

# La reforma fiscal en materia de dictamen fiscal y la responsabilidad penal del Contador Público para 2022



DR. JAVIER ELIOTT OLMEDO CASTILLO  
Asociado del Colegio de Contadores Públicos de Querétaro, A.C.  
javier\_eliott@hotmail.com

## Introducción

El Paquete Económico 2022, entregado el 8 de septiembre de 2021 en la Cámara de Diputados, sorprendió por algunas de las propuestas tendientes a combatir la elusión y evasión fiscal –con la introducción de nuevas cláusulas antiabuso, otras en materia de materialidad de operaciones y para la cancelación de certificados de sellos digitales– destacándose la creación del nuevo *régimen fiscal de confianza* para personas físicas y morales.<sup>1</sup>

Aunque las propuestas en materia fiscal para 2022 dadas a conocer a la fecha mantienen el discurso oficial de no aumentar impuestos, se espera que el mayor impacto de estos cambios venga acompañado por la presión que ejercerá la autoridad fiscal hacia los contribuyentes con el cúmulo de nuevas obligaciones formales contempladas a introducir en el Código Fiscal de la Federación (CFF), Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS).

En materia de cumplimiento de obligaciones fiscales, uno de los cambios propuestos para 2022 que ha llamado la atención, es el que tiene que ver con el dictamen de estados financieros para efectos fiscales. Como es sabido, hasta el año 2021 el CFF señala la opción para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, con los beneficios y las consecuencias legales que representan para el dictaminador y contribuyente; no obstante, la iniciativa propuesta por el Ejecutivo para 2022 prevé que las personas morales que superen determinado umbral de ingresos acumulables<sup>2</sup> en el ejercicio inmediato anterior estén obligadas a dictaminar sus estados financieros y que, además, el profesional de la Contaduría que funja como auditor de estados financieros para efectos fiscales se responsabilice de informar a las autoridades

fiscales del incumplimiento de obligaciones fiscales o de la posible realización de conductas que puedan constituir la comisión de un delito fiscal; de aprobarse la propuesta, el Contador Público auditor tendría doble responsabilidad: una para efectos administrativos –informar sobre el incumplimiento de obligaciones fiscales– y otra de tipo penal –informar probables conductas delictivas–. Esto implica una mayúscula responsabilidad para el Contador Público inscrito para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, dadas las sanciones a las que estaría sujeto el auditor si no se llegara a informar a la autoridad de esas conductas; en ese caso, las sanciones para el profesional de la Contaduría irían desde la suspensión de su registro para dictaminar por un periodo de tres años –responsabilidad administrativa– hasta una posible pena de prisión de tres meses a seis años por omitir informar conductas que conlleven la comisión de posibles delitos fiscales –responsabilidad penal–.

### Antecedentes del dictamen de estados financieros para efectos fiscales

La figura del dictamen fiscal surgió en México hace más de 50 años con la creación del registro de contadores públicos para dictaminar estados financieros para efectos fiscales en 1959,<sup>3</sup> siendo que en el año 1991 se incorporó en el artículo 32-A del CFF la obligación de dictaminar sus estados financieros por Contador Público autorizado –“inscrito”– para las personas que en el ejercicio fiscal inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de –viejos– pesos, que el valor de sus activos para efectos de la LISR fuera superior a diez mil millones de pesos, o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hubieran prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, así como para las donatarias autorizadas.<sup>4</sup>

Dicha disposición experimentó diversas modificaciones durante la primera década del siglo XXI, hasta que en el año 2014 se introdujo un cambio de paradigma para eliminar la obligatoriedad del dictamen fiscal, siendo opcional solo para los contribuyentes señalados en dicho artículo,<sup>5</sup> disposición vigente hasta la fecha de terminado el presente trabajo en los términos siguientes:

**Artículo 32-A.** Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a **\$122,814,830.00**, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a **\$97,023,720.00** o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio

inmediato anterior, podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.<sup>6</sup>

Las personas que opten por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, deberán manifestarlo al momento de enviar la declaración correspondiente al ejercicio por el que se desee ejercer dicha opción, además de presentar su dictamen junto a toda la documentación e información requeridas en los plazos establecidos –a más tardar en el 15 de julio del año inmediato posterior–; asimismo, los contribuyentes que ejerzan esta opción tendrán por cumplida la obligación de informar sobre su situación fiscal contenida en el artículo 32-H del CFF.<sup>7</sup> De forma conexa, la elaboración de los dictámenes fiscales deberá apegarse a lo dispuesto en el artículo 52 del CFF, los artículos 57 a 60 del Reglamento del CFF, así como al Capítulo 2.12. Dictamen de contador público inscrito de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2021.

### El dictamen de estados financieros para efectos fiscales

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales constituye una herramienta de apoyo en la fiscalización por parte de las autoridades fiscales federales, por consiguiente, al utilizar la experiencia técnica del profesional contable para dar fe del cumplimiento correcto de obligaciones fiscales de los contribuyentes dictaminados, tiene implicaciones positivas tanto para la autoridad fiscal como para los contribuyentes; por una parte, representa una herramienta de apoyo en la revisión fiscal al tener un medio de control indirecto –por medio del auditor externo– que estime posibles omisiones en las disposiciones fiscales, mismas que pueden ser corregidas de forma espontánea por el contribuyente. Lo anterior, siguiendo las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) que regulan la capacidad, independencia y objetividad del Contador Público.

A su vez, la principal ventaja para los contribuyentes que ejerzan esta opción se encuentra en la presunción de veracidad de la que gozan los dictámenes fiscales, conforme al artículo 52 del CFF; de esta forma, las autoridades deben concluir anticipadamente las visitas domiciliarias de los contribuyentes que opten por dictaminarse (artículo 47) y, en caso de que las autoridades revisen dichos dictámenes y requieran información o documentación adicional, deberán –por regla general– seguir el orden de prelación señalado en el artículo 52-A del mismo CFF, esto es, deberán requerir al Contador Público inscrito que dictaminó los estados financieros, previo a acudir con el contribuyente.<sup>8</sup>

No obstante lo anterior, es importante tener claro que el dictamen fiscal se parangona con una herramienta de fiscalización en cuanto a la ayuda que representa para la autoridad fiscal la opción citada, sin embargo, estos no hacen prueba respecto del cumplimiento –o incumplimiento– de las obligaciones fiscales del contribuyente auditado, al no tener naturaleza de actos de fiscalización, y si bien gozan de una presunción de veracidad –mas no de legalidad– dicha presunción admite prueba en contrario y no obliga a la autoridad, quien tiene a salvo el ejercicio de sus facultades de comprobación respecto de las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes fiscales.<sup>9</sup>

### Propuestas para 2022 en materia del dictamen fiscal

En materia del dictamen fiscal, la iniciativa de Miscelánea Fiscal para 2022 contempla dos propuestas sustanciales en materias fiscal y penal-fiscal: la referente a reincorporar la obligatoriedad del dictamen fiscal para determinados contribuyentes, así como las implicaciones para los Contadores Públicos inscritos que elaboren los referidos dictámenes. En primer lugar, la opción de dictaminarse para efectos fiscales contenida en el artículo 32-A, primer párrafo del CFF se mantiene en sus términos, en tanto que se propone modificar los párrafos dos al cinco e incorporar dos párrafos más a dicho artículo.

#### Artículo 32-A. [...]

Están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público inscrito, las personas morales que tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a **\$876'171,996.50**, así como aquellas que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior **tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista**, en bolsa de valores.<sup>10</sup>

[Énfasis añadido]

De esta forma, con independencia de las personas físicas y morales que puedan y deseen optar por dictaminarse conforme al primer párrafo del artículo 32-A vigente, la iniciativa contempla obligar a dictaminar los estados financieros de las personas morales del Título II de la LISR, cuyos ingresos acumulables en el ejercicio anterior sean iguales o superiores a \$876,171,996.50, además de las que tengan acciones colocadas en bolsa de valores.

Otras previsiones de la iniciativa de reforma al artículo 32-A del CFF son que se mantiene la opción para dictaminarse, así como la exclusión para las entidades paraestatales; los contribuyentes obligados –al igual que los que opten por dictaminarse– tendrán por cumplida la obligación de presentar la información a que se refiere el artículo 32-H del CFF; la cantidad de \$876,171,996.50 se actualizará en el mes de enero de cada año, de conformidad con el artículo 17-H del CFF, considerando el índice nacional de precios al consumidor (INCP) correspondiente al mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior al que corresponda el cálculo; tanto los contribuyentes obligados como los que ejerzan la opción de dictaminarse, deberán presentar el dictamen junto a la información y documentación correspondiente, a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate –el plazo se reduce dos meses–.<sup>11</sup>

Respecto de la reducción del plazo para presentar el dictamen fiscal junto a la información y documentación necesarias, la iniciativa del Ejecutivo se limita a señalar que dicho plazo –a más tardar el 15 de mayo– es razonable, considerando que la información a dictaminar es la del año inmediato anterior.<sup>12</sup>

Ahora bien, en cuanto a la información sobre la situación fiscal contemplada en el artículo 32-H del CFF, es de precisar que actualmente la fracción I de dicho artículo contempla como obligados a presentar dicha información a las personas morales del Título II de la LISR con ingresos acumulables iguales o superiores a \$842,149,170, así como a las que tengan acciones colocadas en bolsa de valores; siendo que con motivo de la reforma planteada, pasarían a ser los obligados a dictaminarse conforme al artículo 32-A, segundo párrafo propuesto, de tal forma que la iniciativa plantea la modificación al artículo 32-H para eliminar la mención a estos sujetos, añadiendo que deberán presentar la información sobre su situación financiera quienes sean partes relacionadas de las referidas personas morales obligadas a dictaminarse.<sup>13</sup>

Otra implicación para los contribuyentes obligados a dictaminarse sería la excepción al orden de prelación que contempla el artículo 52-A del CFF, siendo que la autoridad podrá requerir directamente al contribuyente, sin que medie el desahogo de requerimiento al auditor de sus estados financieros. Dicho cambio –dice la iniciativa– es motivado por la pretendida agilización de los actos de fiscalización,<sup>14</sup> sin embargo, representa una contradicción con la presunción de veracidad de la que goza el dictamen para efectos fiscales, y un retroceso en el incentivo que significaba este para efectos de los actos de molestia por parte de las autoridades fiscales.

### Responsabilidad del Contador Público inscrito

En congruencia con la propuesta de obligar a dictaminar sus estados financieros a las personas morales enunciadas en el artículo 32-A, segundo párrafo del CFF, se prevé modificar la fracción X del artículo 83 para considerar como infracción cuando los contribuyentes no presenten el dictamen estando obligado a hacerlo;<sup>15</sup> en cuanto a la sanción, aplicaría la misma que para los que opten por dictaminarse y no lo hagan (artículo 84, fracción IX), cuyos montos actualizados al 2021 son de \$13,490 a \$134,840.<sup>16</sup>

La propuesta de reforma 2022 en materia del dictamen fiscal busca un fin constitucionalmente válido, teniendo como objetivo el aumento en la recaudación fiscal por medio de una herramienta de fiscalización indirecta que desincentive el incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de las empresas obligadas a dictaminar sus estados financieros, propuesta que ha

sido bien recibida por diversos foros y organizaciones, como el propio Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).<sup>17</sup>

No obstante, la misma iniciativa del Ejecutivo que contempla la obligatoriedad del dictamen fiscal incorpora la obligación de informar por parte del auditor dictaminador respecto del incumplimiento de obligaciones fiscales o de la posible comisión de delitos fiscales por parte del contribuyente dictaminado, y en caso de no hacerlo, responsabilizar al Contador Público dictaminador; propuestas que representan un grave lastre para la seguridad jurídica de dichos auditores, así como de los contribuyentes obligados a dictaminarse.

La incorporación de la obligación de informar por parte del dictaminador podría ocasionar un conflicto en la necesaria objetividad e independencia con que debe actuar el auditor en la ejecución de su trabajo de auditoría, por las severas sanciones administrativas y penales que contempla la propuesta por actos u omisiones no atribuibles al auditor y, dicho sea de paso, las propias NIA establecen que en la práctica de auditoría pudieran existir limitaciones técnicas inherentes que implican que algunos riesgos significativos pudieran no ser detectados,<sup>18</sup> por lo que el auditor de estados financieros de ninguna manera debe circunscribir su trabajo en una detección y revelación de omisiones y posibles delitos fiscales.

Así, la disputa nace de la propuesta de modificación al artículo 52 del CFF, a cuya fracción III se adicionaría un tercer párrafo para quedar como sigue:

#### Artículo 52. [...]

I. [...]

II. [...]

III. [...]

[...]

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.<sup>19</sup>

La propuesta anteriormente transcrita, se perfecciona con la propuesta de modificación al artículo 91-A del CFF, para considerar como infracción cuando el Contador Público inscrito dictaminador no informe de las violaciones a disposiciones fiscales y aduaneras, o

bien omita informar de cualquier conducta que pudiera representar un delito fiscal por parte de los contribuyentes auditados.<sup>20</sup>

Es importante mencionar que el artículo citado ya contempla como infracción cuando el auditor no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente; sin embargo, dicha infracción solo se configura cuando deriva de la inobservancia de las NIA, en cambio, la propuesta planteada va más allá, puesto que responsabiliza al auditor en cualquier caso de omisiones del contribuyente cuando no sean observadas o advertidas en el dictamen fiscal, lo que de suyo ya es una carga desproporcionada y poco razonable para el auditor externo, pues el acatamiento de las NIA –o cualquier otra norma de referencia– no garantiza que puedan ser advertidas y asentadas absolutamente todas las omisiones del contribuyente.

Lo anterior es todavía más grave al contemplar que el Contador Público inscrito estaría obligado a advertir no solo cualquier violación a las disposiciones fiscales, sino a las aduaneras que ya de por sí es una materia especializada y escapa muchas veces a la experticia del auditor de estados financieros, y aún lo es más lo referente a la probable comisión de un delito fiscal, ¿acaso el auditor deberá convertirse en un investigador de los posibles delitos fiscales, cuando su función principal es emitir una opinión respecto de la razonabilidad de la información financiera?

La propuesta planteada por el Ejecutivo federal pretende que los Contadores Públicos inscritos –al elaborar un dictamen fiscal– se subroguen en las tareas de fiscalización de la autoridad fiscal, y además se conviertan en una especie de fiscales investigadores de delitos, estando obligados a advertir e informar a la autoridad fiscal de cualquier conducta de los contribuyentes que pueda representar violaciones a las disposiciones fiscales, aduaneras, o la comisión de un delito fiscal; lo cual, escapa por mucho del dominio profesional del auditor, representando un vicio significativo y una exigencia que rebasa el sano ejercicio profesional de la auditoría, afectándose la imparcialidad y objetividad del Contador Público al dictaminar estados financieros conforme al artículo 52 del CFF.

Lo anterior se corrobora ya que, en caso de aprobarse en sus términos, la iniciativa de reforma también prevé que cuando el auditor tenga conocimiento de la probable comisión de un delito fiscal con motivo de la elaboración de un dictamen fiscal y omita informarlo a la autoridad, se considerará como encubridor del referido delito –conducta penada con prisión de tres meses a seis años– (se adiciona fracción III al artículo 96 del CFF).<sup>21</sup>

Sobre el último punto, no debe ignorarse que se trata de una hipótesis de difícil configuración, puesto que para considerar que un auditor encubrió algún delito fiscal derivado de la elaboración del dictamen fiscal, es necesario recordar que, de conformidad con el *numerus clausus* del artículo 60 del Código Penal Federal (CPF), los delitos fiscales –y, por ende, sus derivados como el encubrimiento de los mismos– solo pueden ser imputables cuando se cometen de forma dolosa,<sup>22</sup> siendo que en el supuesto de encubrimiento propuesto cometido por el auditor dictaminador, la autoridad competente tendría que acreditar que el auditor omitió informar la conducta delictiva de forma dolosa, lo cual sería difícil de motivar por parte de la autoridad fiscal, puesto que la pericia del trabajo técnico que desarrolla el auditor de estados financieros no está centrado en dirigir una investigación de los hechos constitutivos de delito por las actividades económicas realizadas por el ente auditado, en las que su trabajo no consiste en funciones que le competen al ministerio público, puesto que –como se ha reiterado– la esfera normativa de los delitos son materias ajenas a la práctica habitual del Contador Público auditor.

## Conclusión

La obligatoriedad de dictaminar los estados financieros para efectos fiscales incluida en la Miscelánea Fiscal 2022 es positiva, pues es motivada por la omisión actual de muchos contribuyentes de presentar la información sobre su situación fiscal conforme al artículo 32-H del CFF. Contar con el auxilio de los profesionales contables para revisar los estados financieros de estos contribuyentes y si existieran omisiones se puedan autocorregir antes de informar, revelando en todo momento la situación fiscal del contribuyente, como se propone en esta reforma, representaría una ayuda importante a la fiscalización y recaudación de contribuciones, así como a desincentivar la evasión y elusión fiscal al hacer dictaminar los estados financieros para efectos fiscales de manera obligatoria a un sector de contribuyentes –la propuesta está dirigida a las personas morales de más altos ingresos–.

No obstante, la carga que contempla la iniciativa para los Contadores Públicos inscritos que dictaminen para efectos fiscales es muy alta; cuando se imponga una multa o se le impute un posible delito a la persona auditada, habrá implicaciones negativas para el auditor, sobre todo si en la obligación de informar no lo hizo, fue parcial o incompleta la información ocasionando severas sanciones al profesional contable que van desde la suspensión de la licencia para dictaminar hasta una pena de prisión de tres meses a seis años.

Estas sanciones representan, por una parte, una presión en la ejecución del trabajo de auditoría, pudiendo mermar la imparcialidad y objetividad del auditor externo que deben guiar en todo momento en el desempeño profesional –entre otras cualidades–, lo cual afectará en la opinión que pueda emitirse; por ejemplo, el Contador Público dictaminador –ante la duda– puede inclinarse por emitir una opinión negativa o con salvedades, motivado más en el temor a las posibles consecuencias administrativas y penales a que pueda enfrentarse en caso de un error, que en la ejecución técnica de conformidad con las NIA, que no se encuentra exenta de errores por las propias limitaciones técnicas inherentes.

Hoy en día, el CFF y su Reglamento prevén sanciones para los Contadores Públicos inscritos por omisiones en labor de auditoría –que van desde la suspensión temporal de su registro hasta la cancelación definitiva–, además de que el artículo 95, fracción IX del CFF contempla como responsables de delitos fiscales a los asesores independientes que propongan o lleven a cabo conductas u operaciones que deriven en la comisión de un delito fiscal; sin embargo, la propuesta presentada va más allá, implicando que los auditores externos, sin que sean asesores fiscales del contribuyente auditado, serán responsables subrogados por la norma –la autoridad fiscal transfiere al Contador Público auditor la responsabilidad del contribuyente– y que podrá imputarse a su persona el delito de encubrimiento cuando a juicio de la autoridad fiscal no se informe de la posible comisión de un delito fiscal, situación muy lamentable. ☹

- 1 Presidencia de la República (8 de septiembre de 2021). Iniciativa 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, del Código Fiscal de la Federación y Otros Ordenamientos. Disponible en: <<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/sep/20210908-D.pdf>>. Consultado el 7 de octubre de 2021.
- 2 Ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior por 876 millones 171 mil 996.50 pesos. *Cfr. Idem.*
- 3 Instituto Mexicano de Contadores Públicos (26 de mayo de 2010). "Dictamen fiscal en México". Boletín de Prensa. Disponible en: <[https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/02/BOLETIN\\_Conferencia-de-Prensa-IMCP\\_Mayo\\_10.pdf](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/02/BOLETIN_Conferencia-de-Prensa-IMCP_Mayo_10.pdf)>. Consultado el 7 de octubre de 2021.
- 4 Secretaría de Hacienda y Crédito Público (26 de diciembre de 1990). Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales. Disponible en: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>>. Consultado el 7 de octubre de 2021.
- 5 Taboada Solares, F. (20 de enero de 2015). "Nuevo dictamen fiscal 2014". *Contaduría Pública*. Disponible en: <<https://contaduriapublica.org.mx/2015/01/20/nuevo-dictamen-fiscal-2014/>>. Consultado el 7 de octubre de 2021.
- 6 H. Cámara de Diputados. Código Fiscal de la Federación. Disponible en: <[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_310721.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf)>. Consultado el 7 de octubre de 2021.
- 7 *Ibidem.*
- 8 *Idem.*
- 9 Así lo determinó el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de rubro "ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO NO VIOLA EL NOVENO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL." *Cfr.* Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis P. XXI/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, febrero de 1997, No. de registro: 199465.
- 10 Presidencia de la República (8 de septiembre de 2021). *Op. cit.*
- 11 *Ibidem.*
- 12 *Idem.*
- 13 *Idem.*
- 14 *Idem.*
- 15 *Idem.*
- 16 H. Cámara de Diputados. Código Fiscal de la Federación.
- 17 Instituto Mexicano de Contadores Públicos (4 de octubre de 2021). "En riesgo, el ejercicio imparcial de la Contaduría Pública". Comunicado. Disponible en: <[https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2021/10/Comunicado-IMCP-En-riesgo-el-ejercicio-imparcial-de-la-Contadur%C3%ADa-P%C3%BAblica\\_una\\_hoja-1.jpg](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2021/10/Comunicado-IMCP-En-riesgo-el-ejercicio-imparcial-de-la-Contadur%C3%ADa-P%C3%BAblica_una_hoja-1.jpg)>. Consultado el 7 de octubre de 2021.
- 18 *Cfr.* Instituto Mexicano de Contadores Públicos/Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (Comp.) (2017). *Norma Internacional de Auditoría 200, párrafo A-45. En Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 19 Presidencia de la República (8 de septiembre de 2021). *Op. cit.*
- 20 *Ibidem.*
- 21 *Idem.*
- 22 H. Cámara de Diputados. Código Penal Federal. Disponible en: <[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf\\_mov/Codigo\\_Penal\\_Federal.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Codigo_Penal_Federal.pdf)>. Consultado el 8 de octubre de 2021.

#### Bibliografía

Instituto Mexicano de Contadores Públicos/Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (Comp.). (2017). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis P. XXI/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, febrero de 1997, No. de registro: 199465.