

EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD, SUPUESTOS DE LAS FRACCIONES II Y III, DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Lic. Armando Uriel Medina Negrete¹

RESUMEN: El Servicio de Administración Tributaria, a través del ejercicio de las facultades de comprobación previstas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, debe proveer en todo momento de certeza y seguridad jurídica al gobernado. En el presente trabajo, se sostiene que para colmar los principios antes enunciados, resulta indispensable que la autoridad cite las fracciones II y III, del precepto legal aludido, cuando ordena una práctica de visita domiciliaria. Para sustentar esta opinión, se realiza un estudio de la garantía de seguridad jurídica en materia tributaria, del procedimiento administrativo previsto para la práctica de una visita domiciliaria, haciendo una revisión de la legislación, la doctrina y de los criterios derivados en la materia, emitidos por el Poder Judicial de la Federación y por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Palabras clave: Seguridad Jurídica, Facultades de comprobación, Visitas domiciliarias, Garantía de fundamentación, Principio de Legalidad.

THE PRINCIPLE OF LEGAL CERTAINTY IN THE PRACTICE OF AUTHORITIE'S VERIFICATION FACULTIES, ESTABLISHED IN SECTIONS II AND III OF ARTICLE 42 OF THE FEDERAL TAX CODE.

Armando Uriel Medina Negrete¹

ABSTRACT: The Tax Administration Service, through the exercise of the verification faculties provided for in Article 42 of the Federal Tax Code, at any time should provide legal certainty and security of the governed. In this paper, argues that to fill the above principles, it is essential that the authority cited Sections II and III, the legal provision mentioned, when ordering a on-site practice. To support this view, is a study of the guarantee of legal certainty in tax matters, the administrative procedure for the practice of a audit by a review of legislation, doctrine and of the criteria resulting in the matter, issued by the Federal Judiciary Branch the Federal court of Fiscal and Administrative Justice.

Keywords: Legal Certainty, Verification faculties, On-site audits, Due Process of Law.

¹ Cuarto Secretario de Acuerdos de la Décima Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Ponencia II)

Sumario:

- I. *Exordio.* II. *Garantía de seguridad jurídica en materia tributaria.*
- III. *Facultades de comprobación previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.*
- IV. *Seguridad jurídica en la orden para la práctica de una visita domiciliaria.* V. *Conclusiones.* VI. *Bibliografía*

I. Exordio

Del estudio del procedimiento administrativo fiscal regulado por el Código Fiscal de la Federación, especialmente en el caso del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las fracciones II y III del artículo 42, del mencionado ordenamiento legal, se tiene que el supuesto contemplado en la primera fracción en cita, faculta a la autoridad para requerir la exhibición de documentos, datos o informes no sólo en las oficinas de la autoridad (revisión de gabinete o de escritorio), sino también en el domicilio del contribuyente, asimismo, con la facultad prevista en la fracción III, antes enunciada, la autoridad fiscal puede válidamente practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías. A lo anterior se añade que la autoridad puede ejercer sus facultades de comprobación conjunta, indistinta o sucesivamente, como lo indica el penúltimo párrafo del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, este ejercicio no debe ser arbitrario, sino por el contrario, en todo momento debe estar ajustado a los límites y alcances que establece la ley, lo cual otorga seguridad jurídica al gobernado, ya que toda autoridad, en el caso concreto la fiscal, debe estar legalmente facultada para realizar dichos procedimientos y no sólo eso, sino que debe expresar en la orden escrita, el precepto legal aplicable al caso y las razones, motivos o circunstancias que justifiquen su proceder, de conformidad con el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta circunstancia ya ha sido reconocida por los órganos jurisdiccionales, tal como se desprende de la siguiente tesis de jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA SUSTENTADA EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIONES II Y III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RESPETA LA GARANTÍA DE FUNDAMENTACIÓN.- La orden de visita domiciliaria sustentada en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que prevén las facultades de la autoridad fiscal para ‘requerir a los contribuyen-

tes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran', y 'practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías', respectivamente, cumple con la garantía de fundamentación consagrada por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto no ocasiona incertidumbre al gobernado en relación con la facultad de comprobación que la autoridad fiscal ha decidido ejercer, es decir, si va a llevarse a cabo una visita domiciliaria o una revisión de gabinete o escritorio, al ser éstas excluyentes entre sí en cuanto al lugar de su realización, pues por definición la revisión de gabinete o escritorio supone que no se practique en el domicilio del gobernado, sino en las oficinas de la autoridad, por lo que es claro que la invocación de la indicada fracción II no se refiere a una revisión de tal naturaleza, sino al diverso supuesto de requerimiento de exhibición de la contabilidad, documentos, datos o informes en el domicilio del contribuyente al que se practica la visita. Además, si se atiende a los requisitos que la orden de visita domiciliaria debe satisfacer en términos de los artículos 16, primer y antepenúltimo párrafos, constitucional, 38 y 43 del Código citado, ésta no debe suscitar duda alguna al contribuyente sobre la facultad de comprobación que la autoridad fiscal ha decidido ejercer, es decir, que se le practicará una auditoría en su domicilio, lo que debe señalarse así en el citatorio que se deje al visitado, en caso de que no se encuentre al presentarse los visitantes en el lugar donde deba practicarse la visita, conforme a la interpretación que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó del artículo 44, fracción II, primer párrafo, del referido Código, en la jurisprudencia 2a./J. 92/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, página 326, con el rubro: 'VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.'"²

² Tesis 2a./J. 196/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVI, octubre de 2007, p. 298

En efecto, si bien es cierto el artículo 42, en su fracción III, del Código Fiscal de la Federación, faculta a la autoridad para la práctica de visitas en los domicilios de los contribuyentes, no menos cierto es que, dicha facultad se ve completada con la prevista en la fracción II, del numeral en comento, pues es con la cita de ambas fracciones, las cuales no se excluyen, sino por el contrario se complementan, con las que se otorga al gobernado contribuyente un total estado de certidumbre y seguridad jurídica, en cuanto al alcance de las facultades de que gozan las personas que han sido designadas para llevar a cabo la visita domiciliaria respectiva.

No obstante lo anterior, esta postura aún no goza de un reconocimiento directo por parte de la autoridad fiscalizadora, al momento de ejercer sus atribuciones, específicamente cuando practica visitas domiciliarias a los contribuyentes, ya que a efecto de ejercer la mencionada facultad de comprobación, se citan como fundamentos desde la orden de visita a los artículos 42, fracción III, 43, 44, 45 y 46, del Código Fiscal de la Federación, por ser estos preceptos legales, los que contienen en esencia las reglas para el ejercicio de dicha facultad de comprobación, sin embargo, no resulta suficiente, ya que es precisamente con la cita de la fracción II del referido artículo 42 del Código Tributario, como se colma en su totalidad el principio de legalidad en el actuar de la autoridad fiscal y por tanto la garantía de seguridad jurídica del gobernado, ya que es en dicha fracción en la que se establece también como facultad de la autoridad la de requerir la exhibición de la contabilidad, documentos, datos o informes en el domicilio del contribuyente al que se practica la visita, la cual constituye un elemento indispensable para lograr la finalidad de la visita misma, consistente en comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados hayan cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.³

Es por lo anterior, que en el presente trabajo, se plantea que la autoridad fiscal con la finalidad de garantizar seguridad jurídica al gobernado, cuando practica visitas domiciliarias, debe citar como fundamento de su actuar, desde la orden de visita, las fracciones II y III, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ya que lejos de ser un mero formalismo, constituye en sí, un requisito indispensable para satisfacer la

³ Finalidad que se establece en el propio artículo 42, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y cuya consecución se logra precisamente con el ejercicio de todas las facultades de comprobación previstas en dicho numeral, incluida por supuesto la visita domiciliaria.

debida fundamentación de la competencia de la autoridad, conforme a lo que establece el ya citado artículo 16 constitucional y el diverso artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

II. Garantía de seguridad jurídica en materia tributaria

En primer término, es de señalarse que conforme al criterio sostenido por el Poder Judicial de la Federación, tenemos que las garantías individuales son los derechos públicos subjetivos que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a favor de los gobernados y que el Estado debe reconocer y respetar; asimismo, autorizan a los particulares a exigir, en vía de amparo, el cumplimiento de tales encomiendas constitucionales.

Por su parte, el Dr. Ignacio Burgoa Orihuela señala que el concepto de garantía individual se forma mediante la concurrencia de los siguientes elementos:

- a. Relación jurídica de supra a subordinación entre el gobernado (sujeto activo) y el Estado y sus autoridades (sujetos pasivos).
- b. Derecho público subjetivo que emana de dicha relación en favor del gobernado (objeto).
- c. Obligación correlativa a cargo del Estado y sus autoridades, consistente en respetar el consabido derecho y en observar o cumplir las condiciones de seguridad jurídica del mismo (objeto).
- d. Previsión y regulación de la citada relación por la Ley Fundamental (fuente).⁴

Las garantías otorgadas por la Norma Suprema tradicionalmente se han clasificado en garantías individuales y sociales; a su vez, las garantías individuales pueden dividirse en garantías de igualdad, de libertad y de seguridad jurídica, atendiendo al contenido del derecho subjetivo público que para el gobernado se deriva de la relación jurídica en que se manifiestan las garantías individuales.

En el presente trabajo nos avocaremos al estudio de las garantías generales de seguridad jurídica, para posteriormente analizar su aplicación en la materia tributaria y, en específico, en las facultades de comprobación de la autoridad fiscal previstas por las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. "Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo", 7ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 2003. p. 187

En este sentido, primeramente tenemos que entre las relaciones de los gobernantes, como representantes del Estado, y los gobernados, suceden múltiples actos, imputables a los primeros, que tienden a afectar la esfera jurídica de los segundos; es decir, el Estado al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado. En ese tenor, dentro de un régimen jurídico, esa afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llevar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida la referida afectación. Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica.

El autor Ariel Alberto Rojas Caballero ha definido a las garantías de seguridad jurídica como *“las prescripciones jurídicas que impone el Constituyente a todas las autoridades, en el sentido de que éstas deberán cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar válidamente la esfera jurídica de los gobernados.”*⁵

Asimismo, se ha considerado a las garantías de seguridad jurídica como el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos.⁶

De lo anterior, se puede advertir que de una manera general, las garantías de seguridad jurídica implican dos aspectos:

- a. Limitaciones de procedimiento para la autoridad para afectar la esfera jurídica del gobernado; y
- b. Derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, en el sentido de que para que sea afectado en su esfera jurídica por los actos de autoridad, ésta deberá cumplir con los requisitos señalados en las normas jurídicas aplicables al caso.

⁵ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. *“Las garantías individuales en México”*, 2a edición, México, Porrúa, 2003. p. 261

⁶ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *“Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo”*, 7ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 2003. p. 199

Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto de la garantía de seguridad jurídica, al emitir el siguiente criterio jurisprudencial:

“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.- La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.”⁷

En este sentido, la seguridad jurídica es una institución primordial en todo Estado de Derecho, toda vez que protege el acatamiento o eficacia de las garantías individuales.

Dentro de las garantías de seguridad jurídica podemos encontrar las siguientes:

Garantía de irretroactividad de la ley. Consagrada por el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala: “*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*”

Consiste en que las disposiciones contenidas en leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectando relaciones jurídicas que se generaron antes de su vigencia.

Toda ley, a partir del momento en que entra en vigor, rige para el futuro, esto es, está dotada de validez de regulación respecto de todos aquellos hechos, actos, situaciones, etc., que se suceden con posterioridad al momento de su vigencia. Por ende,

⁷ Tesis 2a./J. 144/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXIV, octubre de 2006, p. 351.

una disposición legal no debe normar acontecimientos o estados producidos con anterioridad al instante en que adquiere fuerza de regulación.

El problema de la retroactividad de las leyes únicamente surge en el orden de la aplicación de las mismas; en otras palabras, la retroactividad no es un vicio o defecto que interese a la norma jurídica en sí misma considerada, sino que atañe a su referencia práctica a cada caso concreto que se presente, ante cuya presencia la autoridad administrativa o judicial que vaya a decidirlo tiene que optar por la aplicación de las dos leyes en conflicto.

Con un nuevo método para determinar si se está en el supuesto de una ley retroactiva, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el criterio jurisprudencial siguiente:

“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.- Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuen-

cias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”⁸

Garantía de audiencia. Señalada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional que dispone: “*Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.*”

A través de la garantía de audiencia se establece el derecho a favor del gobernado de ser oído y vencido en juicio antes de un acto de privación, esto es, una limitación de procedimiento en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, que se instituye a la autoridad para que válidamente pueda extraer de forma definitiva un bien o un derecho de la esfera jurídica del gobernado.

⁸ Tesis P./J. 123/2001, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XIV, octubre de 2001, p. 16

En este sentido, se puede decir que los elementos que componen la garantía de audiencia implican que nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos:

- a. Sino mediante juicio;
- b. Seguido ante los tribunales previamente establecidos;
- c. En el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento; y
- d. Conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado al respecto en la siguiente tesis aislada:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. PROTEGE CONTRA ACTOS DE CUALQUIER AUTORIDAD Y NO SOLO DE LAS JUDICIALES.- No es verdad que el artículo 14 constitucional establezca la garantía de audiencia sólo para los juicios seguidos ante los tribunales, pues la establece contra cualquier acto de autoridad que pueda ser privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones y derechos, derive o no de juicio seguido ante tribunales o procedimientos ante cualquier autoridad, como se desprende, entre otras, de la Segunda Parte de la tesis jurisprudencial número 116, Tercera Parte, del último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación.”⁹

Garantía de legalidad. Señalada por el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone: *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”*

Lo anterior se traduce en la seguridad para el gobernado de que la autoridad no podrá ir más allá de lo que la norma expresamente le permita, es decir, constituye un límite para cualquier órgano del Estado en el sentido de que no puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada, incluyendo las facultades discrecionales, ya que el principio de legalidad es absoluto, pues aún para el caso del ejercicio de las mismas, la hipótesis respectiva ya se encuentra prevista en una ley y la autoridad solo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites permitidos precisamente por la ley, limitándose la facultad discrecional únicamente a la libre apreciación de una situación para comprobar si hay o

⁹ Tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 50 Primera Parte, p.15

no adecuación a un presupuesto normativo para que se produzcan los efectos jurídicos previstos por la ley.¹⁰

En efecto, estamos en presencia del deber jurídico de toda autoridad que se dirija al gobernado, de hacerlo por medio de un mandamiento donde conste el sentido de su actuar, amén de que la autoridad debe estar facultada para realizar dicho procedimiento y debe expresarse en la orden escrita el precepto legal aplicable al caso y las razones, motivos o circunstancias que justifiquen su proceder.

En este sentido, se tiene que para que cualquier autoridad cumpla con el principio de legalidad es menester colmar los siguientes requisitos:

- a. Que el acto de molestia, entendido como cualquier afectación o perturbación que resienta el gobernado por la actuación de la autoridad, debe emitirse de manera escrita;
- b. Que la autoridad se encuentre facultada material y territorialmente para la emisión del acto; y
- c. Que se encuentre debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero como el deber a cargo de la autoridad de citar con exactitud y precisión la ley, el ordenamiento, el precepto legal o reglamentario o conjunto de ellos, que le den competencia o facultades para emitir el acto de molestia de que se trate y que sean aplicables al caso concreto; y por motivación, el razonamiento contenido en el texto del propio acto autoritario de molestia, según el cual, quien lo emite llega a la conclusión de que el acto concreto al que se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales.

Este criterio ha sido sostenido por el Poder Judicial de la Federación en las tesis aisladas que se citan:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- Se entiende por fundamentación de los actos de autoridad, la expresión, con precisión, del precepto o preceptos legales aplicables al caso; y por motivación, al señalamiento, también con precisión, de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto.”¹¹

¹⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *“Derecho fiscal”*, 2ª edición, Ciudad de México, Oxford, 2004. pp. 42 y 43

¹¹ Tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, T. IV, Segunda Parte-1, julio a diciembre de 1989, p. 261

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- El artículo 16 de la Carta Magna es determinante al exigir, para la validez de todo acto autoritario de molestia, que el mismo esté fundado y motivado, debiendo entenderse por fundamentación la cita del precepto que le sirva de apoyo, y por motivación la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto de que se trate, encuadra en la hipótesis prevista en dicho precepto. No basta, por consiguiente, con que exista en el derecho positivo un precepto que pueda sustentar el acto de la autoridad, ni un motivo para que ésta actúe en consecuencia, sino que es indispensable que se hagan saber al afectado los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que sólo así estará en aptitud de defenderse como estime pertinente. Por otra parte, la circunstancia de que el acto reclamado satisfaga las garantías del mandamiento escrito y de autoridad competente, no le libera del vicio de inconstitucionalidad consistente en la ya apuntada falta de fundamentación, pues todas estas garantías son concurrentes y deben, por lo mismo, ser respetadas por la autoridad en el mismo acto que de ella emane.”¹²

En virtud de lo anterior, se puede concluir que la seguridad jurídica, al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles a las autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos en el ejercicio de sus facultades y para el caso concreto, de las facultades de comprobación en tratándose de la visita domiciliaria y revisión de gabinete, que serán analizadas en el apartado siguiente.

III. Facultades de comprobación previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación

La autoridad hacendaria, para el cumplimiento de su función de recaudación de ingresos y verificación en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, cuenta con facultades establecidas en ley, las cuales se desarrollan a través de los procedimientos administrativos tributarios, que conlleva implícitamente el apego a los siguientes principios:

¹² Tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, T. XLVIII, Volumen Tercera Parte. p. 36

- a. Imparcialidad. La administración tributaria sirve al interés general y no al patrimonial del ente público, de ahí que su único objetivo sea la aplicación de las normas legales, abstrayéndose de circunstancias personales de los afectados.
- b. Concurso del sujeto pasivo. Se debe garantizar la audiencia del interesado durante el ejercicio de las facultades de comprobación.
- c. Universalidad. Rige la regla de que la autoridad debe examinar todas las cuestiones que deriven del procedimiento, lo que se traduce en un deber del Estado y un derecho del afectado a la revisión global de su situación respecto del período y tributo que se fiscaliza.
- d. Jerarquía. La comprobación implica tanto la determinación de planes de inspección, como la interpretación de hechos y normas, actividades que corren a cargo de diversas autoridades de jerarquía diversa y cuya competencia debe estar debidamente acotada por la ley.¹³

Ahora bien, los procedimientos administrativos tributarios a los que nos referimos en el presente caso, son los procedimientos de determinación, por virtud de los cuales la administración indaga la producción de hechos generadores que no le han sido declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga;¹⁴ siendo un ejemplo de los mismos, los procedimientos previstos para el ejercicio de las facultades de comprobación de las fracciones II y III, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, que comúnmente denominamos: 1. Revisión de Gabinete o escritorio y 2. Visita domiciliaria.

1. Revisión de gabinete o escritorio

El artículo 16 de nuestra Carta Magna prevé como potestad de las autoridades administrativas la práctica de ciertos actos de molestia, con la finalidad de que puedan llevar a cabo sus facultades de comprobación. En base a ello pueden exigir la exhibición de los papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. Así, el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, enuncia esta facultad fiscalizadora de la siguiente manera:

¹³ CARRANCO ZUÑIGA, Joel. *El juicio de amparo en materia administrativa*, Ciudad de México, Porrúa, 2008. pp. 375 y 76

¹⁴ GARZA DE LA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 14ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 1986. p. 645

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

“(…)

“II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

“(…)”

De lo anterior se tiene que la facultad de comprobación de las autoridades fiscales contemplada en la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en general, la atribución de la autoridad fiscal de requerir la contabilidad, documentos, datos o informes y, por tanto, dentro de la misma se abarca a la llamada revisión de gabinete o escritorio, denominada así precisamente por realizarse en las oficinas de las autoridades y no en el domicilio del gobernado.

El ejercicio de esta facultad de fiscalización puede derivar de distintos motivos, a saber:

- a. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales;
- b. Determinar créditos fiscales;
- c. Comprobar la comisión de delitos fiscales y
- d. Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas

Asimismo, el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deberán cumplirse cuando la autoridad fiscal requiera al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado la contabilidad, datos, informes o documentos, en uso de sus facultades de comprobación, pero señalando expresamente que la regulación relativa se refiere a requerimientos efectuados fuera de una visita domiciliaria, como se advierte de la transcripción del mismo que a continuación se realiza:

“Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la

presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

“I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren.

“II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

“III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

“IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

“V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

“VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

“Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

“El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este código.

“VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los

artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

“En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 de este código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

“VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

“IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

“Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.”

De lo anterior, tenemos que la revisión de gabinete es una solicitud escrita de la autoridad competente, debidamente fundada y motivada, lo cual implica que no sólo se exprese la documentación requerida, sino también la categoría que se atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad ejercitada, la denominación de contribuciones y el período a revisar,¹⁵ que se notifica en el domicilio del contribuyente y que en esa solicitud debe de indicarse el lugar y plazo en los que deba proporcionarse la información y documentación requerida, siendo la autoridad quien deberá formular oficio de observaciones para consignar el resultado de la revisión efectuada, hacién-

¹⁵ Tal como lo señala la tesis de jurisprudencia 2a./J. 68/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XII, agosto de 2000, p. 261., cuyo rubro es del tenor literal siguiente: “REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR.”

dose constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales o bien para el caso de no existir observaciones, la autoridad está obligada a comunicar al particular mediante oficio la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos revisados.

2. Visita domiciliaria

En cuanto a la facultad de realización de visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, contemplada en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que dice: *“Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías”*, debe señalarse que tal facultad se encuentra sujeta no sólo al primer párrafo del artículo 16 constitucional, sino también a los párrafos octavo y antepenúltimo, al encontrarse consignado en dicho dispositivo el derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual de inviolabilidad domiciliaria y constituir las visitas domiciliarias, al igual que los cateos, una excepción a dicha inviolabilidad, que se sujetan, por tanto, al cumplimiento de requisitos estrictos.

En efecto, al ser la inviolabilidad domiciliaria un derecho fundamental del gobernado, sólo se permite el ingreso al domicilio por parte de las autoridades, mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, de tal forma que cuando las autoridades fiscales recurren a la práctica de visitas domiciliarias para cerciorarse, en términos del dispositivo constitucional, entre otros aspectos, de que se han acatado las disposiciones fiscales, la orden respectiva debe cumplir con las formalidades que el propio artículo constitucional establece para los cateos y con lo dispuesto en las leyes respectivas.

En la ley respectiva, que es el Código Fiscal de la Federación, se establecen los anteriores requisitos en los artículos 38 y 43, el primero, referido a los requisitos que debe contemplar, en general, el acto administrativo que deba ser notificado al gobernado y, el segundo, a los que, además, debe cumplir una orden de visita domiciliaria. Dichos preceptos disponen:

“Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

“I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

“II. Señalar la autoridad que lo emite.

“III. Señalar lugar y fecha de emisión.

“IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

“V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

“Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el capítulo segundo, del título I denominado ‘De los medios electrónicos’ de este ordenamiento.

“En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

“Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

“Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

“El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

“Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”

“Artículo 43. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este código, se deberá indicar:

“I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

“II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

“III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

“Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.”

En tales condiciones, las órdenes que al efecto se emitan deben constar por escrito, estar firmadas y emitidas por autoridad competente, precisar el lugar o lugares que han de inspeccionarse, el objeto de la misma, los destinatarios de la orden o, en su caso, proporcionar datos suficientes que permitan su identificación, así como las personas que se encuentran facultadas para llevar a cabo la diligencia de que se trate.

En el mismo tenor se ha pronunciado el Poder Judicial de la Federación, como se advierte de las jurisprudencias que se insertan a continuación:

“VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER.-

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamiento escrito; 2. Ser emitida por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4. El objeto que persiga la visita; y 5. Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita

expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural ‘... sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos’ y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues, de no ser así, la expresión se habría producido en singular.”¹⁶

**“ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTE-
NER LAS.-** De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.”¹⁷

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.- Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: ‘VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER.’ (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y ‘ÓRDENES DE VISITA

¹⁶ Tesis 183, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, T. III, apéndice de 1995, p. 126.

¹⁷ Tesis 2a./J. 7/93, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, número 68, agosto de 1993, p. 13

DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.’ (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitantes las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los

retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.”¹⁸

De lo anterior tenemos, que la autoridad goza de la facultad para ordenar la práctica de una visita en el domicilio del contribuyente, para constatar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, debiendo observar siempre los requisitos legales respectivos previstos en la legislación, así como a los requisitos adicionales establecidos por los órganos jurisdiccionales a través de la jurisprudencia.

Es importante resaltar en este punto, la vital importancia que constituye la orden de visita como acto de inicio del procedimiento administrativo tributario, pues es en ella donde se deben satisfacer los requisitos constitucionales y legales, que tutelan la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, requisitos tales como: que debe constar por escrito, tratarse de una autoridad competente, tener firma autógrafa, estar fundada y motivada, señalar el objeto, los destinatarios, el lugar de la visita, así como los nombres y facultades con que se revisten a los visitadores, pues de ello depende que los visitados tengan certeza de que la intromisión a su domicilio cumple cabalmente con los principios de certidumbre y seguridad jurídica.

En efecto, el equilibrio entre la potestad tributaria y la seguridad jurídica del gobernado, depende de que la autoridad acate los límites que le establece la Constitución y el Código Fiscal de la Federación, es decir, no puede ir más allá de lo legalmente permitido, es por eso que en la orden como acto origen del procedimiento, deben de contenerse todos los dispositivos que provean la competencia material y territorial de la autoridad, a fin de que esté en aptitud de lograr un desarrollo pleno de los visitadores durante la práctica de la misma.

III. Seguridad jurídica en la orden para la práctica de una visita domiciliaria

Hasta el momento, se ha dicho, que la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento por parte de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados a sus obligaciones fiscales, cuenta con facultades que pueden ejercerse de diversas formas, entre ellas, las previstas en las fracciones II y III, del artículo 42,

¹⁸ Tesis 2a./J. 59/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. VI, diciembre de 1997, p. 333

del Código Fiscal de la Federación, ya sea mediante el requerimiento de exhibición de la contabilidad y/o para que se proporcionen datos, informes y documentos, ya sea en el domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades; y mediante la práctica de visitas para revisar su contabilidad, bienes y mercancías, debiendo resaltarse que las autoridades fiscales pueden ejercer estas facultades y las demás previstas en las otras fracciones del artículo 42 de manera conjunta, indistinta o sucesivamente, iniciándose con el primer acto que se notifique al causante.

Ahora bien, el mencionado precepto regula la revisión de gabinete o escritorio, la cual se realiza en las oficinas de las autoridades y no en el domicilio del gobernado, no obstante ello en el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación se comprende la facultad de la autoridad fiscal de requerir la exhibición de documentos, datos o informes no sólo en las oficinas de la autoridad (revisión de gabinete o de escritorio), sino también en el domicilio del contribuyente, lo que permite que en esta última hipótesis esta facultad se ejerza dentro de una visita domiciliaria, ante la posibilidad de que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación conjunta, indistinta o sucesivamente, sin que sea necesario que se aplique lo dispuesto en el artículo 48 del propio código en el que se prevén las reglas aplicables para revisiones de gabinete o de escritorio, dado que no se estaría ante una revisión de tal naturaleza, ya que la facultad ejercida no se limita a ella, pues en el caso específico el requerimiento puede ser efectuado para que la exhibición de la documentación se realice en el propio domicilio del gobernado, precediendo para ello una orden de visita que deberá estar debidamente fundamentada en las fracciones II y III, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En tales términos, se tiene que para que en una orden de visita domiciliaria se encuentre satisfecho el requisito de fundamentación establecido en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, se debe de invocar como fundamento a las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en tanto que tal circunstancia colma el principio de seguridad jurídica para dar certidumbre al contribuyente, ya que la autoridad al emitir la orden de visita domiciliaria respectiva, fundamenta debidamente la competencia material otorgada a los visitantes para requerir al contribuyente visitado la contabilidad en su domicilio, así como para que les proporcionen datos, informes o documentos que requieran, igualmente en su domicilio.

Lo anterior es así, ya que los actos de molestia requieren, para ser legales, entre otros requisitos, que sean emitidos por autoridad competente cumpliéndose las forma-

lidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe apegarse al principio de legalidad consagrado en el artículo 16 constitucional.

En efecto, la autoridad demandada al momento de emitir una orden de visita debe citar el dispositivo legal en que se funde la facultad material consistente en el requerimiento de documentación datos o informes en el domicilio del visitado, que se establece en el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, ya que si bien es cierto que en dicho precepto y en el diverso 45 del citado ordenamiento, se establece la facultad material de llevar a cabo una visita en el domicilio del contribuyente y la obligación de los visitados de permitir a los visitadores el acceso al lugar y mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles, también lo es que en los mismos no se encuentra prevista específicamente la facultad de los visitadores para que en el transcurso de la visita puedan requerir al visitado, documentación, datos o informes.

A mayor abundamiento, el párrafo décimo primero del artículo 16 constitucional, y los preceptos 42, fracción III, y 45 del Código Fiscal de la Federación, establecen la facultad de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias a fin de cerciorarse de que se han cumplido las disposiciones fiscales, lo que conlleva la exhibición de libros y papeles por parte del visitado; sin embargo, el requerimiento de éstos para su revisión lo pueden hacer los visitadores siempre y cuando se les haya facultado para ello, situación que en la especie sólo acontece cuando en la orden de visita respectiva, la autoridad fundamenta debidamente su competencia al citar el artículo 42, fracción II del Código Tributario que prevé precisamente esa facultad, para que entonces los visitadores se encuentren autorizados para requerir la contabilidad del contribuyente, dando certeza de que esa solicitud de documentos es ordenada por una autoridad debidamente competente para ello.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se ha pronunciado en el sentido de apoyar el razonamiento que en este trabajo se sostiene, al emitir las siguientes tesis:

“VISITA DOMICILIARIA.- EL ARTÍCULO 42 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA REQUERIR DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN RELACIONADA A LAS CUENTAS BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE VISITADO.- Si bien es cierto que el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, establece la

facultad de las autoridades fiscales para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, también lo es, que no puede considerarse incluido en ese supuesto, el requerimiento de documentación e información relativa a las cuentas bancarias del contribuyente, ya que la fracción III del artículo 42, no prevé una facultad general a favor de la autoridad fiscal para solicitar toda la documentación que estime necesaria para el ejercicio de sus facultades de comprobación, toda vez que las cuentas bancarias no constituyen en estricto sentido información contable. Ello en razón de que el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, establece claramente cuáles son los documentos que integran la contabilidad, esto es, la contabilidad se integra por los sistemas y registros contables, los papeles de trabajo, registros y cuentas especiales, libros y registros sociales, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.”¹⁹

“COMPETENCIA. EL ARTÍCULO 45 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO LA OTORGA A LA AUTORIDAD PARA SOLICITAR DOCUMENTACIÓN EN UNA VISITA DOMICILIARIA, YA QUE SÓLO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DEL VISITADO DE PROPORCIONAR LA DOCUMENTACIÓN QUE SE LE REQUIERA EN LA MISMA.- La cita del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación en la orden de visita domiciliaria, no es suficiente para tener como debidamente acreditada la competencia de la autoridad para requerir información y documentación al momento de practicar la visita domiciliaria, porque el artículo en cita únicamente establece la obligación del visitado de proporcionar la documentación que le sea requerida por los visitadores, al momento de llevarse a cabo la visita domiciliaria, pero sin facultar expresamente a la autoridad para solicitar documentación, ya que la misma se encuentra expresamente contemplada en la fracción II del artículo 42 del código invocado, de ahí que la omisión de la fracción II del artículo anterior en la orden de visita, pone de relieve que los visitadores no tienen facultad para requerir documentación en la visita domiciliaria que practiquen.”²⁰

¹⁹ Tesis VI-TASR-XXVII-41, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, Año III, No. 26, febrero 2010, p. 372

²⁰ Tesis VI-TASR-XXVII-30, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, Año II, No. 23, noviembre 2009, p. 313

“ORDEN DE VISITA. IMPRESCINDIBLE LA CITA DEL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA FUNDAMENTAR LA COMPETENCIA MATERIAL OTORGADA A LOS VISITADORES PARA REQUERIR AL CONTRIBUYENTE VISITADO LA CONTABILIDAD, ASÍ COMO QUE PROPORCIONEN DATOS, INFORMES O DOCUMENTOS QUE SE LES REQUIERA.- Las argumentaciones de la autoridad para validar las actuaciones practicadas por la demandada, al amparo de la orden de visita en estudio, en el sentido de que los contribuyentes visitados deben de estarse a lo establecido por el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, que establece las obligaciones de los visitados para con los visitadores en ejercicio de sus facultades, no pueden ser atendibles, ya que si el legislador consagró a rango de texto legal, en la fracción II, del artículo 42 del ordenamiento en cita, un dispositivo que funda y describe específicamente el ejercicio físico de las facultades materiales de la autoridad al momento de auditar a los contribuyentes, entonces, es de reconocerse que es imprescindible que la autoridad emisora de la orden de visita justifique sus requerimientos de documentación, datos o informes, con base en este precepto legal, sin que se admita que la competencia para ejecutar dichos actos materiales de revisión se encuentra contenida en el artículo 42, fracción III y 45, del Código Fiscal de la Federación, pues la realidad es que existe otro dispositivo específico que es la fracción II, del referido artículo 42, del citado Código Tributario, que no puede ser soslayado por las demandadas para fundamentar debidamente sus actos de molestia, y en específico la competencia para facultar a los visitadores para que en el transcurso de una visita domiciliaria, procedan debidamente a requerir a los contribuyentes visitados, a fin de que éstos proporcionen todos los datos e informes al personal fiscalizador. Por tanto, si la autoridad es omisa en fundamentar en la orden de visita mencionada, el ejercicio físico de los actos materiales practicados por el personal actuante en la auditoría de mérito, consistentes en el requerimiento de documentación, datos o informes; entonces es claro que los visitadores se excedieron en la ejecución de la orden de visita, pues por principio legal contenido en el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, esta facultad debía ser ordenada directamente por la autoridad competente para emitirla y no ejercida por iniciativa propia de dicho personal visitador.”²¹

²¹ Tesis V-TASR-XXXVII-2927, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año VII. No. 80, agosto 2007, p. 214

De lo anterior, tenemos que para satisfacer los requisitos de fundamentación y motivación en la orden de visita domiciliaria en la que se requieren elementos integrantes de la contabilidad del contribuyente, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se le requieran exigidos por los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, debe citarse no sólo al artículo 42 de este último ordenamiento, en su fracción III, sino también en su fracción II, ya que si bien la facultad de comprobación consistente en realizar visitas domiciliarias para, entre otras cuestiones, revisar la contabilidad del contribuyente, deriva de la fracción citada en primer término, no menos cierto es que para generar certeza de que la autoridad actúa dentro de los límites y atribuciones conferidos por la ley, resulta necesaria también la cita de la fracción II del indicado numeral 42, pues sólo así se presume que los visitantes designados para llevar a cabo la facultad de comprobación de mérito, gozan de competencia material para requerir elementos integrantes de la contabilidad del contribuyente, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se le requieran, y el gobernado por tanto conoce cuáles son los alcances de dicha competencia al habersele precisado las disposiciones fiscales que precisan la misma.

Lo anterior es así, porque sólo con la cita de ambas fracciones desde la orden respectiva, se puede considerar que dentro de una visita domiciliaria, se puedan requerir los elementos integrantes de la contabilidad del contribuyente, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se le requieran al visitado, ya que como se ha dicho reiteradamente en el presente trabajo, es precisamente en la fracción II, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en la que se prevé la competencia material de la autoridad para actuar en tal sentido y por tanto el contribuyente visitado estará en condiciones de corroborar si la autoridad actuó dentro de su ámbito competencial, es decir, si se encontraba facultada para requerirle los elementos integrantes de la contabilidad, así como los datos, otros documentos o informes como resultado de la verificación de su situación fiscal.

Luego entonces, conforme al criterio sostenido en el presente trabajo, impugnar una orden de visita domiciliaria precisamente por la carencia de los requisitos de debida fundamentación en cuanto a la competencia material de la autoridad, por la falta de cita de la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, acarrearía como consecuencia que la Sala de conocimiento del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, declarara la nulidad de dicha orden, al ser ilegal y por ende

los actos subsecuentes que deriven de ella, al actualizarse la hipótesis prevista en la fracción IV del artículo 51, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, siendo importante destacar que incluso la Sala respectiva, podría de oficio avocarse al estudio de la indebida fundamentación en la orden de visita, al ser una cuestión de orden público, o bien impugnarse vía juicio de amparo, conforme al primer párrafo de la fracción II del artículo 114 de la ley de la materia, tal como lo reconoce la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la tesis de jurisprudencia que señala:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EN MATERIA FISCAL. ES IMPUGNABLE EN AMPARO AUTÓNOMAMENTE, POR NO FORMAR PARTE DEL PROCEDIMIENTO EN FORMA DE JUICIO EN QUE SE DESENVUELVE LA VISITA.-

La orden de verificación fiscal en el domicilio de los particulares, como toda orden de visita domiciliaria, está sujeta a los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional y, además, a los instituidos en los artículos 38 y 43, entre otros, del Código Fiscal de la Federación, de los cuales se infiere que es un acto autónomo susceptible de causar perjuicio, por sí solo, a los particulares, advirtiéndose que si bien es un mandamiento para practicar la visita domiciliaria, no forma parte de ésta. Por tanto, no siendo un acto dentro de un procedimiento en forma de juicio, sino un acto autónomo, puede válidamente impugnarse en amparo desde luego, ya que su procedencia se rige por el primer párrafo de la fracción II del artículo 114 de la ley de la materia.”²²

En conclusión, la autoridad fiscal debe en todo momento actuar conforme a lo que la ley le faculte, para el caso concreto citando las fracciones II y III, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ya que de no ser así se atenta contra la garantía de seguridad jurídica en materia tributaria, pues en las ordenes de visita domiciliaria en las que se requieren elementos integrantes de la contabilidad del contribuyente, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes, se ejercitan facultades de comprobación distintas, en los términos de lo expuesto en el presente estudio.

²² Tesis 2a./J. 23/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVII, febrero de 2008, p. 594

V. Conclusiones

1. Toda autoridad, con su actuar, debe proveer siempre de certeza y seguridad jurídica al gobernado.

2. La autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, concretamente al realizar visitas domiciliarias al contribuyente y requerir además al visitado, elementos integrantes de su contabilidad, así como para que proporcione los datos, otros documentos o informes, que necesita con la finalidad de garantizar seguridad jurídica al gobernado, citar como fundamento de su actuar, desde la orden de visita, las fracciones II y III, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

3. Lo anterior es así, porque si bien es cierto el artículo 42, en su fracción III, del Código Fiscal de la Federación, faculta a la autoridad para la práctica de visitas en los domicilios de los contribuyentes, no menos cierto es que la facultad consistente en requerir documentación o información al visitado se encuentra prevista en la fracción II, del numeral en comento.

4. Luego entonces, sólo con la cita de ambas fracciones desde la orden respectiva, se puede considerar que dentro de una visita domiciliaria, se puedan requerir los elementos integrantes de la contabilidad del contribuyente, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se le requieran al visitado, ya que como se ha dicho reiteradamente en el presente trabajo, es precisamente en la fracción II, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en la que se prevé la competencia material de la autoridad para actuar en tal sentido y por tanto el contribuyente visitado estará en condiciones de corroborar si la autoridad actuó dentro de su ámbito competencial, es decir, si se encontraba facultada para requerirle los elementos integrantes de la contabilidad, así como los datos, otros documentos o informes como resultado de la verificación de su situación fiscal, dentro de la práctica de una visita domiciliaria.

Vi. Bibliografía

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho fiscal*, 19ª edición, Ciudad de México, Themis, 2005. 579 pp

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo*, 7ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 2003. 487 pp

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las garantías individuales*, 36ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 2003. 814 pp

CARRANCO ZUÑIGA, Joel. *El juicio de amparo en materia administrativa*, Ciudad de México, Porrúa, 2008. 496 pp

DIEP DIEP, Daniel. *Código Fiscal de la Federación (análisis y comentarios)*, Ciudad de México, Themis, 2005. 263 pp

KAYE J., Dionisio, KAYE TRUEBA, Christian. *Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*, Ciudad de México, Themis, 2002. 538 pp

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegalidad*, 13ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 2006. 565 pp

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 19ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 2007. 359 pp

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto. *Derecho Procesal Fiscal*, Ciudad de México, Porrúa, 2007, 446 pp

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho fiscal*, 2ª edición, Ciudad de México, Oxford, 2004. 309 pp

ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. *Las garantías individuales en México*, 2ª edición, México, Porrúa, 2003. pp. 702

GARZA DE LA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 14ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 1986. pp. 645

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley de Amparo

Código Fiscal de la Federación

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo