

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

RECURRENTES PRINCIPALES:
PASE, SERVICIOS ELECTRÓNICOS,
SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL
VARIABLE Y OTRA.

RECURRENTES ADHESIVAS:
PASE, SERVICIOS ELECTRÓNICOS,
SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL
VARIABLE Y OTRA.

PONENTE: MINISTRO JAVIER LAYNEZ POTISEK
COTEJÓ

SECRETARIA: MARÍA ELENA VERA VEGA

ÍNDICE TEMÁTICO

Hechos: El treinta y uno de agosto de dos mil veintitrés, Pase, Servicios Electrónicos, sociedad, anónima de capital variable promovió juicio de amparo en el que impugnó la inconstitucionalidad del artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación (sic) y su acto de aplicación, consistente en la orden de revisión de escritorio o gabinete contenida en el oficio número 900-02-00-00-00-2023-5390 de uno de agosto de dos mil veintitrés, en la que se ordena su práctica —de manera directa— respecto del periodo comprendido del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciocho, como sujeto directo en materia del Impuesto al Valor Agregado.

La jueza de distrito por una parte sobreseyó en el juicio. En cuanto al fondo, negó el amparo respecto de la inconstitucionalidad del artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación (sic) y concedió el amparo respecto del acto de aplicación al estar indebidamente fundado y motivado.

Inconformes, la parte quejosa y la Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero del Servicio de Administración Tributaria interpusieron recursos de revisión; además la quejosa y el Presidente de la República se adherieron a lo recursos. En esta ejecutoria sólo será materia de estudio el recurso principal de la quejosa y el correspondiente adhesivo del Presidente de la República, al abordar temas de inconstitucionalidad de leyes.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

	Apartado	Criterio y decisión	Págs.
I.	COMPETENCIA	La Segunda Sala es competente para conocer del presente asunto.	9
II.	OPORTUNIDAD, LEGITIMACIÓN Y PROCEDENCIA.	No se harán pronunciamientos al respecto al haber sido analizados por el tribunal colegiado.	10
III.	CAUSAS DE IMPROCEDENCIA	La jueza de distrito analizó en la sentencia recurrida las causas de improcedencia que hicieron valer las partes y en los recursos de revisión no se formularon causas de improcedencia ni se advierte de oficio que se actualice alguna. Se dejó firme el sobreseimiento decretado respecto de la orden de publicación del decreto impugnado.	10
IV.	ESTUDIO DE FONDO IV.1. Análisis de agravios.	Fundado el agravio relativo a que los planteamientos de la demanda de amparo no se sustentaban en situaciones particulares de la demandante, sino que se argumentan diversas violaciones a derechos fundamentales previstos en la Constitución respecto de todos los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto.	11-14
	IV.2. Análisis de conceptos de violación.	El artículo 52-A, párrafo cuarto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación respeta el derecho fundamental de seguridad jurídica.	14-37

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

		Inoperancia de los argumentos de la parte quejosa relativos a que el artículo 52-A, párrafo cuarto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación violan los derechos fundamentales de progresividad, en su vertiente de no regresividad y razonabilidad legislativa.	37-41
V.	DECISIÓN	PRIMERO. En la materia del recurso competencia de esta Segunda Sala, se MODIFICA la sentencia recurrida. SEGUNDO. La Justicia de la Unión NO AMPARA NI PROTEGE a Pase, Servicios Electrónicos, sociedad anónima de capital variable contra el artículo 52-A, párrafo cuarto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación. TERCERO. Es infundada la revisión adhesiva. CUARTO. Se reserva jurisdicción al Decimonoveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.	40-41

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

RECURRENTES PRINCIPALES:
PASE, SERVICIOS ELECTRÓNICOS,
SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL
VARIABLE Y OTRA.

RECURRENTES ADHESIVAS:
PASE, SERVICIOS ELECTRÓNICOS,
SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL
VARIABLE Y OTRA.

VISTO BUENO

SR. MINISTRO

PONENTE: MINISTRO JAVIER LAYNEZ POTISEK

COTEJÓ

SECRETARIA: MARÍA ELENA VERA VEGA

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 amparo en revisión **46/2025**, interpuesto por **PASE, SERVICIOS ELECTRÓNICOS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE** contra la sentencia dictada el treinta y uno de enero de dos mil veinticuatro por la Jueza Quinto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, en el expediente del amparo indirecto 1417/2023.

El problema jurídico a resolver por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en verificar la regularidad constitucional del artículo 52-A, párrafo cuarto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

ANTECEDENTES Y TRÁMITE

1. **Acto administrativo.** Por oficio número 900-02-00-00-00-2023-5390 de uno de agosto de dos mil veintitrés, el Administrador Central de Fiscalización al Sector Financiero del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió la orden de revisión de escritorio o gabinete —de manera directa— respecto de la contribuyente Pase, Servicios Electrónicos, sociedad, anónima de capital variable, a efecto de verificarla como sujeto directo en materia del Impuesto al Valor Agregado por el periodo comprendido del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciocho.
2. **Demanda de amparo.** Por escrito recibido el treinta y uno de agosto de dos mil veintitrés en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en la Ciudad de México, **Pase, Servicios Electrónicos, sociedad, anónima de capital variable**, por conducto de su apoderado legal, Alexis Resendiz Meza, promovió juicio de amparo contra las Cámaras de Diputados y Senadores, ambas del Congreso de la Unión, el Presidente de la República, y el Administrador Central de Fiscalización al Sector Financiero de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, de quienes reclamó, en el ámbito de sus respectivas competencias, 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 en el Diario Oficial de la Federación el doce de noviembre de dos mil veintiuno, en particular el artículo 52-A, fracción III, párrafo quinto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

(sic) y su acto de aplicación, consistente en la orden de revisión citada en el numeral anterior.

1. **Trámite.** Por cuestión de turno, le correspondió conocer de la demanda al Juzgado Quinto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, en donde se registró con el número **1417/2023** y por proveído de cinco de septiembre de dos mil veintitrés, se admitió a trámite.
2. **Sentencia de amparo.** Previos trámites legales, el ocho de enero de dos mil veinticuatro se celebró la audiencia constitucional, la que culminó con el dictado de la sentencia el treinta y uno de enero del mismo año, en la que se **sobreseyó** en el juicio respecto de la orden de publicación del decreto impugnado. En cuanto al fondo, se **negó el amparo** respecto de la inconstitucionalidad del artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación (sic) y se **concedió el amparo** por el acto de aplicación al estar indebidamente fundado y motivado.
3. **Recurso de revisión.** Inconformes, la parte quejosa y la Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero del Servicio de Administración Tributaria, por conducto de sus representantes legales, interpusieron recursos de revisión; de los cuales tocó conocer al Decimonoveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en donde fueron admitidos y registrados con el número **R.A. 136/2024**.
4. **Recurso de revisión adhesivo.** El Presidente de la República, por conducto de su representante legal y la parte quejosa se adhirieron al recurso de revisión principal; los cuales fueron admitidos por auto de veintiséis de abril de dos mil veinticuatro.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

5. **Resolución del tribunal colegiado.** Mediante resolución de veintitrés de enero de dos mil veinticinco, el tribunal colegiado resolvió lo siguiente:

- Dejó **firme el sobreseimiento** decretado en el considerando quinto de la sentencia recurrida, respecto de la orden de publicación del decreto impugnado, específicamente respecto del artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación (sic), dado que la parte quejosa, a quien afectaba la decisión, no hizo valer agravio alguno en su contra.
- **Desestimó** la causa de improcedencia hecha valer en el informe justificado por el Administrador Central de Fiscalización al Sector Financiero, relativa a que había dejado de existir la materia del juicio de amparo, dado que la quejosa ya atendió el requerimiento formulado en el oficio impugnado; lo anterior porque el acto impugnado era parte de un procedimiento que no había concluido, además de que la legalidad del requerimiento y el procedimiento que derivaba de él, sería materia de estudio de fondo del asunto.
- Y ordenó remitir el asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al declararse **legalmente incompetente** para conocer y resolver lo relativo a la constitucionalidad del artículo 52-A, fracción III, párrafo quinto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación (sic), sin que obste, la subsistencia de la impugnación sobre temas de legalidad, ya que estaba supeditada al pronunciamiento de constitucionalidad que se emitiera.

6. **Trámite del amparo en revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.** En auto de cuatro de febrero de dos mil veinticinco, la Presidenta de la Suprema Corte de Justicia de la Nación asumió la competencia originaria para conocer de los recursos de revisión, registrándolos con el número de expediente **46/2025**, ordenó su turno al Ministro Javier Laynez Potisek y remitió los autos a esta Segunda Sala del Alto Tribunal a la que se encuentra adscrito.

7. **Avocamiento.** Por auto de veintisiete de febrero de dos mil veinticinco, esta Segunda Sala se avocó al conocimiento del asunto remitiéndose los autos al Ministro ponente.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

8. **Publicación del proyecto de resolución.** Con fundamento en los artículos 73, párrafo segundo, y 184, primer párrafo, de la Ley de Amparo, se hizo público el proyecto de resolución.

I.COMPETENCIA

9. Esta 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, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo²; 21, fracción III, de la abrogada Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación —conforme a lo previsto en el artículo Tercero Transitorio de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, vigente a partir del veintiuno de diciembre de dos mil veinticuatro—³; así como en los Puntos Segundo, fracción III, inciso A),

¹ **Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes: (...) **VIII.** Contra las sentencias que pronuncien en amparo las Juezas y los Jueces de Distrito o los Tribunales Colegiados de Apelación procede revisión. De ella conocerá la Suprema Corte de Justicia: a) Cuando habiéndose impugnado en la demanda de amparo normas generales por estimarlas directamente violatorias de esta Constitución, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad.

² **Artículo 81.** Procede el recurso de revisión: **I.** En amparo indirecto, en contra de las resoluciones siguientes: (...) **e)** Las sentencias dictadas en la audiencia constitucional; en su caso, deberán impugnarse los acuerdos pronunciados en la propia audiencia.

³ **Artículo 21.** Corresponde conocer a las Salas: (...)

III. Del recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los juzgados de distrito o los tribunales colegiados de apelación, cuando habiéndose impugnado en la demanda de amparo normas generales por estimarlas directamente violatorias de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad;(...)

Tercero.- Hasta en tanto las Ministras y Ministros electos tomen protesta de su encargo ante el Senado de la República el 1o. de septiembre de 2025, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se regirá para todos los efectos por las atribuciones, competencias, obligaciones, reglas de votación, faltas, licencias y demás disposiciones contenidas en la Ley Orgánica del Poder Judicial la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de junio de 2021; con excepción de la materia electoral tal como está previsto en la Ley General de Instituciones y

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

interpretado a contrario sensu, y Tercero del Acuerdo General Plenario 1/2023⁴ de veintiséis de enero del dos mil veintitrés, publicado en el citado medio de difusión el tres de febrero siguiente, modificado el diez de abril de dos mil veintitrés, porque fue interpuesto contra una sentencia dictada en audiencia constitucional por una jueza de distrito en la que subsiste el problema de constitucionalidad de una norma federal, siendo innecesaria la intervención del Tribunal Pleno.

II. OPORTUNIDAD, LEGITIMACIÓN Y PROCEDENCIA.

10. Resulta innecesario verificar los mencionados presupuestos procesales al haber sido analizados por el tribunal colegiado de circuito que previno en el conocimiento del asunto en la resolución de veintitrés de enero de dos mil veinticinco (folios 132 a 134 del tomo del amparo en revisión 46/2025).

III. CAUSAS DE IMPROCEDENCIA

11. La jueza de distrito analizó en la sentencia del juicio de amparo, las causas de improcedencia que hicieron valer las partes y **sobreseyó** en el juicio respecto de la orden de publicación del decreto impugnado, específicamente respecto del artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación (sic). El tribunal colegiado

Procedimientos Electorales. En consecuencia, hasta la fecha señalada en el enunciado anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación seguirá funcionando en Pleno o en Salas.

⁴ **SEGUNDO.** El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación conservará para su resolución: (...) **III.** Los amparos en revisión: **A)** Tramitados en la vía indirecta, en los que, subsistiendo la materia de constitucionalidad de leyes federales o tratados internacionales, no exista precedente y, a su juicio, se requiera fijar un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional; (...) **TERCERO.** Las Salas resolverán los asuntos de su competencia originaria y los de la competencia del Pleno que no se ubiquen en los supuestos señalados en el Punto precedente, siempre y cuando unos y otros no deban ser remitidos a los Plenos Regionales o a los Tribunales Colegiados de Circuito.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

determinó que quedaba **firme el sobreseimiento** decretado en la sentencia recurrida.

12. En los recursos de revisión no se hicieron valer causas de improcedencia ni se advierte de oficio que se actualice alguna. Por tanto, esta Sala sólo se ocupará de los argumentos formulados por la parte recurrente encaminados a desvirtuar la negativa de amparo, en el ámbito de su competencia.

IV. ESTUDIO DE FONDO

IV.1 Análisis de agravios.

13. En el **primer agravio**, la parte quejosa, ahora recurrente, esencialmente argumenta que la sentencia está indebidamente fundada y motivada, por considerar inoperantes varios de sus argumentos hechos valer en su demanda de amparo, al sustentarse en situaciones individuales. Lo que considera incorrecto ya que en la sentencia no se precisaron las causas o circunstancias que llevaron a dicha conclusión, además, de que no formuló conceptos de violación con sustento en situaciones individuales o particulares, sino que argumentó la violación de los derechos fundamentales de irretroactividad, seguridad y certeza jurídica de todos los contribuyentes que hubieren optado por dictaminar sus estados financieros —como en el caso de la quejosa—, en términos de lo dispuesto por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil dieciocho.
14. A efecto de dar respuesta al planteamiento de la recurrente, resulta indispensable analizar la sentencia recurrida, de la que se advierte que la jueza sintetizó, en incisos, los argumentos de inconstitucionalidad del artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

la Federación (sic) hechos valer por la quejosa en su demanda de amparo. En los identificados con los números 4), 5), 6) y 9), refirió lo siguiente:

- Refiere que la normatividad reclamada no se puede desprender si dicho precepto legal es aplicable tratándose de la revisión de dictamen de manera general o únicamente en relación con la solicitud de información que la autoridad fiscal pudiera hacer a terceros y responsables solidarios relacionados con el contribuyente cuyo dictamen fiscal se revisa.
- Afirma que la norma reclamada es inconstitucional toda vez que desconoce el derecho adquirido de los contribuyentes que hayan optado por dictaminar sus estados financieros en términos del primer párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación de dos mil dieciocho, lo que determina que no es una medida idónea para los fines que pretende y no resulta ser la única medida que pueda ser aplicada, pues pueden aplicar las previstas en el diverso artículo 42 del referido Código Fiscal.
- Especifica que, si la autoridad pretende revisar el dictamen de estados financieros emitido por un Contador Público Registrado, existe para eso un procedimiento establecido en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación; es decir, primero debe de requerir al Contador y después a los contribuyentes, ya que es dicha persona quien la que cuenta con toda la información que solicita, lo que provocaba que fuera un procedimiento reglado y secuencial.
- Establece que la norma reclamada es inconstitucional a la vista de los artículos 14 y 16, ya que al señalar un supuesto de excepción al orden secuencial que permite a la autoridad revisar directamente a todos los contribuyentes contemplados en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.
- Reseña que de la Normatividad reclamada no se advierte cual es la conducta que pudiera ser constitutiva de infracción a las disposiciones fiscales o que esta ya este tipificada en el Código Fiscal de la Federación, ni mucho menos se dice que sujeto es el que despliega la conducta, si se refiere a los contribuyentes que optan por dictaminar sus estados financieros o aquellos obligados, ante tal supuesto ambiguo e impreciso es que no existe justificación por la que autoridad ya eliminado la revisión secuencial.

15. Dichos argumentos fueron calificados por la jueza como **inoperantes**, al considerar que se sustentaron en situaciones individuales sin que se demostrara la violación constitucional dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

16. Lo expuesto evidencia —como refuta la ahora recurrente— que los planteamientos hechos valer en la demanda de amparo, sintetizados en los incisos referidos, no tienen como sustento situaciones particulares de la demandante, sino que plantea diversas violaciones a derechos fundamentales previstos en la Constitución respecto de todos los contribuyentes que se encuentren en el mismo supuesto, es decir, los que hubieren optado por dictaminar sus estados financieros, en términos de lo dispuesto por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil dieciocho, al desconocer en la norma impugnada, el orden secuencial para la revisión de la contabilidad de este tipo de contribuyentes. Por tanto, no procedía declarar inoperantes los argumentos planteados por la quejosa bajo las consideraciones sustentadas por la jueza de distrito, de ahí que la sentencia resulte ilegal al no estar debidamente fundada y motivada.
17. Con base en lo explicado, se **desestima** el primer agravio hecho valer en la revisión adhesiva interpuesta por el Presidente de la República, por conducto de su representante legal, en el que considera debe confirmarse la sentencia recurrida respecto de la determinación de inoperancia de varios argumentos planteados por la quejosa, al sustentarse en situaciones particulares que no guardan relación con los supuestos normativos que prevé la ley impugnada; ya que del análisis de los planteamientos de la quejosa hechos valer en su demanda de amparo, se advierte claramente que no se centran en su situación individual sino en la afectación que provoca la norma impugnada en la totalidad de los contribuyentes que se encuentren en el mismo supuesto, por lo que de esta manera debió analizarse la inconstitucionalidad de la norma reclamada formulada por la parte quejosa.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

18. En consecuencia, al haber resultado **fundado** el agravio formulado por la parte quejosa, a continuación, se examinará lo planteado en los conceptos de violación de la demanda de amparo respecto de la inconstitucionalidad del artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación (sic); lo anterior de conformidad con el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo.

IV.2 Análisis de conceptos de violación.

19. Por cuestión de técnica y con fundamento en el artículo 76 de la Ley de Amparo, se realizará el análisis de la constitucionalidad de la norma reclamada de forma distinta a la planteada por la parte quejosa, analizando en conjunto las violaciones relacionadas.
20. En los **conceptos de violación primero y segundo** de la demanda de amparo, la parte quejosa plantea esencialmente que el decreto impugnado, en lo relativo a la adición del artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación, es fruto de un procedimiento legislativo viciado de origen, por falta de técnica legislativa, ya que tanto en la exposición de motivos como en los dictámenes de ambas cámaras del Congreso de la Unión se propuso la referida adición, cuando es evidente que el inciso m) y quinto párrafo no forman parte de la fracción III del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación vigente, sino exclusivamente del contenido general del precepto citado.
21. Explica que el artículo 52-A referido vigente en dos mil veintiuno, es una norma compuesta por seis párrafos. El primer párrafo (integrado por las fracciones I, II y III); segundo, tercer, cuarto y quinto párrafo [compuesto por los incisos del a) al l)] y sexto párrafo. De lo que se concluye que la fracción III únicamente se compone de un párrafo.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

22. Precisa que del análisis de cada uno de los párrafos se advierte que es imposible que la fracción III esté conformada por cinco párrafos pues el contenido de ésta y de los párrafos que la suceden no guardan relación alguna, toda vez que dicha fracción regula el supuesto relativo a la solicitud de información que se encuentre en poder de terceros o responsables solidarios, relacionada con el dictamen fiscal sujeto a revisión y los párrafos subsecuentes regulan hipótesis jurídicas y de hecho aplicables a la revisión general del dictamen fiscal elaborado por el contador público, de manera particular, el párrafo quinto establece los casos en los que el orden establecido en el artículo no deberá ser observado por la autoridad fiscal, lo que no forma parte de la referida fracción III.
23. Expone que de considerar que el quinto párrafo forma parte de la fracción III, llevaría a concluir que los supuestos de excepción a la revisión secuencial aplican únicamente en el caso de la solicitud de información que la autoridad fiscal pudiera hacer a terceros y responsables solidarios con el contribuyente cuyo dictamen fiscal se revisa, lo que no era la intención del titular del Ejecutivo Federal.
24. Considera que se vulnera el principio de seguridad y certeza jurídica pues derivado de la falta de técnica legislativa del Ejecutivo y Legislativo Federales, su poderdante no tiene forma de verificar que la hipótesis normativa que se adicionó al artículo 52-A le sea aplicable, pues es imposible desprender si es aplicable a la revisión de dictamen de manera general o únicamente en relación con la solicitud que se haga a terceros y responsables solidarios relacionados con el contribuyente cuyo dictamen fiscal se revisa; además se desconoce el fundamento legal que deben citar las autoridades revisoras al momento de llevar a cabo la excepción al orden secuencial que prevé el artículo 52-A del referido código federal y se encuentra jurídicamente imposibilitada para

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

identificar las situaciones concretas en las que la norma es aplicable, y en consecuencia, los límites a la actividad fiscalizadora que el Estado puede desplegar en su contra.

25. De la síntesis anterior se infiere que la inconstitucionalidad de la norma planteada por la parte quejosa deriva del proceso legislativo de donde surgió, ya que tanto en la exposición de motivos como en los dictámenes de ambas cámaras del Congreso de la Unión, se propuso una adición incorrecta a la norma entonces vigente, refiriendo que se reformaría el artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación, cuando el inciso m) y quinto párrafo no forman parte de la fracción III del citado artículo; lo que a dicho de la parte quejosa genera incertidumbre jurídica en su aplicabilidad.
26. Para dar respuesta a los planteamientos de la parte quejosa respecto a la violación del derecho fundamental de seguridad jurídica, es pertinente precisar que los artículos 14 y 16 constitucionales contienen el núcleo de este derecho, que en su expresión genérica exige del legislador el establecimiento de normas que otorguen certeza a los gobernados sobre las consecuencias jurídicas de su conducta y que, al mismo tiempo, sirvan de límite a la autoridad para imponer las sanciones o llevar a cabo la actuación que corresponda en cada caso. Así, el contenido esencial de la garantía de seguridad jurídica radica en "saber a qué atenerse", respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.
27. Por tanto, una norma será acorde a la garantía de seguridad jurídica si regula o establece los elementos mínimos necesarios a fin de que, por un lado, el gobernado esté en posibilidad de proteger su derecho y, por

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

otro, la autoridad no incurra en arbitrariedades o conductas injustificadas⁵.

28. Para un mejor entendimiento del caso, se cita el contenido del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación vigente hasta antes de la reforma publicada el doce de noviembre de dos mil veintiuno.

Artículo 52-A. Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación a que se refiere la fracción IV del artículo 42 de este Código, revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, deberán seguir el orden siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público, para lo cual, deberá comparecer ante la autoridad fiscal a fin de realizar aclaraciones que en ese acto se le soliciten, en relación con los mismos.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo exclusivamente con el contador público que haya formulado el dictamen, sin que sea procedente la representación legal. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá

⁵ Sirve de apoyo la Jurisprudencia número 2a./J. 144/2006 de rubro: “**GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES**”. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 351, registro digital 174094.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 42 de este Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando:

- a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; incluyendo los aprovechamientos derivados de la autorización o concesión otorgada para la prestación de servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional y multas en materia de comercio exterior.

g) El objeto de los actos de comprobación, sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades o cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado.

h) Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión de dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones.

i) Se haya dejado sin efectos al contribuyente objeto de la revisión, el certificado de sello digital para emitir comprobantes fiscales digitales por internet.

j) Tratándose de las revisiones electrónicas a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del presente Código.

k) Cuando habiendo ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A de este Código, el dictamen de los estados financieros se haya presentado en forma extemporánea.

l) Por cada operación, no proporcionar la información a que se refiere el artículo 31-A de este Código o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

29. El precepto transcrito regula una de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, concretamente la prevista en su artículo 42, fracción IV, conforme a la cual, a fin de comprobar que los contribuyentes han cumplido las disposiciones fiscales podrán revisar

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes.

30. La norma en análisis, esencialmente, dispone como regla general, el **orden** que vincula a las autoridades fiscales en caso de ejercer este tipo de facultad de comprobación. Y en su cuarto párrafo prevé las **excepciones** que permiten a la autoridad fiscal no seguir el orden secuencial previsto en el artículo, en caso de actualizarse alguna de las hipótesis contenidas en los incisos a) al l).
31. Cabe precisar que la norma en cuestión está relacionada con lo previsto en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, que, hasta antes de la reforma, preveía los supuestos en los cuales los contribuyentes podían optar por dictaminar estados financieros por un contador público autorizado, de la siguiente forma:

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.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, tendrán por cumplida la obligación de presentar la información a que se refiere el artículo 32-H de este Código.

32. Los artículos 32-A y 52-A del Código Fiscal de la Federación fueron reformados mediante decreto publicado el doce de noviembre de dos mil veintiuno, entre otras consideraciones, para incorporar en el primer precepto, la **obligación** de dictaminar sus estados financieros a contribuyentes con las características ahí definidas y en el segundo artículo, para adicionar **una excepción al orden** que vincula a las autoridades fiscales en caso de ejercer la facultad de comprobación ahí regulada. En el proceso legislativo se advierte, en lo que interesa, lo siguiente:

33. En la **exposición de motivos** presentada por el Ejecutivo Federal, propuso lo siguiente:

23. Establecimiento de la obligación respecto de ciertos contribuyentes para ser dictaminados por contador público inscrito.

Se propone reformar el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, a efecto de establecer la obligación de dictaminar los estados financieros por contador público inscrito, tratándose de las personas morales que se indican en dicha propuesta. Lo anterior, ante el incumplimiento que presentan algunos sectores de contribuyentes, respecto de la obligación de proporcionar la información referente a su situación fiscal, por lo que, como medida de control, es necesario establecer la obligación de que éstos dictaminen sus estados financieros, toda vez que la información es presentada de manera incompleta o con errores, por tal motivo y, como medida de control, es necesario establecer que para el cumplimiento de su obligación fiscal

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

se auxilien de un profesional, como es el contador público inscrito, para dictaminar sus estados financieros. Esto, toda vez que el contador público inscrito actuará como un asesor de los contribuyentes que los guiará e incentivará en el estricto cumplimiento de esa obligación, sin que quede al arbitrio del contribuyente. Asimismo, se mantiene la posibilidad de que los contribuyentes que no estén obligados a dictaminar sus estados financieros puedan hacerlo.

37. Excepciones al orden de la revisión secuencial.

Se propone adicionar un inciso m) al quinto párrafo de la fracción III del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de establecer como excepción para observar el orden de la revisión secuencial, a los contribuyentes señalados en el citado artículo 32-A del propio ordenamiento, como obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público inscrito. Lo anterior, en atención a la propuesta de modificación efectuada al citado artículo 32-A, y a que se busca que los procedimientos de fiscalización sean más expeditos.

Y se identificaron los artículos de la siguiente forma:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Artículo Octavo. Se **reforman** los artículos...32-A, segundo, tercero, cuarto y quinto párrafos; ...se **adicionan** los artículos... 52-A, fracción III, quinto párrafo, con un inciso m); ...”.

34. Luego, en la Minuta de la Cámara de Diputados y en el Dictamen de la Cámara de Senadores se advierte, en lo que interesa, que, respecto del Código Fiscal de la Federación, se propuso lo siguiente:

“Artículo Séptimo. Se **reforman** los artículos...32-A, segundo, tercero, cuarto y quinto párrafos; ...se **adicionan** los artículos... 52-A, fracción III, quinto párrafo, con un inciso m); ...”.

35. Finalmente, en el Diario Oficial de la Federación de doce de noviembre de dos mil veintiuno, se publicó 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*

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

Federación y otros ordenamientos, precisando respecto **Código Fiscal de la Federación**:

“**Artículo Séptimo.** Se **reforman** los artículos 32-A, segundo, tercero, cuarto y quinto párrafos; ...se **adicionan** los artículos 52-A, fracción III, quinto párrafo, con un inciso m); del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:...

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 \$1,650,490,600.00, así como aquéllas que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores...

Artículo 52-A. ...
I. y II. ...
III. ...
...
...
...
...
a) a I) ...
m) Tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 32-A de este Código”.

36. De lo expuesto se advierte que el legislador durante todo el proceso legislativo identificó la norma a adicionar como el artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación, lo que se considera **incorrecto**, pues de su lectura se puede claramente inferir que su composición era la siguiente:

Artículo 52-A. Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación a que se refiere la fracción IV del artículo 42 de este Código, revisen el dictamen y demás información a	En el primer párrafo se prevé el orden secuencial que vincula a las autoridades fiscales en caso de ejercer este tipo de facultad de comprobación y se compone de tres fracciones . La primera fracción
---	---

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, deberán seguir el orden siguiente: <u>I. Primeramente se requerirá al contador público</u> que haya formulado el dictamen lo siguiente: a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales. b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público, para lo cual, deberá comparecer ante la autoridad fiscal a fin de realizar aclaraciones que en ese acto se le soliciten, en relación con los mismos. c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo exclusivamente con el contador público que haya formulado el dictamen, sin que sea procedente la representación legal. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada. Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el	refiere al caso en que se requiere directamente al contador público, integrada por los incisos a), b) y c).
--	--

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados. II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, <u>ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.</u> III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente. La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.	La segunda fracción se refiere al caso de que, una vez requerido el contador público, se necesita ejercer la facultad directamente con el contribuyente. La tercera fracción se refiere a la solicitud a terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios revisados (ésta última se compone de <u>dos párrafos</u> en los que refiere a los terceros involucrados).
El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este	El segundo párrafo, en el que se hacen precisiones generales

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.	relacionadas con estas facultades de comprobación.
Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 42 de este Código.	El tercer párrafo, en el que se hacen de nuevo precisiones generales relacionadas con estas facultades de comprobación.
Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando: a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales. b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código. c) El dictamen no surta efectos fiscales. d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado. e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código. f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; incluyendo los aprovechamientos derivados de la	El cuarto párrafo, compuesto por los incisos a) al l), en el que se prevén las excepciones por las cuales las autoridades fiscales no están obligadas a observar el orden previsto en esta norma, <u>es en este párrafo en donde se adicionó el inciso m).</u>

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

autorización o concesión otorgada para la prestación de servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional y multas en materia de comercio exterior. g) El objeto de los actos de comprobación, sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades o cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado. h) Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión de dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones. i) Se haya dejado sin efectos al contribuyente objeto de la revisión, el certificado de sello digital para emitir comprobantes fiscales digitales por internet. j) Tratándose de las revisiones electrónicas a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del presente Código. k) Cuando habiendo ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A de este Código, el dictamen de los estados financieros se haya presentado en forma extemporánea. l) Por cada operación, no proporcionar la información a que se refiere el artículo 31-A de este	
---	--

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

Código o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.	
Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.	Y finalmente, un quinto párrafo que refiere una precisión general sobre el orden a seguir en estos casos.

37. Conforme a lo explicado, esta Segunda Sala considera que la identificación de la norma sujeta a reforma e impugnada por la parte quejosa debió ser: **el artículo 52-A, párrafo cuarto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación** y no, relacionarla con un quinto párrafo de la fracción tercera como lo hizo el legislador, ya que esta fracción, como se mencionó, sólo prevé los casos en que se requerirá información a terceros en el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, pero no tendría lógica incorporar dentro de este supuesto, una excepción de la regla general que prevé el artículo revisado, como es el caso de la reforma introducida por el legislador respecto de los contribuyentes previstos en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.
38. Sin embargo, se trata de un vicio de carácter formal en el proceso legislativo que no trasciende de manera fundamental en la norma analizada, de manera que pueda provocar su invalidez, pues no impacta en el contenido de la misma, ya que de su lectura, puede advertirse claramente que el inciso m) incorporado por el legislador, se trata de una excepción al orden secuencial que prevé la norma y que pueden considerar las autoridades fiscales en caso de ejercer este tipo de facultad de comprobación, sin que genere confusión respecto de las situaciones concretas en las que deba aplicarse, pues el legislador

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

expresamente dispuso que la excepción es respecto de los contribuyentes previstos en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación; de ahí que no genere incertidumbre jurídica a los contribuyentes⁶.

39. En el **concepto de violación cuarto** de la demanda de amparo, la parte quejosa explica que de la exposición de motivos y de los dictámenes de las distintas cámaras de la reforma impugnada, se advierte que la intención del legislador era establecer sólo como excepción para observar el orden de revisión secuencial por parte de las autoridades fiscales, al llevar a cabo sus facultades de comprobación, a los contribuyentes señalados en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, como obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público inscrito.
40. Sin embargo, explica que la inconstitucionalidad de la norma impugnada radica en que no cumple con la verdadera intención de legislador, pues incluye no sólo a los obligados sino a los particulares que hayan optado por dictaminar sus estados financieros, dentro de la excepción de las autoridades fiscales para cumplir con el orden de revisión secuencial, dejándolos en completo estado de indefensión e inseguridad jurídica.
41. Expone que es evidente la inconstitucionalidad de la norma reclamada al establecer en forma genérica, ambigua y dudosa que para el ejercicio de las facultades de comprobación que lleven las autoridades fiscales

⁶ Resulta aplicable por analogía, la jurisprudencia número P./J. 94/2001, del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **“VIOLACIONES DE CARÁCTER FORMAL EN EL PROCESO LEGISLATIVO. SON IRRELEVANTES SI NO TRASCIENDEN DE MANERA FUNDAMENTAL A LA NORMA”** publicada en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XIV, agosto de 2001, página 438, registro digital:188907.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

en términos del artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, no se deberá seguir el orden establecido en ese artículo, tratándose de los contribuyentes que refiere el artículo 32-A del propio código, sin hacer la aclaración relativa a que únicamente es aplicable a los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros.

42. Argumenta que al ejercer sus facultades de comprobación, las autoridades deben circunscribirse a aplicar el supuesto de excepción del orden establecido en el inciso m) del quinto párrafo de la fracción III del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación (sic), únicamente respecto de los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, por lo que si se realiza requerimientos a contribuyentes ajenos, como lo son aquéllos que hayan optado por dictaminar sus estados financieros (como sucede en el caso concreto), se estará ante una revisión distinta, lo que necesariamente la obligaría a respetar la regla general del orden secuencial establecido en el dispositivo señalado, esto es, requerir en principio al contador público que formuló el dictamen respectivo y, posteriormente, al contribuyente y de no hacerlo así, dicha actuación sería contraria a las garantías de legalidad y seguridad jurídicas previstas en la Constitución Federal.
43. De los argumentos sintetizados puede inferirse que los motivos de inconstitucionalidad de la norma impugnada según la parte quejosa, consisten esencialmente en que no cumple con la verdadera intención del legislador, en cuanto a que la excepción de observar el orden de la revisión secuencial prevista en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación sólo estaba pensada para los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros y no así, respecto de los que hubieran optado por dicha dictaminación, estableciendo en forma genérica que no debe seguirse el orden citado respecto de los

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

contribuyentes establecidos en el artículo 32-A del mismo código, lo que le genera inseguridad jurídica.

44. Como se ha explicado en esta ejecutoria, el derecho fundamental a la seguridad jurídica, particularmente en materia tributaria, radica en "saber a qué atenerse" respecto a la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad fiscal, teniendo como manifestaciones concretas la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, por lo que bajo esta perspectiva será analizado el planeamiento de la parte quejosa.
45. Así, en primer lugar, conviene precisar que la exposición de motivos no condiciona la constitucionalidad de la norma, sino que es un elemento que ayuda a la reconstrucción de la voluntad del legislador, sin embargo, lo primordial es lo que establece el legislador en la parte dispositiva de la ley, de donde debe partirse para determinar su voluntad⁷. Así, la constitucionalidad de la norma impugnada se determina a partir de su contraste frente al texto de la Constitución Federal, con motivo de los cuestionamientos que de esa índole haga valer la parte quejosa.
46. En este caso lo que está claro es que el legislador federal quiso establecer una excepción al orden de revisión secuencial previsto en el artículo 52-A del Código Fiscal Federal, para hacer los procedimientos de fiscalización más expeditos, tan es así que si bien, en la justificación de la exposición de motivos consideró que dicha excepción sólo aplicara para los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros,

⁷ Sobre el tema se comparte el criterio de la Primera Sala número 1a. LX/2011 de rubro: "**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS Y DETERMINACIÓN DE LA VOLUNTAD DEL LEGISLADOR: FUNCIONES QUE CUMPLEN EN EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS**", publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXXIII, abril de 2011, página 308, registro digital: 162371.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

sin embargo, en la misma propuesta, en la parte dispositiva de la norma, al sugerir la adición del inciso m), no lo planteó de esa manera, sino que incluyó a todos los contribuyentes previstos en el artículo 32-A del propio código, sin distinguir a los que optaron o a los obligados a dictaminar sus estados financieros⁸. Y de esta manera quedó aprobada la norma en análisis.

47. Así, el hecho de que la excepción al orden de revisión secuencial haya quedado genérica, no genera inseguridad jurídica a los contribuyentes pues resulta claro que las autoridades fiscales ya no están obligadas a seguir dicho orden para la revisión de dictámenes de los estados financieros de todos los contribuyentes, por tanto, éstos saben a qué atenerse cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación con fundamento en el artículo 42, fracción IV, del propio código; revisiones que si bien tienen un carácter discrecional, ello no significa que serán actuaciones arbitrarias sino sujetas a las reglas y principios constitucionales y legales, entre ellos al de legalidad, al constituir actos de molestia conforme a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional.
48. Además, no debe perderse de vista que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación dispone en su párrafo tercero, que las facultades de comprobación que regula dicho precepto, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 42 de ese

⁸ “**Artículo 52-A.** ...

I. y II. ...

III. ...

...

...

...

...

a) a l) ...

m) Tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 32- A de este Código”.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

código, el que refiere que las autoridades fiscales podrán ejercer todos los tipos de facultades de comprobación conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente; lo que corrobora que la norma en análisis no deja en estado de indefensión a los contribuyentes ni les genera inseguridad jurídica, pues la autoridad fiscal ya estaba facultada para realizar revisiones directamente con el contribuyente desde antes de la reforma impugnada.

49. En el **concepto de violación quinto** de la demanda de amparo, la parte quejosa expone que la porción normativa impugnada dispone de manera arbitraria que la autoridad no está obligada a respetar la revisión secuencial, tratándose de los contribuyentes referidos en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, sin que se advierta cuál es la conducta que pudiera ser constitutiva de la infracción a las disposiciones fiscales ni el sujeto que despliega la conducta, o si se refiere a contribuyentes que optan por dictaminar sus estados financieros o aquéllos que están obligados, para que se actualice la excepción de atender al orden secuencial previsto en el mismo artículo.
50. Explica que de sostener dicho criterio, debería cuestionarse por qué el legislador no suprimió la presunción de validez de los dictámenes que se prevé en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. Máxime que dicha presunción se desvirtúa en el caso de que se actualice alguno de los supuestos previstos en la fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, lo que conduce a una revisión directa con el contribuyente.
51. Considera que el artículo impugnado no proporciona los elementos mínimos para que el gobernado conozca cuál es la conducta infractora en la que incurrió a efecto de justificar que la autoridad no atienda lo dispuesto en la fracción I del artículo multicitado, y en lugar de revisar

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

el dictamen de estados financieros con el contador, se tenga que revisar a su representada, lo que implica un acto abusivo.

52. Explica que el legislador sustenta que la supuesta exención adicionada al artículo de referencia tiene como propósito que los procedimientos de fiscalización sean más expeditos, lo que se contrapone a la creación de la revisión secuencial, pues la razón de la inclusión de la obligación de ciertos contribuyentes a dictaminar sus estados financieros, mediante contador público autorizado, derivó de la búsqueda de una agilización en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de dichos contribuyentes, pues lo pretendido era contar con cierta veracidad de la información que se otorga a las autoridades a través de contadores públicos, de ahí que los datos asentados en él tienen la presunción de ser ciertos, la que debe ser desvirtuada mediante el procedimiento establecido en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, para proceder a revisar directamente al contribuyente.
53. Así, argumenta que el legislador no sólo dejó de atender el marco histórico del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, sino también dejó de atender el significado de la palabra excepción, por lo que no podría concluir que lo indicado en el inciso m) es una excepción a la revisión secuencial, pues daría cabida a la arbitrariedad por parte de la autoridad fiscal lo que viola la seguridad jurídica de la parte quejosa.
54. De los argumentos sintetizados se infiere que la parte quejosa esencialmente considera inconstitucional el artículo 52-A, cuarto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación, en su denominación correcta, porque de manera arbitraria, dispone que la autoridad fiscal no está obligada a respetar la revisión secuencial prevista en el mismo precepto, esto es, no se proporcionan los

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

elementos mínimos para justificar la actuación de la autoridad, lo que lleva a que se violen los principios de legalidad y seguridad jurídica.

55. Para el examen de los argumentos planteados, es pertinente tener presente que esta Segunda Sala ha explicado que la base del sistema tributario está construida sobre el principio de confianza depositada por el Estado en que los contribuyentes cumplirán su deber constitucional de contribuir al gasto público, de donde deriva el principio de autodeterminación, conforme al cual, los contribuyentes están obligados a presentar declaraciones de las contribuciones que autodeterminen a su cargo, debiendo efectuar el pago o entero del monto que resulte a su cargo en cumplimiento a la obligación de contribuir al gasto público prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional.
56. Ante la posibilidad de que se transgreda la confianza base del sistema tributario el legislador reconoció medios para que el Estado intervenga no sólo para neutralizarlas sino también para sancionarlas y erradicarlas, entre los que se encuentran el otorgamiento de facultades de comprobación a la autoridad hacendaria.
57. Las facultades de comprobación están reconocidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y tienden a verificar el cumplimiento de la obligación principal o sustantiva de enterar o pagar contribuciones.
58. Una de esas facultades de comprobación es la prevista en la fracción IV, conforme a la cual las autoridades podrán revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, cuyo ejercicio debe ser efectuado en términos del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación.
59. Hasta antes de la reforma de la norma impugnada, el artículo 52-A citado preveía una regla general que vinculaba a las autoridades fiscales a revisar el dictamen financiero que formulara el contador

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

público con él, antes de ejercer directamente sus facultades de comprobación con el contribuyente, sin embargo con motivo de la adición del inciso m), se estableció una excepción de seguir ese orden de revisión secuencial aplicable a todos los contribuyentes que dictamen sus estados financieros, lo que implica que las autoridades fiscales ya no estarán sujetas a dicho orden, en el caso de ejercer sus facultades de comprobación en términos del artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

60. Ahora bien, el hecho de que el legislador en la exposición de motivos de la norma impugnada sólo haya explicado que buscaba que los procedimientos de fiscalización fueran más expeditos, no se considera inconstitucional, pues la norma en análisis permite actuar a las autoridades fiscales dentro de los límites previstos en el sistema normativo para las facultades de comprobación, ya que ante la posibilidad de que se haya transgredido el principio de confianza, dichas autoridades pueden ejercer todos los tipos de facultades de comprobación de manera conjunta, indistinta o sucesivamente —entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente—. Aunado a que los contribuyentes tienen certeza de la forma en que la autoridad fiscal está autorizada para realizar este tipo de facultad de comprobación.
61. Además, no debe perderse de vista el carácter discrecional de las facultades fiscalizadoras, conforme al cual, a pesar de la existencia de un dictamen y de que éste se presuma válido⁹, las autoridades fiscales pueden decidir potestativamente obtener información adicional del contribuyente, con el objetivo de verificar efectivamente el cumplimiento de su obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo

⁹ Conforme a lo previsto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

que no significa que su actuación pueda ser arbitraria sino sujeta a las normas y principios constitucionales correspondientes.

62. Sin que la revisión en estos términos implique la invalidez del dictamen, pues del segundo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación se obtiene que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes de los estados financieros de los contribuyentes no obligan a las autoridades fiscales. Y que la revisión de los dictámenes se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.
63. Lo expuesto valida que el legislador haya permitido en la norma analizada, que las autoridades fiscales decidan si la revisión efectuada con fundamento en el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, la realizan directamente con el contribuyente o por conducto de su contador público, pues ello se encuentra permitido en el sistema jurídico, siempre y cuando el acto administrativo por el cual se inicia la facultad fiscalizadora se encuentre debidamente fundado y motivado.
64. Por otra parte, en el **concepto de violación tercero** de la demanda de amparo, la parte quejosa plantea esencialmente que el artículo 52-A, fracción III, quinto párrafo, inciso m), del Código Fiscal de la Federación (sic) viola el derecho fundamental de progresividad, en su vertiente de no regresividad, razonabilidad, proporcionalidad y seguridad jurídica, ya que desconoce y restringe derechos y garantías que previamente tenía adquiridas la quejosa, sin superar el test de proporcionalidad e induce a una actuación arbitraria por parte de las autoridades fiscales.
65. Explica que la norma impugnada desconoce el derecho adquirido de los contribuyentes que hayan optado por dictaminar estados financieros en

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

términos del primer párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, a que, mediante un procedimiento reglado y secuencial, la autoridad fiscal verifique el cumplimiento de sus obligaciones, como el caso de la quejosa que optó por dictaminar estados financieros en el ejercicio fiscal de dos mil dieciocho.

66. Argumenta que no se establece una razón válida y justificada para que la autoridad no desarrolle el procedimiento secuencial para la revisión del dictamen de estados financieros lo que induce a una actuación arbitraria por parte de las autoridades fiscales. Además, considera que no resulta ser la única medida disponible en el orden jurídico nacional ni mucho menos la menos lesiva de derechos fundamentales.
67. Expone que hasta antes de la adición del inciso m), se preveía en favor de los contribuyentes referidos en el primer párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, un procedimiento reglado que debía acatarse por parte de las autoridades fiscales previo a fiscalizarlos directamente, previsto en los artículos 42, fracción IV y 52-A del Código Fiscal Federal vigente en dos mil dieciocho. Y se preveían una serie de excepciones a la revisión secuencial, las que se traducían en incumplimientos ya sea por parte del contribuyente dictaminado o por parte del contador público que elaboró el dictamen.
68. Sin embargo, mediante la adición al inciso m), en el que dispone que no se seguirá el procedimiento secuencial cuando se trate de contribuyentes referidos en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se desconoce en perjuicio de los contribuyentes que optaron por dictaminar sus estados financieros, dicho orden de revisión cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación, desconociendo y restringiendo sus derechos y garantías adquiridos al haber optado por la dictaminación de sus estados financieros;

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

procedimiento que fue declarado constitucional y válido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

69. Explica que la medida regresiva impugnada no se encuentra justificada ni cumple con los principios de razonabilidad ni proporcionalidad, ya que de la exposición de motivos no se advierten las razones justificadas para la adición del inciso impugnado. En este sentido explica que el hecho de que se busque que los procedimientos de fiscalización sean más explícitos, no justifica que no se siga el procedimiento secuencial previsto en las fracciones I, II y III del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación.
70. Además, el legislador pierde de vista que, conforme a lo dispuesto en el artículo 42 del Código Fiscal Federal, las autoridades fiscales tienen expeditas diversas facultades para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, las que podrán ejercer de manera conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.
71. Expone que la medida impugnada no resulta ser la idónea para los efectos que pretende, ya que si la autoridad busca verificar de manera más expedita el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes puede ejercitar cualquiera de las facultades del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, pero si lo único que requiere es verificar el dictamen debe obedecer el procedimiento secuencial referido.
72. Manifiesta que tampoco resulta ser una medida razonable, ya que la autoridad fiscal puede alcanzar su meta, valiéndose de lo previsto en el artículo 42 e incluso auxiliarse de lo dispuesto en el artículo 17-H Bis, ambos del Código Fiscal de la Federación. Ni es proporcional ya que no existe una relación con el fin buscado por la ley y los efectos

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

perjudiciales que provoca, pues la fiscalización más ágil no puede hacerse a costa de la afectación desmedida de otros derechos constitucionalmente protegidos.

73. Los argumentos planteados resultan **inoperantes** ya que parten de la premisa errónea de que la norma impugnada desconoce el derecho adquirido de los contribuyentes que hayan optado por dictaminar estados financieros en términos del primer párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, a que, mediante un procedimiento reglado y secuencial, la autoridad fiscal verifique el cumplimiento de sus obligaciones.
74. Sin embargo, no puede considerarse un derecho adquirido del contribuyente, el orden secuencial para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales previsto el artículo impugnado, ello porque sólo consiste en la forma de llevar a cabo la facultad de comprobación relativa a la revisión de los dictámenes de estados financieros de los contribuyentes, la que no excluía los demás tipos de facultades de fiscalización que podían iniciarse directamente con el contribuyente, que incluso podían ejecutarse de manera simultánea; de lo que se infiere que el contribuyente, antes de la reforma de la norma impugnada, no contaba con un derecho que lo exceptuara de ser revisado de manera primigenia por parte de las autoridades fiscales mediante sus facultades de comprobación por haber optado por dictaminar sus estados financieros.
75. Conforme a lo expuesto tampoco es viable revisar si la norma impugnada respeta los principios de razonabilidad legislativa y proporcionalidad, dado que el primer elemento para realizar el análisis correspondiente consiste en verificar si la medida legislativa incide en un derecho fundamental, lo que como se explicó no sucede en el caso

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

en estudio; de ahí la **inoperancia** de los argumentos formulados por la parte quejosa.

76. Por las razones expuestas, se concluye que el 52-A, párrafo cuarto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación es constitucional.
77. Agotado el estudio de constitucionalidad de normas y como del examen de los recursos de revisión presentados por las partes, se advierte que impugnan las cuestiones de legalidad relativas al acto de aplicación de la norma reclamada, declarado inconstitucional en la sentencia de treinta y uno de enero de dos mil veinticuatro, dictada por la Jueza Quinto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, esta Segunda Sala **reserva jurisdicción al Decimonoveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito**, para que emprenda el examen correspondiente en su ámbito de competencia legal.

V. DECISIÓN

78. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye negar el amparo y protección de la justicia federal a la parte quejosa contra el artículo 52-A, párrafo cuarto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anteriormente expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia del recurso competencia de esta Segunda Sala, se **MODIFICA** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a Pase, Servicios Electrónicos, sociedad anónima de capital variable

AMPARO EN REVISIÓN 46/2025

contra el artículo 52-A, párrafo cuarto, inciso m), del Código Fiscal de la Federación.

TERCERO. Es infundada la revisión adhesiva.

CUARTO. Se reserva jurisdicción al Decimonoveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, devuélvanse los autos al tribunal colegiado de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.