

Dictamen fiscal 2022, sin blindaje frente al SAT

10

A partir de este año, existen ciertos supuestos en el Código Fiscal de la Federación (CFF) en donde la elaboración del dictamen de estados financieros, para efectos fiscales por contador público inscrito, se volvió obligatoria en lugar de opcional, esto con motivo de la actualización de ciertos supuestos cuantitativos y cualitativos en el citado ordenamiento. Esta colaboración se enfoca en conocer algunas repercusiones, particularmente, en el ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales, haciendo un análisis histórico y teleológico a fin de someter a consideración del libre albedrío una posible antinomia jurídica

Lic. Paolo César Espinoza
Juárez, Socio del Área de
Litigio Fiscal y Controversia de
Garrido Licona y Asociados



GARRIDO  LICONA.
Y ASOCIADOS S.C.

INTRODUCCIÓN

En virtud de la incorporación de la obligación de dictaminar estados financieros a partir de 2022, también se reformaron algunas reglas paralelas, en materia de facultades de comprobación, que no necesariamente conviven en sí mismas, situación que genera diversas interpretaciones que serán materia de la presente colaboración.

DESARROLLO

Con motivo de la Reforma Fiscal publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021, se modificaron algunas reglas sobre el régimen de opción para dictaminar estados financieros por parte de los contribuyentes.

El cambio medular consiste en que deja de ser optativo en dos casos particulares para volverse obligatorio, esto es, cuando una persona moral haya declarado en el último ejercicio fiscal inmediato anterior un ingreso igual o superior a \$1,650'490,600, o tenga acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores, se deberán dictaminar sus estados financieros de acuerdo con lo señalado en el artículo 32-A del CFF que a la letra indica:

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 \$140'315.940.00, 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,¹ sea superior a \$110,849,600.00 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.*

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,² 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.

...

(Énfasis añadido.)

De acuerdo con el texto transcrito, resulta que a partir de 2022 habrá contribuyentes que deberán dictaminar sus estados financieros por contador público inscrito, cuya razón obedece a que las autoridades encontraron incumplimientos, por tanto, se estableció esta medida de control, situación que encuentra sustento en la exposición de motivos:

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 se auxilien de un profesional,***

¹ SAT

² LISR

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.

(Énfasis añadido.)

En términos de lo anteriormente descrito, se modificó el régimen opcional para presentar el dictamen de estados financieros para dar lugar a los supuestos en donde este se volvió obligatorio a partir del presente año, toda vez que las autoridades detectaron que existían contribuyentes que no proporcionaban información idónea o adecuada referente a su situación fiscal, por lo que sería mejor que se auxiliaran de un profesional que actuará como un asesor para guiarlos e incentivarlos al cumplimiento de ese deber.³

En otras palabras, mediante la reforma legislativa en comento, se hizo patente que existían contribuyentes –sin especificar cifras cuantitativas ni cualitativas– que no cumplían adecuadamente con su obligación de proporcionar información sobre su situación fiscal, razón por la cual se tornó obligatorio el dictamen de estados financieros en los dos supuestos anotados. Sin embargo, también se reconoció que la labor de un profesional, el caso de un contador público inscrito, es la más adecuada para auxiliarlos en esta función, lo que guarda completa lógica en atención a sus funciones y preparación.

Ejercicio de facultades de comprobación

En primer lugar, es preciso anotar que, con base en un análisis teleológico –exposición de motivos–, quedan claras las razones por las cuales el legislador decidió crear supuestos en los que la presentación del dictamen de estados financieros resulta obligatoria;

ahora, haciendo referencia a las normas adjetivas, es decir, aquellas que regulan el procedimiento de facultades de fiscalización que guardan estrecha vinculación con la revisión del dictamen, al respecto, el artículo 52-A del CFF establece lo 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 que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código,⁴ 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

³ Como corolario, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) emitió un comunicado para aclarar que el dictamen de estados financieros formulado por contador público inscrito correspondiente al ejercicio 2022, deberá presentarse a más tardar el 15 de mayo de 2023.

Asimismo, se estableció que los contribuyentes que, previo a la reforma del artículo 32-A del CFF, hayan optado por presentar el dictamen de estados financieros correspondiente al ejercicio 2021 deberán presentar la información del referido dictamen a más tardar el 15 de julio de 2022. Véase en: <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/bannerPrincipal/2022/Banner%20CPR%20.pdf>

⁴ Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF)

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, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

...

(Énfasis añadido.)

Como regla general, queda claro que, cuando un contribuyente formulaba dictamen de estados financieros y las autoridades competentes pretendían ejercer facultades de comprobación, estas debían comenzar con la revisión del dictamen por medio de citación con el contador público inscrito que lo había elaborado y, posteriormente, acudir con el contribuyente.

En concordancia con aquella revisión secuencial, inclusive, se establece de forma contundente en el artículo 47 del CFF que las autoridades deben concluir de manera anticipada el ejercicio de facultades de comprobación cuando el contribuyente haya presentado dictamen de estados financieros, ya que la revisión debe comenzar, en primer lugar, con el contador público que los haya elaborado.

Como exégesis del contenido del artículo 47 del CFF actual, habrá que mencionar que su redacción obedeció a la reforma que fue publicada en el DOF el 5 de enero de 2004, en donde participó la Comisión de Hacienda y Crédito Público para adecuarlo de la siguiente forma:

Terminación anticipada de las visitas domiciliarias

Actualmente, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales **podrán concluir anticipadamente** la visita domiciliaria

si el contribuyente hubiera presentado aviso, manifestando el deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, **pero no resulta aplicable para aquellos contribuyentes que se encuentran obligados por disposición legal a dictaminarse.**

Por lo anterior, la que suscribe propone establecer que **la conclusión anticipada también resulta aplicable en el caso de contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros.**

(Énfasis añadido.)

De acuerdo con la exposición de motivos, se determinó que la conclusión anticipada de la visita domiciliaria tendría lugar tanto en los supuestos donde los contribuyentes habían optado como en aquellos casos con la obligación de dictaminar sus estados financieros, ya que anterior a esta reforma solo existía un régimen opcional.

Como resultado del proceso legislativo de aquel entonces, el contenido del artículo 47 del CFF quedó redactado de la siguiente forma:

Artículo 47. Las autoridades fiscales **deberán concluir anticipadamente** las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, **cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código.**

(Énfasis añadido.)

Posteriormente, el artículo fue modificado en 2013 cuando, de nueva cuenta, el dictamen de estados financieros se volvió opcional, conservando la siguiente redacción:

Artículo 47. Las autoridades fiscales **deberán concluir anticipadamente** las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, **cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.**

(Énfasis añadido.)

Sin embargo, con motivo de la entrada en vigor de un régimen obligatorio de dictamen de estados financieros para 2022, en la redacción actual se incluyó la obligación a fin de dar un contexto adecuado, quedando de la siguiente forma:

Artículo 47. Las autoridades fiscales **deberán concluir anticipadamente** las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado **se encuentre obligado** o haya optado por dictaminar sus estados financieros por contador público inscrito. ...

(Énfasis añadido.)

A lo largo de la exégesis del contenido del artículo 47 del CFF, siempre se ha pretendido reconocer que las autoridades fiscales están obligadas a terminar de forma anticipada una visita domiciliaria cuando un contribuyente tenga la obligación o haya optado por dictaminar sus estados financieros para dar prelación al inicio, primeramente, con la revisión secuencial frente al contador público inscrito que los haya formulado, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 52-A del mismo ordenamiento.

Inclusive, el artículo 47 del CFF⁵ fue sujeto a una prueba de constitucionalidad ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en donde se interpretó el vocablo “podrán” que dio lugar al cambio de sintaxis del primer párrafo para señalar “deberán”, situación que marcó un parteaguas en la forma de interpretar las facultades discrecionales y regladas de las autoridades fiscales:

VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCIÓN DE CONCLUIRLAS ANTI-CIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 47, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de

la Federación establece: “Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público⁶ manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este código.” La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, **permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal.** Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal “podrá” dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado; empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria.

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Maya-goitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VI. Tesis 2a./J. 31/97. Agosto de 1997, p. 174.

(Énfasis añadido.)

14

⁵ Texto vigente en 1991:

Artículo 47. Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales **podrán** concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

...

(Énfasis añadido.)

⁶ SHCP

De acuerdo con lo expuesto y analizado, se puede concluir que la regulación vigente del CFF estipula que los contribuyentes que hayan dictaminado sus estados financieros gozan de un derecho establecido en las normas procesales, correlativo a una obligación que tienen que cumplir las autoridades fiscales, consistente en que se debe concluir de forma anticipada la visita domiciliaria, siendo una facultad reglada y no discrecional que está obligada a cumplirse, o bien, en caso de que las autoridades pretendan ejercer facultades de comprobación frente a un contribuyente que haya dictaminado, entonces siempre se dará comienzo a su revisión con el contador que lo haya formulado.

Regulación actual de la revisión secuencial

Ahora bien, se señaló que el artículo 52-A del CFF establece lo que coloquialmente se conoce como revisión secuencial; sin embargo, en ese numeral también se mencionan excepciones sobre el orden establecido.

La actualización de tales excepciones tiene como consecuencia que las autoridades fiscales no deban seguir el orden de prelación para iniciar una revisión, esto es, en primer lugar, con el contador público inscrito y, después, con el contribuyente, sino que pueden iniciar directamente con este el ejercicio de facultades de comprobación.

Sobre esta misma línea de reflexión, resulta un tanto lógico pensar que algunos supuestos de excepción descansan en situaciones que harían ociosa la revisión del dictamen con el contador público, ya que no variaría la posibilidad de que se ejerzan facultades de comprobación con el contribuyente, es decir, que la revisión del dictamen no frenaría la posibilidad de que acudan con él en una segunda etapa.

Dentro de algunas causales en comentario, destacan el tener abstención de opinión, opinión negativa o salvedades en el dictamen si este no surte efectos fiscales, si el contador público que lo formuló no está autorizado, entre otros supuestos que hacen evidente que la autoridad tendría que acudir directamente al contribuyente para ejercer sus facultades de comprobación, situación que, si bien no es motivo del presente análisis, solo se destaca con tal

de dar un contexto adecuado al orden de prelación que debe seguirse.

Sin embargo, es notorio que se añada un nuevo supuesto de excepción para seguir la revisión secuencial, que se incluyó con motivo de la Reforma Fiscal para 2022, en donde se adiciona un inciso que dicta lo 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 que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, deberán seguir el orden siguiente:*

...

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

...

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

...

(Énfasis añadido.)

De la simple lectura del artículo en comentario, y haciendo una paráfrasis, puede señalarse que las autoridades fiscales tienen que seguir una revisión secuencial cuando pretendan ejercer sus facultades de comprobación con los contribuyentes que hayan dictaminado sus estados financieros, comenzando con la revisión del contador público inscrito, pero no deben mantener el orden establecido frente a los contribuyentes que estén obligados o hayan optado por dictaminarlos.

En efecto, por ilógico que parezca, resulta que las autoridades tienen que seguir una revisión secuencial cuando un contribuyente dictamine sus estados financieros por contador público inscrito, pero, a su vez, parecería que no deben mantenerla si este se encuentra en ese supuesto.

Para ahondar más en la regla que se adicionó como supuesto de excepción, analizo la exposición de motivos que dio lugar a la modificación en comentario:

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, ya que se busca que los procedimientos de fiscalización sean más expeditos.

(Énfasis añadido.)

De acuerdo con esta exposición de motivos, resulta que se adicionó la excepción de seguir la revisión secuencial, primeramente, a contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros con la intención de buscar que los procedimientos de fiscalización sean más expeditos.

Bajo esta línea de pensamiento, resulta que un contribuyente que esté obligado a dictaminar sus estados financieros puede ser revisado directamente, en ejercicio de facultades de comprobación, sin haber mediado, en primer lugar, la revisión de tal dictamen con el contador público que lo haya formulado, lo que pone en tela de juicio la finalidad por la que fue creada la obligatoriedad del dictamen, es decir, “que sería mejor que los contribuyentes se auxiliaran de un profesional que actuará como un asesor para guiarlos e incentivarlos para el cumplimiento de dicha obligación”, si a final de cuentas la autoridad puede no seguir el orden establecido en la revisión secuencial para el ejercicio de facultades de comprobación con el contribuyente.

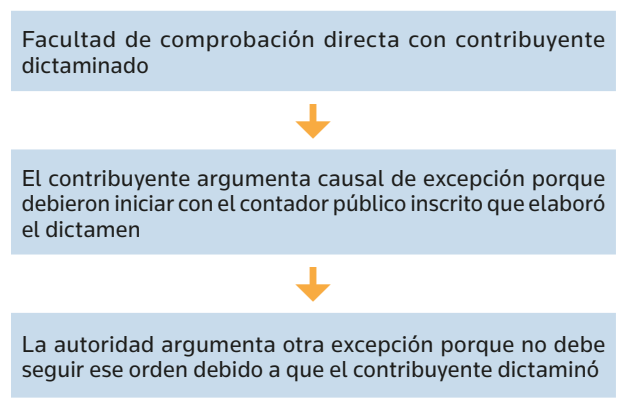
Adicionalmente, es importante destacar que la excepción del orden de revisión simplemente hace referencia a los contribuyentes que menciona el artículo 32-A del CFF, sin hacer distinción sobre aquellos que están obligados o los que optan por presentar dictamen de estados financieros, por lo que tal excepción aplica en ambos casos de acuerdo con una interpretación literal de la norma, ya que están regulados en el mismo numeral, como se ha descrito anteriormente.

Antinomia jurídica

No solo resulta un tanto confusa la redacción del multicitado artículo 52-A del CFF cuando establece la metodología que debe seguirse en la revisión secuencial y sus excepciones, sino que también trae aparejada una antinomia jurídica en sí misma, pues los contribuyentes que opten por dictaminarse o tengan la obligación de hacerlo no pueden oponer como causal de excepción, al inicio de facultades de fiscalización directamente con ellos, el hecho de que, precisamente, se hayan dictaminado.

En efecto, el propio artículo 32-A del CFF regula los supuestos en que los contribuyentes presentan dictamen de sus estados financieros, ya sea bajo un régimen opcional u obligatorio, y son precisamente esos sujetos a quienes les pueden ejercer facultades de comprobación de forma directa sin seguir una revisión secuencial por la exclusión que hace el propio artículo 52-A, con la adición del inciso m), del mismo ordenamiento.

Lo anterior se hace gráfico por medio del siguiente esquema que explica, como caso práctico, la revisión hacia un contribuyente que dictamina sus estados financieros, ya sea de forma opcional u obligatoria:



De nuevo, si se hace una paráfrasis del contenido del artículo 52-A del CFF, resulta que cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen formulado por contador público sobre los estados financieros de un contribuyente deberán seguir un orden muy lógico: Primeramente, con el contador público que haya formulado aquel dictamen y, posteriormente, con el contribuyente. Sin embargo, no se deberá seguir el orden establecido, ilógicamente, cuando los contribuyentes hayan dictaminado sus estados financieros.

Más simple y contundente: Resulta que si un contribuyente dictamina sus estados financieros y las autoridades pretenden revisar el dictamen, entonces pueden no iniciar la auditoría con el contador público debido a que hay dictamen.

Ahora bien, a pesar de haberse explicado la contradicción y falta de sentido sobre la causal de excepción de la revisión secuencial, resulta que existe otra antinomia jurídica porque, del contenido del artículo 47 del CFF, se advierte que las autoridades fiscales **deberán** concluir de forma anticipada una visita domiciliaria cuando el contribuyente haya optado o tenga obligación de dictaminar sus estados financieros, por lo que es claro que la excepción prevista en el citado inciso m) del artículo 52-A del mismo ordenamiento también colisiona, de forma tanto directa como frontal, esta facultad reglada y no discrecional a cargo de la autoridad.

En efecto, tratándose de auditorías que consistan en visitas domiciliarias a cargo de contribuyentes dictaminados, de forma opcional u obligatoria, también se tiene el siguiente esquema:

Visita domiciliaria directa con el contribuyente dictaminado



El contribuyente argumenta causal de excepción porque la autoridad debe concluir de forma anticipada debido a que dictaminó



La autoridad argumenta otra excepción porque no debe seguir ese orden debido a que el contribuyente dictaminó

En términos de lo anterior, resulta que a partir de la Reforma Fiscal 2022 habrá casos en donde la autoridad no debe seguir la revisión secuencial, es decir, comenzando con el requerimiento al contador público inscrito que haya elaborado el dictamen, precisamente, por haberse dictaminado el contribuyente revisado.

CONCLUSIONES

El artículo 47 del CFF no se ha modificado ni tampoco la jurisprudencia de la SCJN, los cuales obligan a la autoridad a dar por terminada una visita domiciliaria si el contribuyente dictaminó sus estados financieros para dar inicio a las facultades de

...la excepción del orden de revisión simplemente hace referencia a los contribuyentes que menciona el artículo 32-A del CFF, sin hacer distinción sobre aquellos que están obligados o los que optan por presentar dictamen de estados financieros, por lo que tal excepción aplica en ambos casos de acuerdo con una interpretación literal de la norma...

comprobación mediante la revisión secuencial, primeramente, a cargo del contador público inscrito y, posteriormente, con el contribuyente.

Asimismo, quedó claramente expuesto que el propio artículo 52-A del CFF obliga a seguir una revisión secuencial cuando el contribuyente presenta dictamen, pero también en el inciso m) excluye el orden de la revisión secuencial, precisamente, cuando se presenta dictamen.

En este sentido, la antinomia jurídica que se nota en la propia excepción prevista en el artículo 52-A, en relación con su inciso m), del CFF, al igual que frente al artículo 47 del mismo ordenamiento, además del precedente de la SCJN, hacen patente la necesidad de atender, tarde o temprano, a un ejercicio de ponderación con base en Derechos Humanos de acceso a la justicia, debido proceso, mayor beneficio, aplicación del principio pro persona, seguridad jurídica, así como de legalidad que indica que las autoridades solo pueden hacer aquello que les está permitido, entre otros, para determinar la norma que deba tanto aplicarse como prevalecer y que sea conforme con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). •