

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

RECURRENTE: JOSÉ LUIS ZAMORA MORALES

**RECURRENTE ADHESIVO:
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

PONENTE: MINISTRO JAVIER LAYNEZ POTISEK

Cotejó

SECRETARIO: CARLOS ALBERTO ARAIZA ARREYGUE

ÍNDICE TEMÁTICO

	Apartado	Criterio y decisión	Págs.
I.	ANTECEDENTE Y TRÁMITE		1-7
II.	COMPETENCIA	La Segunda Sala es competente.	7-8
III.	OPORTUNIDAD Y LEGITIMACIÓN	Se satisfacen ambos requisitos.	8
IV.	MATERIA DEL RECURSO	Únicamente los conceptos de violación expresados por la parte quejosa.	8
V.	ESTUDIO DE FONDO	El artículo 52, fracción III, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no supera el test de proporcionalidad por establecer un deber que no resulta necesario para la finalidad constitucional que persigue.	8-44
VI.	DECISIÓN	La Justicia de la Unión ampara y protege.	44

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

**RECURRENTE: JOSÉ LUIS ZAMORA
MORALES**

**RECURRENTE ADHESIVO:
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

PONENTE: MINISTRO JAVIER LAYNEZ POTISEK

COTEJÓ

SECRETARIO: CARLOS ALBERTO ARAIZA ARREYGUE

Ciudad de México. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al *****, emite la siguiente:

SENTENCIA

Mediante la cual se resuelve el recurso de revisión 818/2023, interpuesto por José Luis Zamora Morales, en contra de la sentencia de veintisiete de julio de dos mil veintidós, emitida por la Jueza Novena de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, en el juicio de amparo 346/2022.

El problema jurídico a resolver por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste si el artículo 52, fracción III, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación transgrede el principio de seguridad jurídica.

I. ANTECEDENTES Y TRÁMITE

1. **Hechos que antecedieron a la demanda de amparo.** De acuerdo con las constancias que obran en autos, se desprenden los antecedentes siguientes:

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

2. **Reforma legal.** El doce de noviembre de dos mil veintiuno se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos, en particular, por lo que hace a la referida codificación se incorporó un tercer párrafo a la fracción III del artículo 52, para quedar como sigue:

(REFORMADO, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)

“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.(...)

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.

(ADICIONADO, D.O.F. 12 DE NOVIEMBRE DE 2021)

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.

IV. (...).”

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

3. **Demanda de amparo**¹. En contra de ese decreto, en particular, de la modificación hecha a la porción normativa indicada, José Luis Zamora Morales, quien dijo ser contador público registrado del Servicio de Administración Tributaria, promovió juicio de amparo en el que señaló como autoridades responsables y actos reclamados los siguientes:

“III. AUTORIDADES RESPONSABLES.

- i. *La Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos.*
- ii. *La Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos.*
- iii. *El C. Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.*

IV. ACTOS RECLAMADOS.

- a) *De la Cámara de Diputados y de Senadores del H. Congreso de la Unión se reclaman todos los actos atinentes a aprobar el tercer párrafo de la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación en la parte que establece: (se transcribe precepto) que se adicionó mediante el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos, publicado el 12 de noviembre de 2021 en el Diario Oficial de la Federación y vigente a partir del 1° de enero de 2022.*
- b) *Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos se reclama la aprobación del Decreto de Promulgación y Orden de Publicación del acto señalado en el inciso a) anterior y cuya aprobación se reclama al H. Congreso de la Unión”.*

4. **Conceptos de violación.** En la demanda, la parte quejosa argumentó sustancialmente lo siguiente:

- La porción normativa reclamada es violatoria de los derechos de legalidad y seguridad jurídica así como del principio de confianza legítima, ya que su contenido quiebra la estabilidad y objetividad previamente existente como contador público inscrito, ello toda vez que se le impone el deber de informar a la autoridad fiscal cuando, derivado de la elaboración del dictamen, 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, siendo que el perfil de esos profesionistas

¹ Demanda presentada el catorce de febrero de dos mil veintidós.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

no otorga una formación profesional ni capacidad técnica en materia penal necesaria para poder identificar conductas constitutivas de delitos fiscales pues el hecho de que el Código Fiscal de la Federación contenga la tipificación de diversas conductas y que ello sea conocido por los contadores, no genera en tales profesionistas la aptitud para identificar la comisión de delitos.

Lo anterior, dada la complejidad propia de la materia penal, de tal suerte que se requieren conocimientos sumamente especializados para identificar que una conducta material se adecua al tipo penal, por lo que la obligación impuesta en la norma reclamada resulta irracional para que sea cumplida por un contador público inscrito al no ser propio de su formación.

- Por otra parte, los dictámenes fiscales corresponden a instrumentos cuyos fines son la comprobación fiscal y no así para la detección de posibles delitos fiscales, por lo que la norma reclamada altera la naturaleza de esos instrumentos y es desproporcional y excesiva; máxime que las autoridades fiscales cuentan con un sin número de atribuciones cuyo ejercicio puede conducir a la detección de delitos fiscales.
- Dentro de la misma motivación de la reforma reclamada, se expuso que el contador público inscrito actúa como asesor del contribuyente y tiene acceso a información que le permite conocer de cualquier irregularidad en el comportamiento fiscal, por lo cual se estimó necesario que ese profesionista sea quien informe cualquier hallazgo de acciones que afecten al fisco, lo cual es incorrecto ya que el propio artículo 52, fracción II, del Código Fiscal de la Federación dispone que al elaborar los dictámenes, los contadores públicos deben actuar de manera independiente e imparcial, lo cual evidencia lo erróneo de lo expresado en el proceso de reformas correspondiente.

Además, no siempre el contador tiene acceso a información que permita tener conocimiento de cualquier irregularidad en el comportamiento fiscal del contribuyente pues no se revisa la totalidad de la información al ser posible aplicar procedimientos bajo parámetros de pruebas selectivas o muestreos.

Así, el legislador debió motivar de manera reforzada la modificación hecha, pues la libertad de configuración normativa no justifica la afectación de los derechos del quejoso y al no advertirse argumentos congruentes y correctos sobre la reforma realizada, no puede estimarse su constitucionalidad ante la indebida motivación.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

5. **Trámite del juicio.** La demanda se turnó al Juzgado Noveno de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, órgano jurisdiccional que la admitió².
6. **Sentencia.** El citado juzgado dictó sentencia³ en la que sobreseyó en el juicio respecto de los actos reclamados al estimar, esencialmente:
- **Precisión de los actos reclamados.** La jueza estimó que la parte quejosa reclamó, sustancialmente, del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Congreso de la Unión conformado por ambas Cámaras de Diputados y Senados la aprobación, promulgación, y emisión del tercer párrafo de la fracción II del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.
 - **Certeza de los actos reclamados.** Se consideraron ciertos los actos reclamados de cada una de las autoridades responsables dado que se trata de actos del proceso legislativo de una reforma legal, los cuales no son objeto de prueba.
 - **Improcedencia del juicio.** De oficio se estimó actualizada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo porque la norma reclamada no es autoaplicativa (como lo sostuvo la parte quejosa), sino que requiere de un acto concreto de aplicación por virtud del cual se materialicen los efectos nocivos producidos por esa norma, por lo que la expedición y entrada en vigor de ese precepto no lesiona al quejoso; ello porque las hipótesis normativas descritas en el precepto combatido no cobran eficacia por la sola entrada en vigor de los mismos, sino que requieren de un acto de aplicación para que las leyes adquieran individualización, de tal suerte que su individualización exige de un acto concreto derivado de la autoridad exactora en el que aplique las facultades, reglas y procedimientos correspondientes; esto es, (1) que el contador dictamine estados financieros; (2) que por virtud de esa actividad conozca del posible incumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras por parte del contribuyente; (3) que ese incumplimiento pueda constituir un delito en materia fiscal; (4) que el contador omita informar al respecto a la autoridad fiscal; (5) que en ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal advierta la omisión por parte del contador de informar al fisco; luego, al no haber sucedido ninguno de esos supuestos, claramente la entrada en vigor de la norma no afecta al quejoso y, por tanto, el juicio es improcedente, debiendo sobreseerse.

² Mediante auto de dieciséis de febrero de dos mil veintidós, registrada con el número 346/2022.

³ El veintisiete de julio de dos mil veintidós.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

7. **Recurso de revisión.** Inconforme con la sentencia referida, la parte quejosa interpuso recurso de revisión; el recurso se turnó al Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, donde se admitió⁴.
8. **Recurso adhesivo.** Por su parte, el Presidente de la República se adhirió al mismo y dicho recurso fue oportunamente admitido por el referido tribunal colegiado⁵. En sus respectivos escritos de agravios, las partes recurrentes expusieron:
9. **Sentencia.** El tribunal colegiado de conocimiento emitió sentencia⁶, en la que revocó la sentencia recurrida y ordenó remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al estimar, en lo que interesa, lo siguiente:
 - Analizó la oportunidad de los recursos y la legitimación de los promoventes⁷.
 - Sintetizó el único agravio del recurso principal y los dos agravios adhesivos encaminados a defender el sobreseimiento y, hecho ello, declaró fundado el primero de ellos e infundados los restantes al considerar que la norma reclamada entró en vigor el primero de enero de dos mil veintidós, por lo que a partir de ese momento todos los contadores públicos inscritos ante las autoridades fiscales deben atender a lo previsto en ella, es decir, informar a las autoridades fiscales cuando con motivo de la elaboración de dictámenes de los estados financieros detecten conductas que puedan constituir la comisión de delitos fiscales, por lo que con la sola vigencia de esa norma, el quejoso debe estar preparado para advertir ese tipo de conductas e informar a la autoridad.

Así, la entrada en vigor del precepto reclamado creó y transformó situaciones concretas de derechos en los contadores públicos, al sujetarlos a las obligaciones previstas en esa norma, sin que sea necesaria la existencia de un acto previo de individualización en la esfera del quejoso, por lo que no se actualiza la causa de improcedencia invocada por el A Quo y, ante ello, debe revocarse la sentencia recurrida.

⁴ Mediante proveído de veintinueve de agosto octubre de dos mil veintidós, quedando radicado con el número 414/2022.

⁵ Mediante proveído de doce de septiembre de dos mil veintidós.

⁶ El veintiuno de septiembre de dos mil veintitrés.

⁷ Considerandos segundo y tercero.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

- Luego se determinó que no existe causa de improcedencia pendiente de analizar.
- Finalmente, se estimó actualizada la competencia originaria de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer del recurso de revisión pues subsiste el reclamo de una ley federal respecto de la cual no existe jurisprudencia o precedentes en los cuales se analice el problema de inconstitucionalidad ya sea en forma directa o indirecta, lo cual pueda actualizar la competencia delegada del tribunal colegiado, por ende, procede su remisión al Alto Tribunal.

10. **Remisión a la Suprema Corte.** Como se refirió, el órgano jurisdiccional dictó resolución en la cual ordenó remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación al estimar que en el asunto subsiste una cuestión de constitucionalidad respecto del artículo 52, fracción III, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, respecto del que carece de competencia.

11. **Trámite ante la Suprema Corte.** La Presidenta de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó, entre otras cosas, que el Alto Tribunal asumía su competencia originaria y turnó el expediente al Ministro Javier Laynez Potisek⁸. Por su parte, el Presidente de la Segunda Sala instruyó el avocamiento del presente asunto y ordenó la remisión de los autos al Ministro Ponente⁹.

II. COMPETENCIA

12. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente amparo en revisión en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; y 21, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación publicada el siete de junio de dos mil veintiuno en el Diario Oficial de la Federación, en relación con lo

⁸ Mediante proveído de primero de agosto de dos mil veintitrés.

⁹ Mediante proveído de once de septiembre de dos mil veintitrés.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

previsto en los puntos Primero y Tercero, del Acuerdo General 1/2023, emitido por el Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el tres de febrero de dos mil veintitrés, sin que resulte necesaria la intervención del Tribunal Pleno.

13. Estas consideraciones son obligatorias al haberse aprobado por unanimidad de cinco votos.

III. OPORTUNIDAD Y LEGITIMACIÓN

14. Resulta innecesario analizar la oportunidad¹⁰ de los recursos, así como lo concerniente a la legitimación¹¹ de los recurrentes toda vez que dichos presupuestos procesales ya fueron estudiados por el tribunal colegiado de circuito remitido en la resolución de veintiuno de septiembre de dos mil veintitrés.

IV. MATERIA DEL RECURSO

15. Dado que el sobreseimiento dictado en la sentencia de amparo fue revocado en razón de lo expresado en el fallo emitido por el tribunal colegiado de circuito en el cual, adicionalmente, se analizaron los agravios adhesivos encaminados a reforzar aquél sobreseimiento, entonces **la materia de la presente resolución se constriñe únicamente al estudio de los conceptos de violación expresados por la parte quejosa**, sin que sea el caso de analizar lo expresado en el recurso adhesivo encaminado a demostrar la constitucionalidad de la norma reclamada pues en su caso ello debió ser motivo de manifestación con los correspondientes informes justificados por ser el momento y medio para defender la constitucionalidad de los actos reclamados.

V. ESTUDIO DE FONDO

¹⁰ Considerando segundo, localizado en las páginas 5 a 7 de ese fallo.

¹¹ Considerando tercero, localizado en las páginas 7 y 8 de ese fallo.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

16. No se transcriben los conceptos de violación pues es criterio de esta Sala que no es necesario hacerlo¹²; ello aunado a que previamente se han sintetizado los motivos de reclamo expresados por la parte quejosa, quien en lo esencial sostiene la inconstitucionalidad de la obligación prevista en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación al estimar que:

- **La obligación impuesta en la norma es desproporcionada al no corresponder al perfil de los contadores públicos.** El deber ahí establecido a cargo de los contadores inscritos ante las autoridades fiscales (informar a la autoridad fiscal cuando, derivado de la elaboración del dictamen, 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) no corresponde al perfil de esos profesionistas, quienes no tienen una formación profesional ni la capacidad técnica en materia penal necesaria para poder identificar conductas constitutivas de delitos fiscales.

El hecho de que el Código Fiscal de la Federación contenga la tipificación de diversas conductas y que ello sea conocido por los contadores, no genera en tales profesionistas la aptitud para identificar la comisión de delitos.

La complejidad propia de la materia penal requiere de perfiles con conocimientos sumamente especializados para identificar que una conducta material se adecua al tipo penal, por lo que la obligación impuesta en la norma reclamada resulta irracional para que sea cumplida por un contador público inscrito al no ser propio de su formación.

- **Vulneración de los derechos de legalidad y seguridad jurídica así como del principio de confianza legítima.** La porción normativa reclamada altera la naturaleza de los dictámenes fiscales pues éstos corresponden a instrumentos cuyos fines son la comprobación fiscal y no así la detección de posibles delitos fiscales, por lo ese deber es desproporcional y excesivo.

Además, las autoridades fiscales cuentan con un sin número de atribuciones cuyo ejercicio puede conducir a la detección de delitos fiscales.

¹² “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PARA CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS DE CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD EN LAS SENTENCIAS DE AMPARO ES INNECESARIA SU TRANSCRIPCIÓN”, Registro digital: 164618, Instancia: Segunda Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Mayo de 2010, página 830.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

- **Indebida motivación de la reforma reclamada.** En el proceso legislativo para la expedición de la norma reclamada se expuso que el contador público inscrito actúa como asesor del contribuyente y tiene acceso a información lo cual le permite conocer de cualquier irregularidad en el comportamiento fiscal, por lo que se estimó necesario que ese profesionista sea quien informe cualquier hallazgo de acciones que afecten al fisco.

Tales consideraciones son incorrectas ya que el propio artículo 52, fracción II, del Código Fiscal de la Federación dispone que al elaborar los dictámenes, los contadores públicos deben actuar de manera independiente e imparcial, lo cual evidencia lo erróneo de lo expresado en el proceso de reformas correspondiente.

Además, no siempre el contador tiene acceso a información que permita tener conocimiento de cualquier irregularidad en el comportamiento fiscal del contribuyente pues no se revisa la totalidad de la información al ser posible aplicar procedimientos bajo parámetros de pruebas selectivas o muestreos.

El legislador debió motivar de manera reforzada la modificación hecha, pues la libertad de configuración normativa no justifica la afectación de los derechos del quejoso y al no advertirse argumentos congruentes y correctos sobre la reforma realizada, no puede estimarse su constitucionalidad ante la indebida motivación.

17. Para abordar la problemática propuesta por la parte quejosa, es necesario hacer algunas consideraciones en términos de lo siguiente:
18. **Libertad configurativa en materia fiscal.** El marco constitucional vigente no establece más límites o condiciones a la materia fiscal que (1) el respeto de los derechos constitucionalmente reconocidos (entre ellos, la competencia para legislar, así como la seguridad jurídica y la legalidad) y (2) el cumplimiento de los principios propios de la materia tributaria como son la proporcionalidad y equidad, así atender al principios de legalidad tributaria; de ahí que este Alto Tribunal haya sostenido que en materia tributaria, el legislador tiene, en principio, amplia libertad configurativa en su labor de creación de normas tributarias, lo cual implica la posibilidad de diseñar el sistema tributario con un amplio margen de creatividad que debe circunscribirse únicamente al respeto de los límites ya indicados.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

19. **Escrutinio de constitucionalidad.** A partir de la libertad configurativa del sistema tributario y dado que las normas fiscales no quedan excluidas de ser sometidas al escrutinio de constitucionalidad, este Alto Tribunal ha sostenido que el análisis correspondiente debe hacerse, *prima facie*, en un nivel de **escrutinio laxo** toda vez que el legislador cuenta con ese amplio margen de libertad configurativa del sistema fiscal, lo cual implica —en principio— la flexibilidad para analizar la regularidad constitucional de las disposiciones de esa materia.
20. Ilustra lo anterior, el criterio contenido en la jurisprudencia 2a./J. 11/2018 (10a.), de rubro: “*TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN*”¹³.
21. No obstante lo anterior, es posible que al analizar la regularidad constitucional de normas fiscales, el órgano de amparo se vea en la necesidad de aplicar un **test de escrutinio estricto**, lo cual sucederá sólo cuando la norma genere un trato desigual o inequitativo con base en alguna de las denominadas “categorías sospechosas”, pues en tal supuesto, se actualiza la sospecha de discriminación o trato diverso injustificado por el uso de una de las categorías que enuncia el artículo 1o. constitucional en una disposición de carácter tributario, por lo que con el fin de asegurar en los más amplios términos el goce de los derechos fundamentales y de que las limitaciones a ellos sean concebidas restrictivamente, se hace necesario la utilización de una herramienta con un mayor nivel de intensidad¹⁴.

¹³ Registro digital: 2016133, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 51, Febrero de 2018, Tomo I, página 510.

¹⁴ Jurisprudencia 1a./J. 37/2008 Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Abril de 2008, página 175, registro digital 169877, de rubro: “IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)”.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

22. **Dictaminación de estados financieros.** Actualmente, el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece la presunción de certeza de lo afirmado en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, siempre que cumplan con los requisitos que al efecto dispone tal precepto.
23. En términos de lo previsto en el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación¹⁵, los dictámenes se elaborarán con base en el análisis efectuado a la información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Adicionalmente y el informe respectivo deberá contener los requisitos que tal precepto dispone.
24. Al analizar diversas normas fiscales relacionadas con la dictaminación de esos instrumentos, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido, en lo que interesa, lo siguiente:
- **Naturaleza jurídica.** La naturaleza del dictamen emitido por contador público autorizado es la de un **diagnóstico o mera opinión** (carente de fuerza obligatoria para la autoridad fiscal) sobre la situación fiscal del contribuyente y, por tanto, lo ahí expuesto no es obligatorio para las autoridades fiscales y no constituye un acto de fiscalización en sentido

¹⁵ “Artículo 57.- El dictamen y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere el artículo 52, fracciones II y III del Código, se elaborarán con base en el análisis efectuado a la información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Adicionalmente, el informe deberá contener lo siguiente:

I. Los datos generales del contribuyente y del contador público inscrito y, en su caso, del representante legal;

II. La declaración, bajo protesta de decir verdad, que el informe se emite con fundamento en la fracción III del artículo 52 del Código y demás disposiciones aplicables, y

III. Lo demás que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El contador público inscrito deberá proporcionar dentro de los treinta días siguientes a la presentación del dictamen fiscal, a través de medios electrónicos, la evidencia que demuestre la aplicación de los procedimientos de revisión de la situación fiscal del contribuyente”.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

estricto dado que el contador que expide tal opinión no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente¹⁶.

- **No son actos de fiscalización.** La obligación de ciertos contribuyentes consistente en dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado **no implica el ejercicio de algún acto de fiscalización**¹⁷ pues aunque en términos del artículo en comento se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes, por lo que **al emitir el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente bajo protesta de decir verdad, el contador sólo da cumplimiento a una obligación, en la forma y términos exigidos por la legislación, siendo que dictamen únicamente constituye una opinión técnica** de dicho profesional que no obliga a la autoridad, y **será en caso de que ésta lo revise cuando haga uso de las facultades de comprobación con las cuales cuenta la autoridad fiscal**¹⁸.
- **No implica la delegación de facultades de la autoridad.** Al emitir un dictamen no se ejerce una función de verificación reservada a la autoridad pues si bien revisa la situación fiscal del contribuyente, ello es para verificar lo asentado en el dictamen pero sin que ello constituya un acto de comprobación los cuales corresponden únicamente a la autoridad fiscal, por lo que **la emisión de ese dictamen no constituye una delegación de las facultades de la autoridad**¹⁹ pues su ejercicio está reservado a la propia autoridad²⁰.

¹⁶ “DICTAMEN DE OBLIGACIONES FISCALES POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. SU NATURALEZA JURÍDICA”, Registro digital: 190944, Instancia: Segunda Sala, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: 2a. CXXIX/2000, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XII, Octubre de 2000, página 351.

¹⁷ “ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACION DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO NO VIOLA EL NOVENO PARRAFO DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL”, Registro digital: 199465, Instancia: Pleno, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P. XXI/97, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, Febrero de 1997, página 124.

¹⁸ “DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN DE CARÁCTER FISCAL, PERO NO IMPLICA EL EJERCICIO DE ALGÚN ACTO DE FISCALIZACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA”, Registro digital: 163365, Instancia: Segunda Sala, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: 2a. CXIV/2010, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII, Diciembre de 2010, página 798.

¹⁹ “ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACION DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO NO VIOLA LOS ARTICULOS 80 Y 90 CONSTITUCIONALES”, Registro digital: 199466, Instancia: Pleno, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P. XXII/97, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, Febrero de 1997, página 125.

²⁰ “DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1997, NO IMPLICA LA DELEGACIÓN DE LA FACULTAD REVISORA DEL ESTADO”, Registro digital: 184907, Instancia: Segunda Sala, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: 2a. XVII/2003, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Febrero de 2003, página 326.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

- **Reserva de facultades de comprobación.** Si la autoridad fiscal detecta irregularidades en el dictamen presentado por el contador público autorizado, podrá ejercer la facultad de comprobación correspondiente a efecto de requerir al contribuyente, a un tercero o al contador que lo formuló, la documentación que estime pertinente o, en su caso, ordenar la práctica de una visita domiciliaria a efecto de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del gobernado, sin que ello implique desatender a lo previsto en el artículo 16 de la Constitución Federal pues dicho no está sujeto a formalidades constitucionales como sí sucede con las visitas domiciliarias²¹.

25. **Principios aplicables al dictamen.** De conformidad con lo previsto en el artículo 52, fracción II, del Código Fiscal de la Federación²², el dictamen que rinda el contador deberá atender a los principios de capacidad, independencia e imparcialidad profesional; ello, toda vez que si bien la función desempeñada no constituye una delegación de atribuciones a su favor, sí implica el apoyo de un perito (profesional en la materia contable con autorización por parte de la autoridad fiscal) con conocimientos detallados sobre aspectos fiscales.

26. **Sanciones por el incumplimiento de lo previsto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.** Dado que el referido precepto

²¹ “VISITAS DOMICILIARIAS. EL HECHO DE QUE EL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AUTORICE QUE SE PRACTIQUEN AUN DESPUÉS DE QUE SE HAYA PRESENTADO DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS DE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 47 DEL PROPIO ORDENAMIENTO NORMATIVO, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”, Registro digital: 185472, Instancia: Segunda Sala, Novena Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. CL/2002, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI, Noviembre de 2002, página 457.

²² “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.(...)

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 profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

...”

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

establece diversos deberes a cargo de los contadores públicos inscritos, el propio numeral dispone en su fracción V²³, las sanciones aplicables

²³ “(...)

V. Que el contador público esté, en el mes de presentación del dictamen, al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 32-D de este Código, para lo cual deberán exhibir a los particulares el documento vigente expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el que se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

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 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:

a) Determinada la irregularidad, ésta será notificada al contador público registrado en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir de la terminación de la revisión del dictamen, a efecto de que en un plazo de quince días siguientes a que surta efectos dicha notificación manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes. (REFORMADO, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2019)

b) Agotado el periodo probatorio a que se refiere el inciso anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda. (REFORMADO, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2019)

c) La resolución del procedimiento se notificará en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo otorgado en el inciso a) que antecede, para que el contador público manifieste lo que a su derecho convenga y, ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes en relación con las irregularidades que le hayan sido notificadas.

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 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”.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

ante el posible desacato de esos deberes, para lo cual se prevé el (1) el exhorto, (2) la amonestación, (3) la suspensión del registro hasta por tres años y (4) la cancelación del registro; asimismo, la porción normativa en comento establece el procedimiento para sancionar el incumplimiento de los deberes exigibles al contador.

27. Por su parte, los artículos 91-A y 91-B del propio Código Fiscal de la Federación disponen lo siguiente:

“Artículo 91.- La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de \$370.00 a \$3,540.00”.

(REFORMADO PRIMER PÁRRAFO, D.O.F. 12 DE NOVIEMBRE DE 2021)

*“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.***

(REFORMADO, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)

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”.

(REFORMADO, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)

*“Artículo 91-B.- Al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, **se le aplicará la suspensión del registro** a que se refiere el artículo 52, fracción I de este Código por un periodo de tres años”.*

28. Complementa lo establecido en las disposiciones referidas, lo previsto en los artículos 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que establecen lo siguiente:

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

“Artículo 55.- Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al contador público inscrito las sanciones siguientes:

I. Amonestación, cuando:

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

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

b) No cumpla con lo establecido en los artículos 52, último párrafo, excepto cuando se trate de cambio de domicilio fiscal y 53, fracción I de este Reglamento, y

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

La sanción a que se refiere este inciso, se aplicará por cada dictamen en el que no se hubiera integrado la información que corresponda, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán, y

II. Suspensión de la inscripción a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código:

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

1. Formule el dictamen en contravención a los artículos 52 del Código, 57 de este Reglamento, al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o a las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria;

2. No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 60 de este Reglamento;

3. Formule dictamen estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 60 de este Reglamento;

4. No exhiba a requerimiento de la Autoridad Fiscal, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinto al dictamen de los estados financieros del contribuyente;

5. No informe su cambio de domicilio fiscal en términos de lo establecido en el artículo 52, último párrafo de este Reglamento, y

6. No presentar o hacerlo de manera incompleta la evidencia que demuestre la aplicación de los procedimientos de revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere el artículo 57, último párrafo de este Reglamento.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

La sanción a que se refieren los numerales 1, 2, 3 y 6, se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones jurídicas aplicables o no se hubiera presentado la información que corresponda, 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) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal, en cuyo caso no podrá exceder del término de tres años.

*d) No cumpla con lo establecido en el artículo **53, segundo párrafo** de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga el refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;*

*e) Emita dictamen sin contar con la certificación, a que se refiere el artículo **52, fracción I, inciso a), segundo párrafo** del Código, la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, o en su caso, refrendo o recertificación correspondiente, a que se refiere el artículo 53, segundo párrafo de este Reglamento, y*

*f) No cumpla con lo establecido en el **artículo 53, fracción II** de este Reglamento. En este caso, la suspensión será de seis meses a tres años”.*

*“Artículo 56.- Para los efectos del **artículo 52, antepenúltimo párrafo** del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, procederá a la **cancelación definitiva** de la inscripción a que se refiere el citado precepto, para lo cual se entiende que:*

I. Existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones de las previstas en la fracción II del artículo 55 del presente Reglamento. La cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y

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

29. Como puede apreciarse, el artículo 52, fracción III, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece el deber del contador público inscrito de informar a la autoridad fiscal de cualquier conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal por el incumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras por parte del contribuyente que deba dictaminarse; sin embargo, en los artículos 91-A y 91-B de ese ordenamiento, así como 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, no se establece expresamente algún tipo de sanción para

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

el incumplimiento de tal deber ya que únicamente el artículo 91-A de la referida codificación dispone que es una infracción relacionada con el dictamen de estados financieros, la omisión del contador denunciar el incumplimiento de disposiciones fiscales y aduaneras o 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.

30. No obstante, debe tenerse en consideración que el artículo 91 del citado código establece que las conductas no previstas en ese capítulo serán sancionadas con una multa cuyo importe ahí se especifica; por ende, es dable concluir que **el incumplimiento del deber previsto en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación se sanciona con la multa prevista en el numeral 91 de ese ordenamiento.**
31. **Delitos fiscales.** En los artículos 92 a 115 del Código Fiscal de la Federación está regulado lo relativo a los delitos en materia fiscal, incluidas las conductas que el legislador consideró como antijurídicas y, por tanto, que constituyen un delito de carácter fiscal, los cuales están sujetos a los diversos requisitos de procedibilidad como lo es que, previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formule querrela (tratándose de ciertas conductas típicas), declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio (para otros supuestos específicos), o bien, formule la declaratoria correspondiente para el caso de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.
32. Destaca lo previsto en el 93 de esa codificación, el cual dispone que *“...Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público*

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

Federal para los efectos legales que procedan...". Por su parte, en el numeral 95 de ese instrumento legal se precisa a los sujetos activos de la comisión de delitos fiscales²⁴.

33. Conviene precisar que, por regla general, las conductas consideradas como típicas por el legislador **suelen tener cierto grado de complejidad al involucrar elementos normativos propios de la materia fiscal o aduanera** como sucede con los tipos previstos en la fracción VI del artículo 105²⁵ y en la fracción I del artículo 109 del mencionado código²⁶, en contraposición con otros tipos penales como el descrito en la fracción XIII del artículo 105 de esa norma²⁷.

²⁴ Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Concierten la realización del delito.

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.

III. Cometan conjuntamente el delito.

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

(ADICIONADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)

VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.

(ADICIONADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)

IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

²⁵ "Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

(...)

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

(...)"

²⁶ "Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

(REFORMADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

..."

²⁷ "Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

(...)

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

34. Así, de la interpretación armónica de esos preceptos con lo previsto en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación es dable concluir que **el contador público registrado** ante las autoridades fiscales **podrá ser sancionado con una multa cuando con motivo de la elaboración del dictamen a su cargo, conozca de conductas o prácticas —realizadas por el contribuyente— que sean constitutivas de alguno de los delitos previstos en el mencionado código y omite informar de ello a la autoridad fiscal;** es decir, a dicho profesional se le sanciona por no poner de conocimiento de la autoridad sobre la posible comisión de un ilícito y no propiamente por no presentar una denuncia penal, pues para ello deberán satisfacerse los requisitos de procedibilidad que resulten necesarios en cada caso.
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.
36. Primeramente debe decirse que en materia tributaria, la seguridad jurídica consiste —como lo ha considerado la Primera Sala de este Alto Tribunal al resolver el amparo en revisión 820/2011²⁸— en "saber a qué atenerse" respecto a la regulación normativa y a la actuación de la autoridad fiscal, teniendo como manifestaciones concretas (1) la certeza en el derecho y (2) la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso. La primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, su suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios

(REFORMADA D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada.

²⁸ Sesión de ocho de febrero de dos mil doce.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través del principio de jerarquía normativa²⁹.

37. Luego, para evidenciar la inconstitucionalidad de la medida reclamada resulta conveniente correr el test de proporcionalidad, cuya **primera etapa** implica determinar si la medida controvertida incide negativamente en alguno de los derechos constitucionalmente tutelados a favor de los gobernados³⁰ y, en caso de que ello ocurra, en **una segunda etapa** verificar: (i) que la intervención legislativa persiga un fin constitucionalmente válido; (ii) que la medida resulte idónea para satisfacer en alguna medida su propósito constitucional; (iii) que no existan medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; y, (iv) que el grado de realización del fin perseguido sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida impugnada.
38. En cuanto a la incidencia de la medida reclamada en el contenido de alguno de los derechos constitucionalmente establecidos a favor de los gobernados, debe precisarse que la parte quejosa medularmente se duele de que la medida legislativa reclamada —consistente en el deber de los contadores públicos inscritos ante las autoridades fiscales de informar a la autoridad fiscal de cualquier conducta que conozca de contribuyente que deba dictaminarse la cual pueda constituir la comisión de algún delito fiscal o aduanero— resulta excesiva e irracional para el perfil de los contadores públicos por lo que afecta —entre otros— al

²⁹ “PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL”, Registro digital: 2015246, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 140/2017 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 47, Octubre de 2017, Tomo II, página 840, Tipo: Jurisprudencia.

³⁰ “TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL”, Registro digital: 2013156, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: 1a. CCLXIII/2016 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 915.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

derecho a la seguridad jurídica, aunado a que con tal deber se altera la naturaleza de los dictámenes a que se refiere el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

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...”³¹; 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.
40. Con el catálogo legislativo de conductas típicas y antijurídicas previsto en los artículos 92 a 115 del Código Fiscal de la Federación se genera seguridad jurídica a los gobernados pues conocer las conductas específicas que pueden constituir un delito en materia fiscal; igualmente, los contadores que auxilian a los contribuyentes y al fisco, son sabedores de las conductas catalogadas como delitos y, por tanto, podrán advertirlas y evitar su comisión.
41. No obstante, como se ha precisado, la medida cuestionada implica el deber del contador de informar al fisco sobre cualquier conducta del contribuyente que pueda constituir un delito en materia fiscal o aduanera cuando se conozca de esta con motivo de la elaboración del dictamen, obligación que debe satisfacerse “***Cuando derivado de la elaboración del dictamen el contador público inscrito tenga conocimiento***” de tales conductas, es decir, incluso en forma previa a la rendición del dictamen o a que la autoridad fiscal lo revise y advierta alguna irregularidad que pueda generar una denuncia penal la cual estime la actualización de un ilícito.

³¹ Artículo 21 constitucional.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

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.
43. A partir de lo anterior, evidentemente existe una incidencia de la medida en el derecho a la seguridad jurídica, lo cual hace necesario desarrollar los pasos correspondientes a la segunda etapa del aludido test.
44. **Finalidad constitucionalmente válida.** En la exposición de motivos presentada por el Presidente de la República que dio origen a la reforma de la cual deriva el precepto ahora reclamado se expresó, en lo que interesa, lo siguiente:

“30. Obligaciones y sanciones del contador público inscrito

Se propone adicionar un tercer párrafo a la fracción III, del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de establecer como obligación del contador público inscrito la relativa a informar a la autoridad fiscal, cuando derivado de la elaboración del dictamen, conozca que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y/o aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

*Lo anterior, toda vez que el contador público inscrito actuará como un asesor de los contribuyentes, realizando un examen de los estados financieros de una entidad, emitiendo una opinión en la que se presenta la situación financiera de una empresa, **motivo por el cual tiene acceso a información que le permite tener conocimiento de cualquier irregularidad en el comportamiento fiscal del contribuyente.** Por tal motivo, **se considera que es necesario que el contador público tenga la obligación de informar cualquier hallazgo de acciones que puedan causar un perjuicio al fisco federal.***

...

45. Por su parte, en el Dictamen con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, de Código Fiscal de la Federación y de otros ordenamientos, elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se expuso lo siguiente:

“30. Obligaciones y sanciones del contador público inscrito

En la iniciativa presentada a esta Cámara de Diputados, se plantea adicionar un tercer párrafo a la fracción III, del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de establecer como obligación del contador público inscrito, la relativa a informar a la autoridad fiscal, cuando derivado de la elaboración del dictamen, conozca que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y/o aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal.

*Así también, la iniciativa menciona que, toda vez que el contador público inscrito actuará como un asesor de los contribuyentes, realizando un examen de los estados financieros de una entidad, emitiendo una opinión en la que se presenta la situación financiera de una empresa, motivo por el cual tendrá acceso a información que le permita tener conocimiento de cualquier irregularidad en el comportamiento fiscal del contribuyente, por lo que el Ejecutivo Federal **considera que es necesario que el contador público tenga la obligación de informar cualquier hallazgo de acciones que puedan causar un perjuicio al fisco federal.***

...

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

46. En el Dictamen correspondiente a la minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos, elaborada, se expresó:

“30. Obligaciones y sanciones del contador público inscrito

La Minuta de la Colegisladora adiciona un tercer párrafo a la fracción III, del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de establecer como obligación del contador público inscrito, la relativa a informar a la autoridad fiscal cuando, derivado de la elaboración del dictamen, conozca que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y/o aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal.

Cabe señalar que la Colegisladora consideró que el informe del contador público no se incluirá en el dictamen que emita, al ser una obligación diversa y que la emisión del dictamen no implica que necesariamente deba presentarse el informe.

(...)

Aunado a lo anterior, con la propuesta de adición señalada en el párrafo anterior, la Colegisladora considera necesario que se precise que el contador público inscrito no tendrá la obligación de investigar la comisión de un posible delito, puesto que ésta es una función del ministerio público y las policías al mando de aquél, y mucho menos calificará si el hecho es un delito o no, pues dicha facultad es exclusiva del Poder Judicial de la Federación a través de los jueces penales que se encuentran adscritos a los distintos Circuitos Judiciales. A través de dicha propuesta, se busca que los contadores públicos inscritos den a conocer a la autoridad fiscal hechos u omisiones e irregularidades en la situación fiscal del contribuyente que probablemente pudieren constituir algún delito, detectados dentro de su actividad profesional.

*Ello, ya que considera que todos los mexicanos debemos seguir un orden social y sujetarnos a leyes que regulan nuestro actuar, comportamiento y actividades; en ese sentido, el desconocimiento de la ley no nos exceptúa de su cumplimiento y de las consecuencias de su inobservancia, **por lo que estos profesionistas, con preparación en materia contable, tienen la experiencia y conocimientos requeridos para percatarse de hechos u omisiones de los contribuyentes que pudieran ser contrarios a las disposiciones fiscales, siendo su deber, como el de cualquier ciudadano, informar de los mismos a la autoridad fiscal para que se lleven a cabo los procedimientos correspondientes.***

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

En tal contexto, es su deber ciudadano informar la probable comisión de hechos probablemente constitutivos de delito oportunamente, no siendo necesario que tenga experiencia en materia penal para detectar la comisión de un delito, pues lo que pretende la medida, es informar hechos, conductas o irregularidades probablemente constitutivas de algún delito, sin que ese profesional tipifique la conducta. Lo anterior, con la finalidad de que dichas medidas desincentiven el incumplimiento de obligaciones fiscales”.

47. Aunque las anteriores transcripciones no lo evidencian expresamente, es innegable que la reforma ahora reclamada tiene como **finalidad la prevención del delito**; es decir, de manera anticipada evitar la comisión de conductas que puedan constituir ilícitos en materia fiscal y aduanera y, consecuentemente, dañar a la sociedad. Esa finalidad tiene su soporte constitucional en lo previsto en el artículo 21, décimo párrafo, inciso c), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos³², conforme al cual el Sistema Nacional de Seguridad Pública establecerá políticas públicas encaminadas a prevenir la comisión de delitos.
48. Esa prevención que se materializa con el cumplimiento del deber a cargo de los contadores públicos registrados de informar a las autoridades fiscales sobre conductas de los contribuyentes que puedan ser constitutivas de ilícitos en materia fiscal y aduanera, abonan al cumplimiento de otros deberes como lo es la investigación y persecución de delitos fiscales, lo cual también está previsto en el propio artículo 21 constitucional.

³² “Artículo 21. (...)

(...)

Las instituciones de seguridad pública, incluyendo la Guardia Nacional, serán de carácter civil, disciplinado y profesional. El Ministerio Público y las instituciones policiales de los tres órdenes de gobierno deberán coordinarse entre sí para cumplir los fines de la seguridad pública y conformarán el Sistema Nacional de Seguridad Pública, que estará sujeto a las siguientes bases mínimas:

(REFORMADO, D.O.F. 29 DE ENERO DE 2016)

a) ...

c) La formulación de políticas públicas tendientes a prevenir la comisión de delitos.
(...)”

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

49. Esa finalidad resulta válida no sólo por provenir de una disposición constitucional, sino también por ser parte integrante de un sistema encaminado a procurar la seguridad de las personas y la sociedad mediante la implementación de políticas que tratan de evitar la comisión de hechos considerados ilícitos, en particular, en materia fiscal y aduanera, en aras de que todos los gobernados respeten lo previsto en las leyes y, especialmente, que no se cometan delitos cuyo impacto nocivo perjudica a todo el colectivo como lo es la defraudación o evasión fiscal, los cuales implican el incumplimiento del mandato de contribuir al gasto público de la Federación, entidades federativas y municipios y de tributar en forma proporcional y equitativa.
50. **Idoneidad de la medida.** Como se ha precisado, la aplicación del test de proporcionalidad de leyes fiscales requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación de los elementos que lo conforman ante la amplia libertad configurativa que tiene el legislador para crear el sistema normativo tributario (sustantivo y adjetivo), lo cual implica que al recurrir a esa herramienta metodológica, el órgano de amparo únicamente debe determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y si existe una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.
51. El análisis de la idoneidad de una medida legislativa específica implica determinar si ésta tiende a alcanzar en algún grado los fines perseguidos por el legislador, lo cual presupone la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación, siendo suficiente que la medida contribuya en algún modo y en algún grado a lograr el propósito que busca el legislador³³.

³³ "SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA". Registro digital: 2013152, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: 1a. CCLXVIII/2016 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 911.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

52. En el caso, dado que la medida consiste en el deber ya descrito a cargo de los contadores públicos registrados y que la finalidad constitucional de ésta radica en la prevención de delitos y, en su caso, en su posterior investigación y persecución, atendiendo al grado mínimo de justificación, es innegable que el deber impuesto en la norma combatida está relacionado con la finalidad constitucional perseguida; ello, en la medida en que a través del deber de informar del contador a la autoridad fiscal sobre posibles conductas delictuosas por parte del contribuyente, la autoridad toma conocimiento de esas situaciones para, en su caso, poder iniciar las acciones legales tanto administrativas como penales que resulten procedentes.
53. En efecto, al informar el contador público registrado al fisco sobre las conductas realizadas por el contribuyente y que pudieran constituir un ilícito, la autoridad fiscal está en posibilidad de iniciar las acciones administrativas procedentes como sería el ejercicio de sus facultades de comprobación y, además, de así estimarlo conveniente, realizar las denuncias o formular las querellas respectivas a efecto de que la autoridad ministerial pueda investigar esos hechos y, en su caso, ejercer la acción penal para que sean sancionados los responsables de conductas tipificadas.
54. Luego, es claro que existe una relación notoria entre la medida controvertida y la finalidad constitucional perseguida por ésta; por lo que este escaño del test en comento queda satisfecho al evidenciarse la vinculación entre la finalidad pretendida y la medida analizada; ello, en el entendido de que tal satisfacción es mínima, conforme a lo previamente explicado.
55. **Necesidad de la medida.** En este apartado se debe corroborar, en primer lugar, si existen otros medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguen y, en segundo lugar, determinar si esas

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

alternativas intervienen con menor intensidad el derecho fundamental afectado³⁴, insistiéndose en que en materia tributaria, la satisfacción de estos requisitos es laxa; es decir, sin resultar excesiva la justificación por parte del legislador.

56. Pues bien, en el caso la grada de necesidad se traduce en analizar si existen otros medios igualmente idóneos al deber a cargo de los contadores públicos registrados de informar a la autoridad fiscal sobre cualquier hecho o conducta por parte de los contribuyentes a quienes dictaminan que pueda constituir un delito en materia fiscal o aduanera para satisfacer la finalidad relativa a la prevención de ilícitos en esas materias.
57. Como se ha expresado, la medida legislativa sujeta a escrutinio impone un deber específico a cargo de los contadores registrados consistente en informar a la autoridad fiscal sobre cualquier conducta por parte del contribuyente a quien se dictamina, que pueda resultar constitutiva de un ilícito y, en caso de no atenderlo, será posible imponerles una multa económica. Tal deber contrasta con lo establecido en el artículo 21 constitucional, conforme al cual “...*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...*”; incluso, al respecto, el párrafo noveno de ese artículo dispone:

*“La seguridad pública es una función del Estado a cargo de la Federación, las entidades federativas y los Municipios, cuyos fines son salvaguardar la vida, las libertades, la integridad y el patrimonio de las personas, así como contribuir a la generación y preservación del orden público y la paz social, de conformidad con lo previsto en esta Constitución y las leyes en la materia. **La seguridad pública comprende la prevención, investigación y persecución de los delitos**, así como la sanción de las infracciones administrativas, en los términos de la ley, en las respectivas competencias que esta*

³⁴ “TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA”, Registro digital: 2013154, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: 1a. CCLXX/2016 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 914.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

Constitución señala. La actuación de las instituciones de seguridad pública se regirá por los principios de legalidad, objetividad, eficiencia, profesionalismo, honradez y respeto a los derechos humanos reconocidos en esta Constitución”.

58. Esto es, el mandato previsto en esa norma dispone expresamente que sea la institución ministerial quien investigue y, en su caso, persiga los delitos, lo cual ha sido analizado por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir Dictamen que valora la investigación constitucional realizada por la comisión designada en el expediente 3/2006, integrado con motivo de la solicitud formulada para investigar violaciones graves de garantías individuales, en donde se estableció por parte de este Tribunal que se trata de un deber propio del Estado el cual se cumple mediante la realización de una investigación seria, imparcial y efectiva, utilizando todos los medios legales disponibles que permitan la persecución, captura, enjuiciamiento y, en su caso, sanción a los responsables de los hechos³⁵.
59. En consonancia con lo anterior, recientemente, la Primera Sala de este Alto Tribunal ha considerado que *“...El artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que el Ministerio Público es la única autoridad facultada para la investigación de los hechos ilícitos y la responsabilidad penal de quienes los cometen...”*³⁶, lo cual refleja que la interpretación literal de esa norma implica que está encaminada a que sea el Ministerio Público quien —en forma

³⁵ “DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA. LA INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS CONSTITUYEN UNA OBLIGACIÓN PROPIA DEL ESTADO QUE DEBE REALIZARSE DE FORMA SERIA, EFICAZ Y EFECTIVA”, Registro digital: 163168, Novena Época, Tesis: P. LXIII/2010
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIII, Enero de 2011, página 25.

³⁶ Criterio fijado al resolver la Contradicción de tesis 32/2020, de la cual derivó la jurisprudencia de rubro: “AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO. EL MINISTERIO PÚBLICO TIENE ESE CARÁCTER CUANDO SE IMPUGNAN ACTOS U OMISIONES OCURRIDAS DURANTE LA INVESTIGACIÓN COMPLEMENTARIA”, Registro digital: 2025447, Instancia: Primera Sala, Undécima Época, Materias(s): Común, Penal, Tesis: 1a./J. 67/2022 (11a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 19, Noviembre de 2022, Tomo II, página 1290.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

exclusiva— investigue y persiga la eventual comisión de conductas antijurídicas así previstas por el legislador, sin que sea posible que algún otro sujeto ejerza tales atribuciones.

60. En relación con el aludido precepto constitucional, igualmente la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la reforma constitucional de dos mil ocho moduló parcialmente los principios derivados de esa norma al añadir el supuesto de ejercicio de la acción penal por parte de los particulares; sin embargo, mantuvo el contenido base de los aludidos principios rectores derivándose así que el Ministerio Público conserva —salvo en casos de excepción legalmente previstos en que los particulares pueden ejercer la acción penal— la competencia para investigar los delitos, verificar la probable responsabilidad de los involucrados e instar la actuación jurisdiccional mediante la materialización de la acción penal y la remisión de la averiguación previa a la autoridad competente³⁷.
61. Ese ejercicio exclusivo —por regla— para la investigación y persecución de conductas que puedan constituir un delito no implica que el ministerio público conozca del actuar de todos y cada uno de los integrantes de la colectividad y, a partir de ello, verifique si las conductas particulares desplegadas por cada persona son o no constitutivas de un ilícito, pues tal proceder resultaría a todas luces imposible; es por ello que el legislador estableció diversos mecanismos a efecto de que la institución ministerial pueda tomar conocimiento sobre el actuar desplegado por las personas y, en caso de que estime la posible configuración de alguna conducta delictuosa, ésta sea investigada y perseguida.

³⁷ “EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 21 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”, Registro digital: 2004696, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Tesis: 1a. CCCXIII/2013 (10a.), Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 2, página 1049.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

62. Tales mecanismos son la querrela y la denuncia, los cuales son las formas para iniciar una investigación penal³⁸; siendo la primera “...la expresión de la voluntad de la víctima u ofendido o de quien legalmente se encuentre facultado para ello, mediante la cual manifiesta expresamente ante el Ministerio Público su pretensión de que se inicie la investigación de uno o varios hechos que la ley señale como delitos y que requieran de este requisito de procedibilidad para ser investigados y, en su caso, se ejerza la acción penal correspondiente”³⁹, mientras que la denuncia es la “notitia criminis” que pone de manifiesto la posible comisión de un hecho delictivo y la cual es formulada por una persona que no resiente alguna afectación por la conducta puesta en conocimiento de la autoridad ministerial.
63. Esto es, mediante la denuncia y/o querrela, el ministerio público conoce de ciertas conductas a efecto de valorarlas y, en su caso, determinar si éstas pudieran ser o no constitutivas de un ilícito y, de ser así, investigarlas y perseguir a los responsables. Ello implica que, en

³⁸Conforme al Código Nacional de Procedimientos Penales, el cual dispone:
“Artículo 221. Formas de inicio

La investigación de los hechos que revistan características de un delito podrá iniciarse por denuncia, por querrela o por su equivalente cuando la ley lo exija. El Ministerio Público y la Policía están obligados a proceder sin mayores requisitos a la investigación de los hechos de los que tengan noticia.

Tratándose de delitos que deban perseguirse de oficio, bastará para el inicio de la investigación la comunicación que haga cualquier persona, en la que se haga del conocimiento de la autoridad investigadora los hechos que pudieran ser constitutivos de un delito.

Tratándose de informaciones anónimas, la Policía constatará la veracidad de los datos aportados mediante los actos de investigación que consideren conducentes para este efecto. De confirmarse la información, se iniciará la investigación correspondiente.

Cuando el Ministerio Público tenga conocimiento de la probable comisión de un hecho delictivo cuya persecución dependa de querrela o de cualquier otro requisito equivalente que deba formular alguna autoridad, lo comunicará por escrito y de inmediato a ésta, a fin de que resuelva lo que a sus facultades o atribuciones corresponda. Las autoridades harán saber por escrito al Ministerio Público la determinación que adopten.

El Ministerio Público podrá aplicar el criterio de oportunidad en los casos previstos por las disposiciones legales aplicables o no iniciar investigación cuando resulte evidente que no hay delito que perseguir. Las decisiones del Ministerio Público serán impugnables en los términos que prevé este Código”.

³⁹ Artículo 225 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

principio, cualquier persona que conozca de una conducta susceptible de constituir un ilícito, podrá acudir a la institución ministerial para formular la denuncia o querrela correspondiente, lo cual si bien en principio es una mera posibilidad, el artículo 222 del Código Nacional de Procedimientos Penales lo regula como un deber a cargo de toda persona a quien le conste la comisión de un hecho probablemente constitutivo de un delito, o bien, a cargo de los funcionarios públicos que en el ejercicio de sus atribuciones conozcan de la probable existencia de un hecho catalogado como delito⁴⁰.

64. Debe destacarse que en su último párrafo, el precepto en comento excluye del deber de denuncia a ciertos sujetos en razón del vínculo que puedan tener con el responsable de la conducta, como serían quienes tenga el carácter de tutor, curador, pupilo, cónyuge, concubina o concubinario, conviviente del imputado, los parientes por consanguinidad o por afinidad en la línea recta ascendente o descendente (hasta el cuarto grado) y en la colateral por consanguinidad o afinidad (hasta el segundo grado inclusive). Lo

⁴⁰ Artículo 222. Deber de denunciar

Toda persona a quien le conste que se ha cometido un hecho probablemente constitutivo de un delito está obligada a denunciarlo ante el Ministerio Público y en caso de urgencia ante cualquier agente de la Policía.

Quien en ejercicio de funciones públicas tenga conocimiento de la probable existencia de un hecho que la ley señale como delito, está obligado a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Público, proporcionándole todos los datos que tuviere, poniendo a su disposición a los imputados, si hubieren sido detenidos en flagrancia. Quien tenga el deber jurídico de denunciar y no lo haga, será acreedor a las sanciones correspondientes.

(ADICIONADO, D.O.F. 17 DE JUNIO DE 2016)

Cuando el ejercicio de las funciones públicas a que se refiere el párrafo anterior, correspondan a la coadyuvancia con las autoridades responsables de la seguridad pública, además de cumplir con lo previsto en dicho párrafo, la intervención de los servidores públicos respectivos deberá limitarse a preservar el lugar de los hechos hasta el arribo de las autoridades competentes y, en su caso, adoptar las medidas a su alcance para que se brinde atención médica de urgencia a los heridos si los hubiere, así como poner a disposición de la autoridad a los detenidos por conducto o en coordinación con la policía.

No estarán obligados a denunciar quienes al momento de la comisión del delito detenten el carácter de tutor, curador, pupilo, cónyuge, concubina o concubinario, conviviente del imputado, los parientes por consanguinidad o por afinidad en la línea recta ascendente o descendente hasta el cuarto grado y en la colateral por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive”.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

anterior resulta de suma importancia pues la legislación penal en principio establece —al igual que la norma que ahora se analiza— un deber de poner en conocimiento a cierta autoridad sobre conductas que puedan constituir un delito pero, simultáneamente, exime a ciertos sujetos de esa obligación en razón de la relación que puedan tener con el sujeto activo del ilícito, situación que en el caso de la norma reclamada no acontece.

65. Dado que penalmente sólo existe responsabilidad para las personas físicas, entonces parece en principio justificable que ciertos sujetos relacionados con el sujeto activo del ilícito estén exentos del deber de denunciar al probable responsable, tal y como lo reconoce el artículo 222 ya invocado, en donde se exime del deber de presentar denuncia —impuesto en forma general a cualquier persona— a quienes poseen una relación o vínculo de suma cercanía con el activo de la posible conducta delictiva.
66. Debe tenerse presente que mientras el mencionado Código dispone un deber de formular denuncia penal a cargo de “toda persona” o bien, para los funcionarios públicos (en ciertas circunstancias), la norma que se reclama en el juicio de amparo del cual deriva el presente recurso establece el deber a cargo del contador público registrado de informar a la autoridad fiscal sobre cualquier conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal; es decir, en principio pareciera que se trata obligaciones de distinta naturaleza pues mientras en un caso existe un deber de denunciar penalmente (lo cual implica acudir ante el Ministerio Público), en el otro caso es sólo un deber de informar a una autoridad administrativa sobre ciertos hechos; sin embargo, no debe dejarse de lado que en términos de lo previsto en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, los delitos fiscales requieren de la querrela (en ciertos casos) por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (a quien normativamente se estima es la víctima o parte ofendida en los procedimientos penales relacionados con delitos previstos en esa

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

codificación), o bien, en su defecto, de la denuncia respectiva conforme al último párrafo de tal precepto, lo cual implica que en cualquier supuesto necesariamente será la propia autoridad fiscal quien inste a la institución ministerial.

67. Como se ha hecho notar, en el caso del artículo 52, fracción III, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no se prevé propiamente el deber de formular una denuncia penal ante la autoridad ministerial, sino sólo de informar a la autoridad fiscal (quien en su caso tendrá penalmente la calidad de la víctima o parte ofendida) sobre hechos que puedan constituir un delito fiscal pues en su caso será la propia autoridad fiscal quien deberá formular la denuncia o querrela correspondiente.
68. Al respecto, debe tenerse en cuenta que al dictaminar la situación fiscal y contable de ciertos sujetos (en cumplimiento de lo previsto en la legislación fiscal), el contador público registrado se ubica en una situación sumamente relevante y especial pues por una parte es coadyuvante —en un primer momento— del fisco, quien en su oportunidad podrá verificar lo expresado en el dictamen respectivo y, en su caso, si existen irregularidades, ejercer sus facultades de comprobación y, eventualmente, determinar los créditos procedentes, toda vez que el dictamen emitido por dicho profesionista no exime a la autoridad fiscal del ejercicio de sus atribuciones legales. Asimismo, el contador público se torna en un sujeto conocedor de aspectos propios de cada contribuyente, algunos de ellos incluso de carácter confidencial (como serían aspectos operativos), lo cual evidencia un vínculo muy particular con el sujeto dictaminado que entraña cierto grado de secrecía y confianza entre contribuyente y auxiliar en el cumplimiento de deberes fiscales.
69. Luego, contrariamente a como sucede en el numeral 222 del Código Nacional de Procedimientos Penales, en el caso de la norma analizada

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

no se reconoce la posibilidad de que el contador público registrado quede eximido del deber de informar a la autoridad fiscal sobre cualquier conducta o hecho del contribuyente a quien se dictamina el cual pueda constituir un delito, pues es un deber que deberá acatarse invariablemente, sin reconocer el vínculo generado entre el contribuyente y ese profesional autorizado por la autoridad fiscal para el auxilio preliminar en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

70. Lo expresado hasta ahora permite advertir que la porción normativa analizada establece a cargo de los contadores públicos registrados un deber adicional al previsto en el artículo 222 del Código Nacional de Procedimientos Penales pues en caso de que tales profesionistas conozcan de hechos que puedan constituir un delito (fiscal) por parte de los contribuyentes a quienes dictaminan, deberán —además de formular la correspondiente denuncia ante la autoridad ministerial— avisar a la autoridad fiscal sobre esos hechos, sin que exista la posibilidad de estimar que en razón del vínculo particular que tienen con esos contribuyentes, queden eximidos de esa obligación.
71. A partir de lo anterior es posible concluir que para conseguir la finalidad perseguida por el legislador a través de la medida analizada, basta con el deber a cargo de toda persona —establecido en el artículo 222 del Código Nacional de Procedimientos Penales— para presentar denuncia cuando conozca de algún hecho que pueda ser constitutivo de un delito; ello porque tal obligación incluye a los contadores públicos registrados con motivo de los sucesos que conozcan al dictaminar los estados financieros de los contribuyentes, siendo así innecesario el establecimiento de un deber adicional de informar a la autoridad fiscal de esos hechos, pues ésta queda en posibilidad de ejercer sus atribuciones legales (tanto de verificación como de denuncia o querrela en materia fiscal) cuando al revisar el dictamen rendido por el contador, advierta que el contribuyente realizó alguna conducta susceptible de catalogarse como un delito en materia fiscal o aduanera.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

72. En efecto, como se ha indicado, el hecho de que un contador público registrado dictamine a los contribuyentes no implica una delegación de atribuciones de la autoridad fiscal a ese auxiliar ya que en realidad se trata de un diagnóstico y opinión preliminar (carente de fuerza obligatoria para la autoridad fiscal) sobre la situación fiscal del contribuyente, por lo que no se está frente a actos de fiscalización, respecto de los cuales la autoridad fiscal se reserva sus facultades de comprobación a efecto de verificar la información contenida en el dictamen y, en su caso, determinar los créditos que resulten procedentes, así como emprender las acciones penales si estima que se cometió algún ilícito en materia fiscal o aduanera.
73. Luego, sin duda la obligación de formular denuncia prevista en la legislación penal está mucho más encaminada a la satisfacción de la finalidad pretendida con la medida analizada (persecución de ilícitos en materia fiscal o aduanera) en la medida en que el numeral 222 del Código Nacional de Procedimientos Penales sí obliga a presentar denuncia penal ante la autoridad ministerial (quien por regla tiene el deber de investigar y perseguir delitos), evitando así que sea una autoridad distinta de la constitucionalmente habilitada para ello quien determine si una conducta puede o no constituir un ilícito y, en su caso, que realice investigaciones a efecto de evaluar ello para, posteriormente, formular denuncia o querrela.
74. Incluso, la obligación analizada tiende a generar un trámite adicional que puede retardar la investigación de un delito en materia fiscal, pues al tener que informarse a la autoridad fiscal sobre actos que puedan ser constitutivos de delito, será la autoridad fiscal quien en primer término deberá valorar si la conducta desplegada se adecua al tipo penal y, en su caso, posteriormente, presentar la denuncia o querrela según proceda, causando que la investigación de esos actos se demore

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

durante el periodo que la autoridad fiscal realice el ejercicio de subsunción correspondiente.

75. Al respecto, si bien es cierto que en materia fiscal normativamente se considera a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como la víctima u ofendido por el ilícito y que el ministerio público requiere de la denuncia o querrela de esa dependencia para iniciar la investigación de delitos fiscales, no debe dejarse de lado que bastará la formulación de una denuncia para que la autoridad ministerial inicie —de estimarlo procedente— el ejercicio de sus facultades de investigación constitucionales pues el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal no implica la invasión de las facultades de investigación del Ministerio Público⁴¹.
76. De esta suerte, es claro que la finalidad consistente en perseguir delitos en materia fiscal y aduanera se logra de mejor manera mediante el establecimiento de la obligación de presentar denuncia penal ante la autoridad ministerial, la cual ya está prevista en una norma distinta de la reclamada, y si bien en la codificación fiscal analizada se establece una obligación que puede estar vinculada en cierta forma con la finalidad perseguida al instaurarse el deber de informar de posibles hechos delictivos a la víctima u ofendido del ilícito, lo cierto es que esa vinculación entre medida y finalidad no es directa sino indirecta por resultar más óptimo que sea la autoridad constitucionalmente habilitada para la investigación y persecución de delitos quien tome conocimiento de las conductas que pudieran considerarse constitutivas de conductas antijurídicas.

⁴¹ “DELITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA COMPROBAR LA COMISIÓN DE AQUÉLLOS, NO INVADE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO”, Registro digital: 191119, Instancia: Pleno, Novena Época, Materias(s): Constitucional, Penal, Tesis: P. CL/2000, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XII, Septiembre de 2000, página 20.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

77. Además, esta Sala estima que la obligación de formular denuncia penal prevista en el artículo 222 del Código Nacional de Procedimientos Penales afecta en menor medida a la seguridad jurídica de los gobernados (en particular, de los contadores públicos registrados) pues será la autoridad penal (ministerio público) quien determine si los hechos informados se ajustan a lo descrito en el tipo penal para, en su caso, iniciar la investigación relativa, con lo cual se evita que una autoridad distinta de la ministerial sea quien valore la adecuación entre la conducta denunciada y el tipo penal; ello a pesar de que sea una autoridad con un alto grado de especialización en una materia determinada como lo es la autoridad fiscal, pues en todo caso, constitucionalmente se asigna al Ministerio Público el deber de valorar si una conducta específica realizada en materia fiscal se adecua o no a la descripción normativa prevista como delito para someter esa apreciación a la potestad judicial.
78. Incluso, debe resaltarse que la medida contenida en la norma analizada puede tener un efecto inhibitorio en el ejercicio de la actividad realizada por los contadores públicos registrados en la medida en que al sancionarse el incumplimiento de la obligación establecida en el tercer párrafo de la fracción III del numeral 52 del Código Fiscal de la Federación, dichos profesionistas podrán optar por no dictaminar a los contribuyentes ante el riesgo de que, eventualmente, la autoridad fiscal determine que inadvertieron la comisión de un ilícito el cual no hicieron de su conocimiento y, a causa de ello, les sean impuestas las sanciones procedentes, con lo cual, lejos de procurar que se persigan delitos, se restringiría el ejercicio de una actividad profesional por virtud de una obligación sujeta a cierto grado de discrecionalidad de una autoridad a cuyo cargo no está la investigación de conductas delictivas.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

79. Además, la norma analizada soslaya la situación especial que tienen esos profesionistas tanto como auxiliares del fisco (pero sin sustituirlo en su facultades) como en su calidad de sujetos contratados por los contribuyentes que deben dictaminarse u optan por ello, y que en razón de esa relación jurídica, conocen de aspectos propios e incluso confidenciales del contribuyente; es decir, el contador público registrado es un mero auxiliar de la autoridad fiscal e intermediario entre ésta y el contribuyente y, no obstante ello, se les impone un deber de informar de lo realizado por quien los contrata y con quien mantiene una relación estrecha al conocer su documentación y situación fiscal, desconociendo ese vínculo y, por el contrario, imponiendo un deber que puede afectar la relación contractual con el contribuyente.
80. Asimismo, el deber que se analiza altera la naturaleza jurídica del dictamen rendido por el contador público registrado, el cual no es sino una mera opinión por parte de ese auxiliar del fisco y, sin embargo, con el deber de informar en los términos narrados, en realidad esa obligación se torna un instrumento adicional a la fiscalización para conocer el comportamiento del contribuyente, relevando en cierta medida a la autoridad fiscal del cumplimiento de sus facultades para conocer de las posibles conductas que inobserven las disposiciones fiscales y puedan ser constitutivas de un delito ya que el deber impuesto por virtud del tercer párrafo de la fracción III del numeral 52 del Código Fiscal de la Federación genera cierto grado de discrecionalidad por parte de la autoridad en cuanto a su implementación, al obligar a informar de cualquier conducta que pueda constituir un delito en materia fiscal o aduanera.
81. Lo anterior, en la medida en que será la autoridad fiscal quien determine si el contador público incumplió tal deber, al margen de que efectivamente esa conducta sea catalogada como un ilícito por parte de la autoridad a quien constitucionalmente se le impone el deber de

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

investigar y perseguir delitos, como lo es el Ministerio Público, ya que la norma dispone que el deber de informar sobre cualquier conducta que **“...pueda constituir la comisión de un delito fiscal...”**, pero sin que normativamente se requiera de la calificación formal de la existencia de un ilícito por parte de la autoridad competente para así determinarlo.

82. A lo explicado se suma que el contador público es la persona que ejerce la disciplina de la contabilidad o contaduría, para lo cual requiere conocimiento de aspectos contables, estadísticos, financieros, de auditoría, de matemáticas, y de derecho (particularmente derecho fiscal), por lo que se trata de una rama del conocimiento multidisciplinaria ya que no se limita a aspectos meramente contables, sino que adicionalmente se requiere de conocimientos en otros campos del saber humano; muestra de ello es el programa de estudios para la licenciatura de contaduría en su plan 2023⁴², en el cual se contemplan asignaturas relacionadas con temáticas contables, de finanzas, estadística, así como algunas materias de derecho como son fundamentos de derecho, derecho fiscal, derecho laboral y mercantil y algunas materias vinculadas con ciertos ordenamientos jurídicos como son impuesto sobre la renta y comercio exterior.
83. Es de hacer notar que en dicho plan de estudios no se contempla alguna asignatura relacionada con la materia penal, por lo que resulta incomprensible que legislativamente se exija a profesionistas cuyos conocimientos no se vinculan directamente con aspectos propios de la materia penal, que informen a una autoridad administrativa (como lo es la autoridad fiscal) sobre conductas desplegadas por los contribuyentes que “puedan” constituir un delito en materia fiscal, lo cual es un indicativo sobre lo excesivo de la medida analizada al no corresponder a un aspecto cuya apreciación quede plenamente en el campo del conocimiento de los contadores públicos.

⁴² Consultable en http://licenciaturas.fca.unam.mx/plan_contaduria_2023.php

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

84. En este orden, es claro que se afecta la seguridad jurídica de los contadores registrados, al imponérseles el deber de informar a la autoridad fiscal sobre conductas de las cuales no tienen la plena seguridad de que hayan sido catalogadas por la autoridad ministerial como ilícitos en materia fiscal y, en cambio, al existir ya en otra norma una obligación que está directamente relacionada con la persecución de delitos (incluidos aquéllos en materia fiscal), es claro que la medida analizada no satisface la grada de necesidad del test de proporcionalidad, lo cual hace innecesario agotar el estudio relativo a la proporcionalidad en sentido estricto y, en consecuencia, conduce a declarar sustancialmente fundado el argumento de la parte quejosa y a conceder el amparo en contra de la obligación prevista en el numeral 52, fracción III, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.
85. **Proporcionalidad en sentido estricto.** Como se ha anticipado, toda vez que la medida analizada no satisfizo lo relativo a la necesidad, resulta innecesario emprender el estudio de la cuarta etapa del test de proporcionalidad⁴³ pues el resultado de la misma no alterara la conclusión ya alcanzada.
86. **Estudio innecesario.** Si bien dentro de los conceptos de violación expresados por la parte quejosa se adujeron argumentos encaminados a demostrar la inconstitucionalidad de la norma reclamada a partir de estimar que la motivación legislativa utilizada por el legislador debió ser en forma reforzada, lo cierto es que tales argumentos resultan innecesarios de analizar al haber resultado sustancialmente fundados y suficientes los restantes planteamientos vertidos.

⁴³ "CUARTA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA", Registro digital: 2013136, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: 1a. CCLXXII/2016 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 894.

AMPARO EN REVISIÓN 818/2023

87. **Efectos del amparo.** Al haberse evidenciado que la obligación prevista en el numeral 52, fracción III, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no supera el test de proporcionalidad por establecer un deber que no resulta necesario para la finalidad constitucional que persigue y, a causa de ello, que genera inseguridad jurídica a los contadores públicos, lo procedente es otorgar el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la parte quejosa a efecto de que se le excluya en lo presente y en lo futuro (mientras no sea corregido el vicio de inconstitucionalidad advertido) de la aplicación de la referida porción normativa.
88. Resulta aplicable la jurisprudencia 112/99 del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro: **“AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA”**⁴⁴.

VI. DECISIÓN

- VII. Por las razones expuestas y ante lo sustancialmente fundado de lo expuesto por la parte quejosa, lo procedente es **conceder** la protección constitucional al quejoso recurrente; en consecuencia, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve:

ÚNICO. La Justicia de la Unión **ampara y protege** a José Luis Zamora Morales en contra del numeral 52, fracción III, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en términos de lo expuesto en la presente ejecutoria.

⁴⁴ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 19.