena inusitada toda vez que no resulta acorde con los fines que busca la penalidad.*

*Ello es así, toda vez que lo que la autoridad hacendaria pretendía era obtener los papeles de trabajo que se elaboraron al realizar el dictamen fiscal, por lo tanto, al imponer como sanción la cancelación definitiva del registro como contador público certificado que no los ministró no tiene como finalidad la obtención de la documentación requerida, además, que para que dicha medida punitiva estuviese justificada era necesario que se acreditara la gravedad, la reincidencia, el daño causado, el beneficio obtenido, etcétera.*

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4279/2016

*El quejoso carece de razón porque el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos para que un profesionista en la materia de contaduría pública pueda obtener un registro que le permita dictaminar estados financieros que gocen de una presunción de legalidad, así como un catálogo de conductas que el legislador consideró deben sancionarse cuando el contador público autorizado que emite dichos dictámenes sobre los estados financieros del contribuyente no cumple con las obligaciones previstas en el citado numeral.*

*En el caso del antepenúltimo párrafo del numeral controvertido, el legislador previó conductas de evidente gravedad sancionada con la cancelación definitiva del registro, que son:*

- a) La reincidencia;*
- b) Cuando el contador público hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal; o*
- c) La no exhibición, a requerimiento de la autoridad, de los papeles que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales.*

*Entonces, es con base en la gravedad de la infracción en que incurra el contador público autorizado en los términos del citado numeral, que se hará acreedor a la sanción correspondiente.*

*Respecto a la gravedad de la conducta imputada al quejoso, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya estudió ese tópico en la jurisprudencia que se copia a continuación:*

*(transcribe los datos de localización)*

*'CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO PARA DICTAMINAR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES. DEBE NEGARSE LA SUSPENSIÓN CONTRA LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA CANCELACIÓN DE SU REGISTRO.'* (transcribe su texto)

*(...)*

*De la jurisprudencia anteriormente transcrita, se advierte que en la disposición legislativa que se analiza, se califica la conducta imputada al recurrente con el calificativo de grave, toda vez que la comisión de la misma supone la pérdida de los atributos para ejercer la función para la que fue autorizado el contador público registrado, asimismo precisa que dicha sanción tiene como finalidad la ejecución de un acto tendente a salvaguardar el debido desempeño de la función dictaminadora de estados financieros de los contribuyentes.*

*En la inteligencia de que la eventual concesión de una suspensión de dicha pena en el juicio de amparo se estaría privilegiando el interés particular del contador público registrado, sobre el que a ese respecto tiene la colectividad.*

*En otras palabras, se reconoce que la actividad coadyuvante que llevan a cabo los contadores públicos registrados al dictaminar los estados financieros de un contribuyente tiene una repercusión en el interés social reflejado en el ámbito fiscal, por lo que, al cometerse una conducta contraria a las reglas que rigen a los contadores públicos registrados se actualiza una grave infracción que amerita la pérdida de dicho registro.*

*En consecuencia, no se menoscaba el artículo 22 constitucional en tanto que la medida adoptada **resulta proporcional** pues, contrario a lo argumentado por el recurrente, no tiene como finalidad el cumplimiento del requerimiento de documentación realizado por la autoridad hacendaria, sino la aplicación de una sanción con motivo de la comisión de una conducta grave que ocasiona que profesional autorizado sea descalificado para coadyuvar con la autoridad hacendaria.*

*En virtud de lo anteriormente analizado, se considera que en la especie se preservan los valores reconocidos por el artículo 22 constitucional, ya que **la sanción de que se trata no es de tal magnitud que se vuelva confiscatoria y, además, contiene un criterio de proporcionalidad que resulta del equilibrio entre la infracción y la sanción.***

*Así, se reitera que se encuentra plenamente justificada la sanción consistente en la pérdida definitiva del registro otorgado, en virtud de que resulta conveniente que la autoridad fiscal cuente con la información tributaria que estime pertinente, habida cuenta que si bien la sanción en cita implica perjuicio al sujeto sancionado, lo cierto es que esa situación es imputable única y exclusivamente a su conducta contumaz de no cumplir con las obligaciones contenidas en ley y con ello evitar que la autoridad hacendaria cuente con los datos suficientes para que lleve a cabo sus atribuciones de verificación.*

*En consecuencia, como el precepto legal de que se trata no establece una sanción excesiva, así como tampoco inusitada es que no le asiste la razón al peticionario en relación con ello.”*

7. En ese sentido, resulta **infundado** el agravio en que se aduce que el tribunal colegiado de una manera dogmática sostuvo que el artículo impugnado era proporcional, pues –como quedó anotado– en la sentencia recurrida se expuso y razonó que el precepto regulaba una serie de conductas que el legislador consideró debían sancionarse al implicar el incumplimiento de las disposiciones que los contadores públicos debían acatar para poder dictaminar estados financieros con efectos fiscales y dentro

*de estas conductas estableció algunas, entre ellas, la omisión de entregar los papeles de trabajo requeridos por la autoridad fiscal, de tal gravedad que ameritaban la cancelación definitiva del registro.*

8. *De ahí, que el A quo sostuviera que resultaba proporcional la pena impuesta pues, al no entregar a las autoridades hacendarias los papeles de trabajo requeridos, las autoridades desconocían la información necesaria para determinar la situación fiscal de los contribuyentes lo que –sostuvo– afectaba la claridad y eficiencia de la actividad recaudatoria y suponía la pérdida de la confianza en dicho profesionista y hacía válido limitarle la facultad de dictaminar estados financieros.*
9. Lo que evidencia, que contrario a lo sostenido por el recurrente en la sentencia recurrida sí se expusieron razones y argumentos para sostener la proporcionalidad del artículo impugnado.
10. Ahora bien, el resto de los agravios se encuentran orientados a demostrar la inconstitucionalidad del antepenúltimo párrafo, del artículo 52, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a prever una pena **desproporcional**, fija y trascendental, al aducir *que sanciona de la misma manera al contador que no exhibió, previo requerimiento, sus papeles de trabajo, al contador reincidente o al que cometió un delito fiscal, siendo tres conductas distintas y más graves las últimas dos; que el artículo impugnado sanciona la omisión de exhibir los papeles de trabajo con una sanción fija, a la que no resulta aplicable la gradación*

*que argumentó el A quo, lo que vulnera el artículo 22 Constitucional; y, que la pena resulta trascendental al afectar su esfera jurídica, patrimonio y reputación.*

11. Tales motivos de inconformidad devienen **infundados**, en virtud de que –*como se anticipó*– resulta acertada la determinación del tribunal colegiado del conocimiento sobre la constitucionalidad del antepenúltimo párrafo, del artículo 52, del Código Fiscal de la Federación.
12. Al respecto, a fin de resolver puntualmente lo aducido por el impetrante, resulta oportuno señalar el contenido del artículo 52, del Código Fiscal de la Federación (vigente en el año dos mil catorce), el cual, en lo que interesa, señala:

*“**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:*

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

*(...)*

*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.*

*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.*

(...)

*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.*

**Quando el contador público registrado no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, en el Reglamento de este Código o en reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no aplique las normas o procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado o suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro, conforme a lo establecido en este Código y su Reglamento. 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; para llevar a cabo las facultades a que se refiere este párrafo, el Servicio de Administración Tributaria deberá observar el siguiente procedimiento:**

(...)

*Quando la formulación de un dictamen 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.”*

13. De este artículo se advierte, entre otros aspectos, lo siguiente:

- a) Los hechos asentados en los dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, formulados por contador público autorizado para ese fin, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que reúnan los requisitos previstos en dicho precepto, en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y en 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.

- b) El contador público autorizado para dictaminar sobre los estados financieros de los contribuyentes será sancionado con amonestación o exhorto o con la suspensión temporal del registro hasta por tres años, cuando no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en ese artículo, en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no aplique las normas o procedimientos de auditoría y, con la cancelación definitiva de su registro, cuando reincida en no observar dicha normativa, participe en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que haya elaborado con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros de un contribuyente.

14. Como se ve, el legislador graduó la gravedad de las conductas infractoras en que puede incurrir un contador público autorizado para dictaminar estados financieros con efectos fiscales, pues estableció, por un lado, que ciertas conductas solo se sancionarán con **amonestación** o **exhorto** a conducirse legalmente o con la **suspensión temporal** del registro hasta por tres años; y por otro lado, ciertas conductas tendrán como consecuencia la **cancelación definitiva de su registro**.

15. Es decir, el legislador determinó que ciertas infracciones ameritan la cancelación definitiva del registro a un contador público autorizado, entre las que se encuentra el no exhibir, previo requerimiento de la autoridad fiscal, los papeles de trabajo que haya elaborado con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros de un contribuyente, sanción que el recurrente estima desproporcionada, fija y trascendental.
16. El recurrente aduce *que sancionar al contador que no exhibió sus papeles de trabajo de la misma manera que al contador reincidente o al que cometió un delito fiscal es **desproporcionado** pues estas dos últimas conductas son más graves.*
17. Dicho planteamiento resulta **infundado**, pues el artículo impugnado sanciona con la cancelación del registro tres infracciones que el legislador consideró igualmente graves e indicativas de que el contador perdió los atributos para seguir ejercitando la función de coadyuvante de la autoridad fiscalizadora.
18. Para demostrar esto, es necesario tener en cuenta que la labor del contador público autorizado para dictaminar estados financieros de los contribuyentes con efectos fiscales es de gran importancia para el Estado, porque a los dictámenes que emite se les otorga la presunción de certeza, salvo prueba en contrario.
19. Lo que justifica, por una parte, las diversas exigencias para otorgar el registro relativo, pues se trata de una cuestión de orden

público, en tanto que el dictamen respectivo constituye un medio por el cual se otorga certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y coadyuva a la autoridad hacendaria a su verificación.

20. De ahí que se le exija a los contadores públicos autorizados actuar con imparcialidad, independencia y profesionalismo al recabar la información necesaria para formular el dictamen que se entregará a la autoridad hacendaria.
21. Así, si lo que se busca con los dictámenes fiscales es tener una opinión técnica sobre la situación contable de los contribuyentes a los que *–como ya se dijo–* la autoridad fiscal otorga una presunción de certeza, resulta válido que la propia autoridad que otorga este registro pueda cancelarlo definitivamente cuando estime se han perdido los atributos necesarios para ejercer la función que se le autorizó.
22. En este entendimiento, **la primer infracción que amerita la cancelación definitiva del registro** se actualiza cuando el contador público reincide en no cumplir con las disposiciones referidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, en el Reglamento de este Código, en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no aplicar las normas o procedimientos de auditoría; pues con este actuar es evidente que aun cuando el contador ya había sido sancionado con una amonestación, exhorto o suspensión temporal del registro, este insiste en no ajustar su actuación profesional a las

normas para realizar auditorías a los contribuyentes, lo que justifica la pérdida de confianza de la autoridad fiscal y, por ende, la cancelación definitiva de su registro para dictaminar estados financieros con efectos fiscales.

23. Como **segunda infracción, el artículo impugnado prevé la cancelación del registro** para el contador que hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal; en este sentido, el legislador consideró que cuando una persona participa en un delito en el que se busca atentar contra la hacienda pública y el sistema tributario no puede considerarse que reúne los requisitos profesionales de independencia, imparcialidad y profesionalismo para emitir dictámenes con efectos fiscales.
24. Finalmente, **como tercer infracción que trae como consecuencia la cancelación del registro**, se prevé la que nos ocupa, es decir, la omisión de exhibir, a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que el contador público elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales; al no exhibir sus papeles de trabajo, la autoridad hacendaria se encuentra imposibilitada para verificar con agilidad el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y lograr una eficiente recaudación de impuestos.
25. De ahí que contrario a lo sostenido por el recurrente, tanto la omisión de exhibir, previo requerimiento los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada a los estados

financieros del contribuyente para fines fiscales; como la reincidencia en no cumplir con las disposiciones del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, de su Reglamento, de las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no aplicar las normas o procedimientos de auditoría; así como la participación en un delito fiscal, son tres conductas graves que, consideradas cada una de forma independiente, justifican la cancelación del registro para poder dictaminar estados financieros con efectos fiscales.

26. Pues, como ya quedó demostrado, cada una de estas conductas implica que el contador público autorizado ha perdido la confianza de la autoridad fiscal al haber dejado de actuar con la imparcialidad, independencia y profesionalismo necesario para realizar una función de auxilio a dicha autoridad.
27. Así, la circunstancia de que se sancione con la cancelación del registro a un contador certificado, por reincidencia o por haber participado en la comisión de un delito, no implica que sea descartada esa misma sanción respecto al que sea omiso en exhibir, a requerimiento de la autoridad, los papeles de trabajo en que sustentó la auditoría fiscal; en tanto dicha omisión debe considerarse dentro del tipo de conductas que, por su naturaleza análoga, conllevan la pérdida de la confianza respecto a la función que dicho contador presta como auxiliar de la autoridad exactora, incidiendo, en la misma magnitud o gravedad, sobre los mismos bienes jurídicos tutelados: la óptima comprobación de las

obligaciones fiscales de los contribuyentes y la eficiente recaudación tributaria.

28. De ahí que el precepto de mérito, presuponga igual margen de gravedad para un similar grupo de conductas que provocan idéntico efecto sobre el mismo bien jurídico tutelado, con independencia de si se trata o no de la comisión de un delito porque, aquí lo que impera, es la afectación en un ámbito distinto, es decir, en el administrativo–fiscal.
29. Aspecto que no se actualiza respecto las restantes conductas que son sancionadas con amonestación, exhorto o suspensión, pues éstas, dadas sus cualidades, derivadas, precisamente, de su menor incidencia en esa función auxiliar, no tienen repercusión en la pérdida de la confianza, pues solo reflejan un menor descuido por parte del contador que incurre en ellas por inobservancia de los preceptos y normas sobre procedimientos de auditoría; circunstancia que, por el contrario, no podría verificarse en el caso en que el contador fuese omiso en exhibir los papeles de trabajo respectivos, pues éstos soportan y dan sustento a la opinión expresada en el dictamen y son la base fundamental de que efectivamente revisó la situación fiscal de contribuyente conforme a los lineamientos correspondientes; de ahí la mayor gravedad de esa conducta en la medida en que por virtud de dicha omisión se quebranta la confianza depositada en el contador por parte de la autoridad fiscal con el consecuente entorpecimiento de las acciones de fiscalización respectivas.

30. Lo que permite concluir, que contrario a lo aducido por el recurrente, el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código fiscal de la Federación al contemplar la cancelación del registro para dictaminar estados financieros con efectos fiscales, **no resulta desproporcionado**, pues en cada uno de los tres supuestos en que se contempla esta sanción, el actuar del contador público evidencia que ha perdido los atributos necesarios para continuar coadyuvando a la autoridad fiscal; con lo que se busca proteger y salvaguardar la óptima comprobación de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y la eficiente recaudación tributaria.
31. En otro de sus agravios, el recurrente sostiene que contrario a lo aducido por el tribunal colegiado del conocimiento, el penúltimo párrafo, del artículo 52, del Código Fiscal de la Federación resulta inconstitucional al prever una pena fija.
32. Argumento que resulta **infundado**, pues tal como lo sostuvo el *A quo* y como ya se señaló anteriormente, el artículo impugnado prevé una variedad de sanciones atendiendo a la gravedad de la infracción que cometa el contador público registrado, mismas que van desde el exhorto, la amonestación, la suspensión temporal hasta por tres años y la cancelación definitiva del registro.
33. Así, prevé que cuando no se dé cumplimiento a las disposiciones referidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, al Reglamento de este Código, a las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no se apliquen las normas o procedimientos de auditoría, el contador público

registrado será sancionado con amonestación o exhorto a conducirse legalmente o con la suspensión temporal del registro hasta por tres años; y por otro lado, que en los casos en que el contador público autorizado sea reincidente en relación con las infracciones antes indicadas, hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que haya elaborado con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros de un contribuyente, la consecuencia será la cancelación definitiva de su registro.

34. Con lo que se demuestra que el legislador no previó una sanción única a las infracciones que pudieran cometer los contadores públicos registrados, sino que atendió a la gravedad y trascendencia de las mismas para establecer una variedad de sanciones, entre las que se establece, como la más alta, la cancelación definitiva del registro, misma que como ya se dijo está plenamente justificada ante la gravedad de la conducta desarrollada por el contador público registrado.
35. En ese orden de ideas, la posibilidad de individualizar la sanción (amonestación, exhorto, suspensión o cancelación del registro) radica en la determinación de qué tipo de conducta cometió el contador público en detrimento de la función que como dictaminador le es encomendada, es decir, **cuando del análisis de los aspectos fácticos de cada caso, el operador jurídico se remite a la conducta específica contemplada en la ley (subsunción), mediante la cual se generó ese detrimento,**

esto es, si fue por simple inobservancia de las normas que prevén sus obligaciones o de los lineamientos que rigen los procedimientos de auditoria; o si ha sido reincidente en no observarlos, si participó en la comisión de un delito fiscal o, finalmente, si fue omiso en exhibir los aludidos papeles de trabajo que le son requeridos por la autoridad; considerando que, cada una de tales conductas específicas (supuestos normativos) ya presuponen la magnitud o gravedad en que es afectado el bien jurídico tutelado *–como se precisó con antelación–*.

36. Lo anterior, con independencia de las circunstancias que se verifiquen en cada caso, pues es lógico que el legislador solo hubiese previsto las conductas genéricas sancionables y deje al operador jurídico encargado de aplicar la ley, la labor de analizar, si cada caso concreto, se adecua a tales hipótesis normativas. Por ello resulta desacertado lo que pretende el recurrente en el sentido de *que la ley debió prever eximir de sanción a quien por motivos de viaje no pueda cumplir con el aludido requerimiento de exhibición de papeles de trabajo*; ante la imposibilidad de establecer en la norma todas las conductas posibles que puedan presentarse en cada uno de esos supuestos normativos.
37. Aunado a que, en la especie, no es posible fijar el rango mínimo y máximo de sanción *–que aduce el recurrente–* que pueda dar lugar a una individualización más específica; ello, porque que la sanción consistente en **la cancelación de la autorización** de un contador dictaminador de estados financieros, por su naturaleza, no puede ser graduada, como es el caso de las sanciones

pecuniarias (multa) considerando un rango de montos, o como es el supuesto de aquellas otras medidas que son susceptibles de ser impuestas dentro de una determinada temporalidad (como el caso de la suspensión de funciones).

38. Asimismo, resulta **infundado** lo aseverado por el inconforme en cuanto a que la disposición tildada de inconstitucional también deba atender a las condiciones económicas del infractor, pues ese requisito para individualizar las sanciones, únicamente es aplicable cuando éstas sean de carácter pecuniario (multas), pues el considerar la capacidad económica del infractor obedece a la posibilidad que tiene de hacer frente a dicha sanción, considerando el impacto que tenga sobre su patrimonio.
39. Finalmente, el recurrente insiste en que la cancelación definitiva del registro es una pena trascendental proscrita por el artículo 22 Constitucional, pues afirma que *afecta su esfera jurídica, patrimonio y reputación*.
40. Planteamiento **infundado**, pues como esta Primera Sala ya ha establecido y, como a su vez fue precisado por el tribunal colegiado, para que una pena resulte trascendental y, por ende, violatoria del artículo 22 constitucional, es necesario que la misma afecte de modo legal y directo a terceros extraños y, en el caso, la cancelación definitiva del registro para que un contador público dictamine estados financieros con efectos fiscales, de modo alguno trasciende fuera de la esfera jurídica del contador público sancionado.

41. De ahí que lo alegado por el recurrente, en cuanto a que la sanción reclamada afecta su esfera jurídica, patrimonio y reputación no puede considerarse como una pena trascendental.
42. Cobra aplicación la jurisprudencia 1a./J. 29/2002,<sup>5</sup> de rubro y texto:

***“PENAS TRASCENDENTALES. CONCEPTO DE ELLAS.*** Se entiende por penas trascendentales aquellas que pueden afectar de modo legal y directo a terceros extraños no inculcados, pero no las que derivan de posibles trastornos que puedan sufrir los familiares de los reos, con motivo de la reclusión de éstos, puesto que de adoptarse este criterio todas las penas resultarían trascendentales, porque es evidente que de una u otra forma, en mayor o menor grado, afectan a las personas allegadas a los sentenciados.”

---

<sup>5</sup> Jurisprudencia con número de registro 186895, publicada en la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, mayo de 2002, página 17.