

POSIBILIDAD DE INICIAR UNA NUEVA REVISIÓN DE GABINETE RESPECTO DE HECHOS Y EJERCICIOS YA REVISADOS; ALCANCE DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 89/2013 SS

Por: Lic. Juan Carlos Durán Becerra¹
Lic. Pablo Corvera Caraza²

SUMARIO: I. Introducción, II. Inviolabilidad de Domicilio, III. Facultades de Comprobación, IV. Contradicción de Tesis 89/2013, V. Interpretación y Alcance de la Contradicción de Tesis 89/2013, VI. Conclusiones, VII. Fuentes de información.

RESUMEN: El tema a tratar en el artículo es referente a la debida interpretación y aplicación que se debe de efectuar a lo resuelto recientemente por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la contradicción de tesis 89/2013.

En dicha contradicción de tesis se estableció que la jurisprudencia que tiene como rubro "**ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA DIRIGIDA A UN CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS, PERIODOS Y HECHOS MATERIA DE UNA PRIMERA ORDEN, DECLARADA NULA POR INDEBIDA O INSUFICIENTE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN RESPECTO A LA COMPETENCIA MATERIAL DE LA AUTORIDAD QUE LA EMITIÓ, CONTRAVIENE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2008)**" no resulta aplicable tratándose de revisiones de gabinete.

En la jurisprudencia en comento se resolvió que en el caso de que una orden de visita hubiera sido declarada nula por una indebida fundamentación y motivación respecto a la competencia de la autoridad emisora, la autoridad hacendaria se encuentra

¹ **JUAN CARLOS DURAN BECERRA** Licenciado en Derecho de la Universidad Iberoamericana (UIA). Inició su práctica profesional en la firma de abogados Basurto, Santillana y Arguijo, S.C. Se incorporó a la firma CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CIA., S.C. de la que actualmente es asociado en el área de litigio fiscal. Es miembro de las Comisiones de Derecho Fiscal y de Derecho Constitucional y Amparo de la Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados, A.C. Ha escrito diversos artículos en revistas especializadas en materia fiscal y legal.

² **PABLO CORVERA CARAZA** Licenciado en Derecho de la Universidad Iberoamericana (UIA), cursó los posgrados de Derecho Fiscal y Derecho de Amparo en la Universidad Panamericana (UP). Se incorporó a la firma CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CIA., S.C., de la que actualmente es socio en el área de litigio fiscal. Miembro de las Comisiones de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, así como de Derecho Constitucional y Amparo de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C.; forma parte de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., y del Comité Técnico Nacional de Gobierno Corporativo y Jurídico Financiero del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. Ha participado como catedrático en diversas licenciaturas en la Universidad Panamericana (UP), la Universidad Iberoamericana (UIA) y el Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE), impartiendo materias de Derecho Fiscal. Actualmente es catedrático en la Maestría en Derecho Fiscal "UP-CHEVEZ" de la Universidad Panamericana (UP) impartiendo la materia de Procedimiento Administrativo Fiscal. Ha escrito diversos artículos en revistas especializadas en materia Fiscal y Legal.

imposibilitada a ejercer sus facultades de comprobación respecto a las mismas contribuciones y ejercicios revisados a través de la orden anulada.

No obstante lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis que nos ocupa, en el caso de que una revisión de gabinete haya sido declarada nula por una indebida fundamentación y motivación de la competencia material de la autoridad emisora, las autoridades hacendarias de igual forma se encuentran limitadas a iniciar sus facultades de comprobación respecto a las mismas contribuciones y periodos revisados a través de la orden declarada nula.

Lo anterior, pues la garantía de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio establecida en el artículo 16 constitucional, no únicamente regula a las visitas domiciliarias sino también a las revisiones de gabinete.

Incluso, el hecho de que las autoridades hacendarias no puedan iniciar facultades de comprobación tratándose de revisiones de gabinete respecto de contribuciones y periodos ya revisados, es corroborado tanto por la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente como en el Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto el hecho de que la jurisprudencia que responde al rubro **“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA DIRIGIDA A UN CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS, PERIODOS Y HECHOS MATERIA DE UNA PRIMERA ORDEN, DECLARADA NULA POR INDEBIDA O INSUFICIENTE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN RESPECTO A LA COMPETENCIA MATERIAL DE LA AUTORIDAD QUE LA EMITIÓ, CONTRAVIENE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2008)”** no resulta aplicable tratándose de revisiones de gabinete, ello no implica que la limitante de volver a revisar los mismos conceptos y periodos no resulta aplicable a este tipo de revisiones.

PALABRAS CLAVE: Visita Domiciliaria, Código Fiscal de la Federación, autoridades hacendarias, facultades de comprobación, seguridad jurídica.

ABSTRACT: The issue to discuss in the article relates to the proper interpretation and application that should be made of the recent resolution of the Second Division of the Supreme Court of Justice of the Nation through court precedent contradiction 89/2013.

In such court precedent contradiction it was established that the court precedent entitled **“INSPECTION VISIT ORDER. THAT ADDRESSED TO A TAXPAYER RELATED TO TAXES, GOVERNMENT CHARGES, PERIODS AND FACTS WHICH ARE THE SUBJECT MATTER OF A FIRST ORDER, DECLARED NULL AND VOID DUE TO AN IMPROPER AND INSUFFICIENT GROUNDING IN LAW AND FACT IN RESPECT OF THE MATERIAL JURISDICTION OF THE AUTHORITY THAT ISSUED IT, VIOLATES THE LAST PARAGRAPH OF ARTICLE 46 OF THE FEDERAL FISCAL CODE (LAW IN EFFECT AS OF JANUARY 1, 2008)”** is not applicable in the case of desk audits.

In the court precedent in question it was resolved that in the event that an inspection visit order is declared null and void due to an improper grounding in law and fact in respect of the jurisdiction of the issuing authorities, the tax authorities are not entitled to exercise their powers of verification related to the same taxes and periods audited through the annulled order.

Notwithstanding the resolution of the Supreme Court of Justice of the Nation in the court precedent set forth herein, in the event that a desk audit is declared null and void due to an improper grounding in law and fact of the material jurisdiction of the issuing authorities, the tax authorities are also restricted from beginning their powers of verification related to the same taxes and periods audited through the order declared null and void.

The above circumstance, due to the fact that the guarantee of legal certainty and right to domestic privacy established in article 16 of the Constitution governs, not only inspection visits but also desk reviews.

Further, the fact that the tax authorities are not entitled to begin their powers of verification in the case of desk reviews in respect of taxes and periods already audited is corroborated by the Federal Law of the Taxpayer's Rights and the Federal Fiscal Code.

Consequently, the fact that the court precedent entitled "**INSPECTION VISIT ORDER. THAT ADDRESSED TO A TAXPAYER RELATED TO TAXES, GOVERNMENT CHARGES, PERIODS AND FACTS WHICH ARE THE SUBJECT MATTER OF A FIRST ORDER, DECLARED NULL AND VOID DUE TO AN IMPROPER AND INSUFFICIENT GROUNDING IN LAW AND FACT IN RESPECT OF THE MATERIAL JURISDICTION OF THE AUTHORITY THAT ISSUED IT, VIOLATES THE LAST PARAGRAPH OF ARTICLE 46 OF THE FEDERAL FISCAL CODE (LAW IN EFFECT AS OF JANUARY 1, 2008)**" is not applicable in the case of desk audits, does not imply that the restriction of reviewing once again the same items and periods is not applicable to this type of audits.

KEYWORDS: Inspection Visit Order, the Federal Fiscal Code, tax authorities, faculty of evidence, legal certainty.

I. Introducción

Hasta el 31 de diciembre de 2006, el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación (CFF) facultaba a las autoridades hacendarias a revisar contribuciones respecto a ejercicios y hechos revisados con anterioridad.

Esto es, no obstante que los contribuyentes ya hubieran sido objeto de facultades de comprobación respecto de ciertas contribuciones y ejercicios, las autoridades hacendarias se encontraban en posibilidad de volver a ejercer sus facultades respecto a las mismas contribuciones y ejercicios ya revisados.

Dicha circunstancia ocasionó que diversos contribuyentes promovieran demandas de amparo señalando que dicho precepto legal resultaba violatorio a las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio, contempladas en el artículo 16 Constitucional. Estos juicios dieron origen a diversas jurisprudencias que declararon la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 46 del CFF.³

Como consecuencia de lo anterior el 1º de enero de 2007, entró en vigor una reforma efectuada al último párrafo del artículo 46 del CFF, en el cual se estableció que *"en el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados."*

Asimismo, se estableció que *"la comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales"*.

La reforma que nos ocupa tuvo como finalidad limitar las visitas domiciliarias que puede soportar un contribuyente, así como establecer de manera clara los supuestos en los cuales se puede volver a iniciar una revisión respecto de contribuciones y periodos previamente revisados.

En efecto, tal y como se advierte de la exposición de motivos de la reforma que nos ocupa, el legislador estableció que la misma tiene como finalidad establecer límites a las autoridades fiscales respecto a sus visitas, así como que no se deje al arbitrio de la autoridad determinar cuándo se encuentra en presencia de hechos nuevos.⁴

³ "VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA (VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2004)": Tesis 2a.III/2007, visible en la página 823, Tomo XXV, enero de 2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época. Núm. de Registro: IUS 173418.

"VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE DE ENERO DE 2004 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, VIOLA LA GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL" Jurisprudencia 1a./J. 11/2008 visible en la página 467, Tomo XXVII, febrero de 2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época. Núm. de Registro: IUS 170145.

⁴ Se propone modificar el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, para establecer un límite a las visitas domiciliarias que puede soportar un contribuyente.

Así las cosas, se propone establecer con claridad que una vez que el contribuyente ha sido revisado, no puede ser objeto de una nueva revisión, salvo que se trate de la comprobación de hechos diferentes.

La determinación de los supuestos en los que se trata de comprobación de hechos diferentes, no se deja al libre albedrío de la autoridad revisora, sino que se fijan los elementos para considerar cuándo se está en presencia de hechos diferentes.

Con lo anterior, se dota de seguridad jurídica al particular, ya que en el caso de que la autoridad fiscal pretendiera de nueva cuenta ejercer sus facultades de comprobación respecto de la misma contribución, aprovechamiento y periodo y no compruebe que se trate de un hecho diferente, todo lo actuado no tendría valor legal alguno.

De esa manera se regula la actuación de la autoridad fiscal, que estará obligada en los supuestos que se señalan a motivar sus facultades y estaría impedida a molestar de nueva cuenta al particular afectado.

Con dicha reforma se pretendió dotar de seguridad jurídica al contribuyente y certeza de que en caso de que se llegare a determinar un crédito fiscal respecto de contribuciones y periodos previamente revisados, únicamente podrá ser respecto de hechos nuevos.

Incluso, la reforma que nos ocupa fue acorde con lo dispuesto en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, misma que entró en vigor el 23 de julio de 2005, la cual en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 establece que *“No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes”*.

Ahora bien, mediante la jurisprudencia 2a./J. 157/2011⁵ dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se estableció que en aquellos casos en que una orden de visita hubiera sido declarada nula por una indebida fundamentación y motivación respecto a la competencia material de la autoridad fiscalizadora, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 46 del CFF, las autoridades hacendarias se encontraban imposibilitadas a iniciar visitas respecto a los mismos ejercicios, conceptos y hechos previamente revisados.

En dicha jurisprudencia, la SCJN consideró que la reforma efectuada al artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, tuvo como propósito respetar las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio y, por ende, obligar a las autoridades hacendarias a no ordenar ni practicar visitas contra contribuyentes por las mismas contribuciones, aprovechamientos y ejercicios ya revisados. Por consiguiente, si una orden de visita domiciliaria fue declarada nula lisa y llanamente, no justifica la emisión de una nueva orden respecto de las mismas contribuciones y ejercicios que aquella que fue anulada, excepto si se tratan de hechos diferentes.

Ello es así, porque la declaratoria de nulidad de una orden de visita domiciliaria por insuficiente o indebida fundamentación y motivación de la competencia no prejuzga sobre si la autoridad es en sí competente. Esta nulidad implica la desaparición de los efectos formales de la propia orden y actos subsecuentes, pero no hace desaparecer la afectación material que implica la práctica de la visita, que es lo que el legislador trató de impedir a través de la reforma efectuada al último párrafo del artículo 46 del CFF.

Así, de conformidad con la jurisprudencia 2a./J. 157/2011, tratándose de visitas domiciliarias las autoridades hacendarias se encuentran imposibilitadas a ejercer sus facultades de comprobación respecto de aquellas contribuciones y ejercicios revisados previamente a través de una orden de visita declarada nula por una indebida fundamentación y motivación de la competencia material de la autoridad fiscalizadora.

⁵ “ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA DIRIGIDA A UN CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS, PERIODOS Y HECHOS MATERIA DE UNA PRIMERA ORDEN, DECLARADA NULA POR INDEBIDA O INSUFICIENTE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN RESPECTO A LA COMPETENCIA MATERIAL DE LA AUTORIDAD QUE LA EMITIÓ, CONTRAVIENE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2008)” Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro V, Tomo 2, Febrero de 2012, p. 1280, Núm. Registro IUS: 160282.

Algunos Tribunales Colegiados de Circuitos consideraron que la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 también podía ser aplicada tratándose de revisiones de gabinete, mientras que otros sostuvieron que únicamente resulta aplicable a visitas domiciliarias.

En efecto, por una parte, el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió que la jurisprudencia en comento no resultaba aplicable, tratándose de revisiones de gabinete, ya que se tratan de revisiones distintas, aunado al hecho de que lo que se busca limitar en las visitas domiciliarias es la inviolabilidad del domicilio, circunstancia que no acontece en las revisiones de gabinete.⁶

⁶ "(...) El artículo 16 de la Norma Fundamental prevé que la actuación de la autoridad hacendaria en la práctica de las visitas domiciliarias debe ajustarse a las formalidades prescritas para los cateos, así como a lo establecido por las leyes fiscales respectivas.

Uno de los requisitos del desarrollo de las visitas domiciliarias, es el previsto en el párrafo primero del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, en donde el legislador ordinario en aras de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y garantizar que la intromisión al domicilio no sea indefinida, determinó que los actos de fiscalización no pueden postergarse más allá de doce meses contados a partir de la notificación del inicio de las facultades de comprobación relativas.

Anteriormente, el texto del artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente hasta diciembre de dos mil seis, fue declarado inconstitucional por no establecer límite alguno para que, concluida una visita domiciliaria, la autoridad fiscal emitiera una nueva orden para iniciar otra a la misma persona, inclusive tratándose del mismo ejercicio y las mismas contribuciones o aprovechamientos revisados anteriormente, pues sólo disponía que concluida una, para iniciar otra sólo se requería nueva orden. Así, se consideró que si el precepto no establecía límite alguno para su práctica y, consecuentemente, permitía una constante intromisión en el domicilio del contribuyente, se violaban las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio, previstas en el artículo 16 de la Constitución General.

Pero, dicho precepto fue reformado y entró en vigor un nuevo texto en el 2007, cuyo propósito de reforma fue que cuando las facultades de comprobación se ejercieran respecto del mismo contribuyente y se refirieran a las mismas contribuciones o aprovechamientos y periodos revisados con anterioridad, sólo se podría determinar un crédito fiscal cuando se comprobaran hechos diferentes a los revisados anteriormente.

En ese sentido, estimó que en términos del citado último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente, para que la autoridad hacendaria pueda ejercer nuevamente sus facultades de comprobación mediante la emisión de una nueva orden de visita domiciliaria cuando se trate de contribuciones o aprovechamientos y periodos revisados anteriormente, la revisión debe partir de la comprobación de hechos diferentes a los ya revisados, lo que evidencia que el ulterior ejercicio de facultades de comprobación está reglado y acotado, pues al respecto, nuestro Máximo Tribunal sostuvo:

- En efecto, el legislador restringió la facultad ilimitada que anteriormente tenía la autoridad hacendaria para introducirse constantemente en el domicilio del contribuyente a verificar incluso las mismas contribuciones o aprovechamientos y periodos ya revisados, dado que sólo le exigía la emisión de una nueva orden de visita. Lo que otorga seguridad jurídica a los gobernados, de que no será objeto de una constante intromisión en su domicilio sobre aspectos ya revisados.

En ese contexto, consideró, que el texto actual del artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación impide que la autoridad fiscal vulnere la garantía de inviolabilidad del domicilio realizando nuevas visitas domiciliarias al mismo contribuyente, por las mismas contribuciones, mismo ejercicio e idénticos hechos, cada vez que así lo quiera, ya que sus facultades están acotadas a que la nueva revisión se refiera a hechos distintos a los revisados, lo que tendrá que fundar y motivar en la nueva orden de visita.

(...) la reforma al último párrafo del artículo 46 del código tributario federal vigente a partir del primero de enero de dos mil ocho, tuvo el propósito de respetar las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio y obligar a la autoridad hacendaria a no ordenar ni practicar una visita contra un contribuyente por las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, excepto si se trata de hechos diferentes, concluyó que la circunstancia de que una anterior orden de visita relacionada con las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos haya sido anulada lisa y llanamente mediante una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no justificaba la emisión de la nueva orden en las condiciones apuntadas.

Por otra parte, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito resolvió que la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 resultaba aplicable por analogía tratándose de revisiones de gabinete, toda vez que de una interpretación sistemática de los artículos 42, 46, 48 y 50 del CFF, se concluye que las autoridades hacendarias, pueden ejercer sus facultades de comprobación ya sea mediante una revisión de gabinete, o bien, en una visita domiciliaria, entre otras, y únicamente podrán volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio fiscal cuando se comprueben hechos diferentes.⁷

Que no obstaba que, la declaración de nulidad lisa y llana de esa orden fuese por insuficiente o indebida fundamentación y motivación de la competencia de la autoridad que lo emitió, que implica la desaparición de los efectos formales de la propia orden y actos subsecuentes; empero, ello no hacía desaparecer la afectación material que implicaba la práctica de la visita, que es lo que el legislador trataba de impedir a través del artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del primero de enero del dos mil ocho.

Según se puede advertir de lo expuesto, el sustento toral por el que nuestro Máximo Tribunal estimó que en términos del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente, no se puede emitir una nueva orden de visita domiciliaria, en el supuesto de que previamente otra haya sido declarada nula, estribaba en la teleología contenida en ese numeral, de no poderla practicar respecto al mismo ejercicio, hechos y contribuciones, pues implicaría una constante intromisión en el domicilio del contribuyente, lo que redundaría en perjuicio de su derecho humano de seguridad jurídica.

Sin embargo, las facultades de comprobación que la autoridad ejerce en términos del artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, por lo que hace a la revisión de gabinete, no inciden en el principio de inviolabilidad de domicilio, sino en un acto de molestia que se ejerce sobre los papeles y documentos que el contribuyente tiene respecto a su contabilidad, pues como se desprende del artículo 48 de ese ordenamiento fiscal, su práctica se efectúa en las oficinas de la autoridad exactora, y no en el domicilio del contribuyente (...)

⁷(...) De una interpretación sistemática de los artículos 46, 48 y 50, del Código Fiscal de la Federación, es posible afirmar que las autoridades fiscalizadoras, al ejercer sus facultades de comprobación ya sea mediante una revisión de gabinete, o bien, en una visita domiciliaria, podrán volver a ejercitar sus facultades de comprobación, respecto al mismo ejercicio fiscal, únicamente cuando se comprueben hechos diferentes, que se sustenten en información, datos o documentos de terceros y que no (SIC) hayan revisados o exhibidos con anterioridad.

De ahí que, si los anteriores numerales previenen que las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora, ejercitadas mediante visita domiciliaria o por revisión de gabinete, pueden volverse a ejercitar respecto al mismo ejercicio fiscal, esto únicamente es posible cuando se hayan comprobado hechos diferentes, que se pueden sustentar en información que no haya sido revisada o exhibido (SIC) con anterioridad; entonces, es válido afirmar que tanto la visita domiciliaria como la revisión de gabinete pueden equipararse en este aspecto pues los numerales que las rigen prevén la misma condicionante, esto es, que la revisión que se efectúe de nueva cuenta se realice cuando se comprueben hechos diferentes, y se sustente en información, datos o documentos de terceros, que no se hayan revisado con anterioridad.

Se afirma lo anterior en razón de que la visita domiciliaria y la revisión de gabinete derivan de facultades de comprobación establecidas en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, es decir, tienen un mismo origen y una misma naturaleza, mientras que la condicionante de referencia se establece en el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en relación a la visita domiciliaria, mientras que el numeral 50, último párrafo, del mismo código, lo hace respecto a la revisión de gabinete y además, remite expresamente al precepto citado en primer orden; por lo que, éstas pueden equipararse (...)

"(...) En síntesis, la ejecutoria de la jurisprudencia 157/2011, establece que de una interpretación correcta de lo dispuesto en el último párrafo, del artículo 46, del Código Fiscal de la Federación vigente, se advierte que el legislador tuvo como propósito respetar las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio y obligar a la autoridad hacendaria que una vez practicada una visita domiciliaria al amparo de una orden, en ejercicio de sus facultades de comprobación, respecto de períodos, contribuciones y hechos determinados, bajo ningún aspecto la autoridad podía volver a ejercer tales potestades sobre el mismo contribuyente, por el mismo ejercicio, hechos y contribuciones, pues implicaría una constante intromisión en el domicilio del contribuyente, aun y cuando se haya emitido la nueva orden al haber declarado la nulidad lisa y llana de la primera por insuficiencia o indebida fundamentación de la competencia material de la autoridad que la emitió, dado que no desapareció la afectación material que sufrió el contribuyente.

Derivado de la divergencia de criterios entre los Tribunales Colegiados de Circuito, recientemente la Segunda Sala de la SCJN resolvió la contradicción de tesis 89/2013, suscitada entre dichos Tribunales Colegiados de Circuito, en la cual se determinó si la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 resulta aplicable o no por analogía tratándose de revisiones de gabinete,⁸ lo cual es materia de objeto del presente artículo.

II. Garantía de Seguridad Jurídica

El artículo 16 constitucional⁹ tutela la garantía de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio, papeles y posesiones, estableciendo que *“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”*.

Dicha garantía tiene como finalidad la protección de la vivienda, papeles y posesiones de las personas a efecto de evitar abusos por parte de las autoridades administrativas.

Ahora, si bien nuestro Alto Tribunal estableció, en la multicitada jurisprudencia por contradicción, que el punto a discernir era respecto a las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, las cuales se encuentran previstas en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, específicamente, respecto de las visitas domiciliarias, determinando que, de conformidad con el numeral 46, último párrafo, la autoridad fiscal no podría ejercer nuevamente sus facultades de fiscalización, cuando ésta haya emitido o realizado otra visita domiciliaria al mismo contribuyente, sobre los mismos hechos y mismo ejercicio fiscal, sino que únicamente cuando esa nueva visita se fundara en hechos nuevos y sobre documentación que no haya sido revisada o exhibida por el propio contribuyente o terceros; también lo es, que esa limitante debe aplicarse a las diversas facultades de comprobación establecidas en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, como lo es la revisión de gabinete. Se afirma lo anterior, porque de una interpretación sistemática de los numerales transcritos en líneas precedentes, es decir, el 42, 46, 48 y 50, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que las autoridades hacendarias, pueden ejercer sus facultades de comprobación ya sea mediante una revisión de gabinete, o bien, en una visita domiciliaria, entre otras, y podrán volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio fiscal, únicamente cuando se comprueben hechos diferentes, que se sustenten en información, datos o documentos que no hayan sido revisados ni exhibidos con anterioridad; esto es, que si bien esas (SIC) tipos de comprobación –revisión de gabinete y visita domiciliaria–, se ejercerán mediante distintas reglas o procedimientos, también lo cierto es, que en relación a un doble ejercicio de esa facultad de comprobación, ya sea mediante una visita domiciliaria o una revisión de gabinete o viceversa, sobre el mismo contribuyente, mismos hechos y mismo ejercicio fiscal, comparte la misma naturaleza, puesto que en ambos casos se cuenta con la misma condicionante, es decir, que se realice sobre documentación que no haya sido revisada o exhibida en la anterior visita domiciliaria o bien revisión de gabinete (...)

⁸ De las ejecutorias transcritas en el considerando anterior, en lo conducente, se advierte que ambos Tribunales Colegiados se pronunciaron sobre la aplicabilidad a las revisiones de gabinete, de la jurisprudencia 2a./J. 157/2011(9^a) sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA DIRIGIDA A UN CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS, PERIODOS Y HECHOS MATERIA DE UNA PRIMERA ORDEN, DECLARADA NULA POR INDEBIDA O INSUFICIENTE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN RESPECTO A LA COMPETENCIA MATERIAL DE LA AUTORIDAD QUE LA EMITIÓ, CONTRAVIENE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2008).” Ilegando a conclusiones divergentes, pues mientras el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito consideró que no es aplicable, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito estimó lo contrario.

Por tanto, el punto de contradicción se contrae a determinar si la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 es aplicable, por analogía, a las revisiones de gabinete.

⁹ “Artículo 16. 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.”

Así, es claro que la garantía establecida en el artículo 16 constitucional no únicamente tiene como finalidad proteger el domicilio del contribuyente, sino también sus papeles y posesiones.

En efecto, la garantía que nos ocupa no únicamente restringe la actuación de las autoridades en cuanto al domicilio del contribuyente, sino también en cuanto a sus papeles y posesiones, toda vez que lo que se pretende tutelar con dicha garantía es a la persona en el sentido más amplio.

Al respecto, la SCJN a través de diversas jurisprudencias,¹⁰ ha establecido que la garantía de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio resulta aplicable tanto a las visitas domiciliarias como a las revisiones de gabinete, circunstancia que incluso fue reconocida por la propia Segunda Sala de la SCJN al resolver la contradicción de tesis que nos ocupa, en la cual estableció que el artículo 16 constitucional constituye el fundamento legal tanto para las visitas domiciliarias como para las revisiones de gabinete.¹¹

¹⁰ "VISITA DOMICILIARIA O REVISIÓN DE GABINETE O DE ESCRITORIO. EL PLAZO MÁXIMO QUE ESTABLECE EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA SU CONCLUSIÓN CONSTITUYE UN DEBER DE INELUDIBLE CUMPLIMIENTO." Tesis de jurisprudencia 1/2004.

"VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1995 A 1997), ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO A QUE NO SEÑALA UN LÍMITE A LA DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES." Tesis de jurisprudencia 22/2002. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, abril de 2001, página 503, tesis 2a. XXXVII/2001.

"VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46-A, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE, RESPECTO DE ALGUNAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES, NO EXISTE PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1995)." Tesis de jurisprudencia 65/2001.

"VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1995 A 1997), ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO A QUE NO SEÑALA UN LÍMITE A LA DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES." Tesis de jurisprudencia 22/2002. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, abril de 2001, página 503, tesis 2a. XXXVII/2001.

¹¹ [...]

El principio de inviolabilidad del domicilio previsto en los párrafos décimo primero y décimo sexto del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos admite, de manera excepcional, la introducción al domicilio o ámbito privado de los gobernados en los casos de cateos o visitas de la autoridad administrativa, siguiendo las formalidades y requisitos que expresamente señala, entre otros, que conste en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se exprese el nombre del sujeto pasivo visitado, el domicilio en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos y motivos de la orden respectiva, el objeto que se busca, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia relativa y que al concluirse se levante acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado y ante su ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia.

Así, el citado magno precepto constituye el fundamento constitucional tanto para las visitas domiciliarias, como para las revisiones de gabinete. Las primeras se han analogado a los cateos para efectos de los requisitos que la autoridad debe observar al practicarlas.

(...)

Así, podemos concluir que la garantía de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio consagrada en el artículo 16 constitucional, no es exclusiva para las visitas domiciliarias, sino también se hace extensiva a las revisiones de gabinete.

III. Facultades de Comprobación

El artículo 42 del CFF vigente,¹² establece que las autoridades fiscales a efecto de comprobar el cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales y, en su caso, la determinación de créditos fiscales o contribuciones omitidas, pueden ejercer sus facultades de comprobación a través de tres procedimientos distintos, a saber, visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisión de dictamen.

El procedimiento de fiscalización previsto en los artículos 42 y siguientes del CFF, constituye el conjunto de actos a través de los cuales el fisco federal ejerce sus facultades de comprobación y verifica el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, los obligados solidarios y los terceros con ellos relacionados y, en su caso, la determinación de las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, a través de una liquidación y en general cualquier inobservancia o incumplimiento de las obligaciones fiscales a que estén compelidos.

Cabe destacar que dicho procedimiento se compone generalmente de dos fases, la primera de las cuales consiste en el ejercicio de cualquiera de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, cuyo objetivo es arribar al conocimiento de hechos u omisiones que constituyan incumplimiento a las disposiciones fiscales; mientras que la segunda etapa consiste en la calificación jurídica de tales hechos u omisiones por parte de la autoridad hacendaria.

Por su parte, el artículo 46 del CFF regula el procedimiento conforme al cual se deberán de desarrollar las visitas domiciliarias; revisión que es llevada a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente.

¹²Artículo 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.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

(...)"

El artículo 48 del CFF establece el procedimiento que se deberá de seguir tratándose de revisiones de gabinete, revisión que, a diferencia de las visitas domiciliarias, es llevada a cabo en las oficinas de las autoridades hacendarias.

De conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del CFF, se encuentran limitadas a únicamente determinar una vez contribuciones omitidas respecto a las mismas contribuciones y periodos.

En efecto, el artículo 16, antepenúltimo párrafo de la LFDC, establece que *"No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes."*

De lo anterior, se advierte que tanto para las visitas domiciliarias como las revisiones de gabinete, mismas que se encuentran establecidas en el artículo 42 del CFF, las autoridades hacendarias se encuentran imposibilitadas a ejercer sus facultades de comprobación respecto de ejercicios y contribuciones revisadas con anterioridad, salvo que se traten de hechos diferentes.

Así, en nuestra opinión de conformidad con nuestra legislación la limitante de revisar las mismas contribuciones y ejercicios no es exclusiva de las visitas domiciliarias, sino también resulta aplicable para las revisiones de gabinete, circunstancia que hace sentido con las garantías establecidas en el artículo 16 constitucional.

IV. Contradicción de Tesis 89/2013

Como quedó señalado con anterioridad, derivado de que los Tribunales Colegiados de Circuito contaban con criterios contradictorios en el sentido de si la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 resultaba aplicable de manera análoga para las revisiones de gabinete, dio origen a la contradicción de tesis 89/2013.

Dicha contradicción de tesis versó en determinar si de conformidad con la jurisprudencia 2a./J. 157/2011, tratándose de revisiones de gabinete la autoridad hacendaria se encuentra imposibilitada de revisar de nueva cuenta la documentación e información de los contribuyentes respecto de contribuciones y ejercicios previamente revisados a través de un oficio diverso que hubiera sido declarado nulo por una indebida o insuficiente motivación y fundamentación de la competencia de la autoridad que lo emitió.

Al respecto, la SCJN resolvió que tratándose de revisiones de gabinete no resulta aplicable de manera análoga la jurisprudencia 2a./J. 157/2011, toda vez que esta se encuentra vinculada con la visita domiciliaria y no así con la revisión de gabinete. Asimismo, se estableció que la revisión de gabinete se encuentra regulada en un precepto legal distinto a aquel que regula las visitas domiciliarias.

En este sentido, concluyó que si el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación únicamente rige a las visitas domiciliarias y no así a las revisiones de gabinete, entonces la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 tampoco resulta aplicable por analogía a estas últimas.¹³

Esto es, la SCJN concluyó que no puede resultar aplicable la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 a las revisiones de gabinete, ya que las disposiciones legales que regula a dicha revisión y a las visitas domiciliarias son distintas.

V. Alcance de la Contradicción de Tesis 89/2013

Si bien es cierto que la SCJN en la contradicción de tesis que nos ocupa concluyó que la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 no resulta aplicable de manera análoga para las revisiones de gabinete, estimamos que todo el razonamiento esgrimido en dicha ejecutoria para concluir que las autoridades hacendarias se encuentran impedidas a ejercer sus facultades de comprobación respecto de contribuciones y ejercicios previamente revisados a través de un oficio que fue dejado sin efectos, sí resulta aplicable de manera análoga a dichas revisiones.

En efecto, no obstante que la SCJN resolvió que la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 no resulta aplicable de manera análoga a las revisiones de gabinete, ya que se tratan de facultades de comprobación distintas, consideramos que toda la argumentación o razonamiento contemplado en dicha jurisprudencia para sostener que las autoridades hacendarias se encuentran impedidas a ejercer sus facultades de revisión respecto de contribuciones y hechos previamente revisados, sí resulta aplicable para limitar la actuación de las autoridades hacendarias en la determinación de contribuciones a cargo del particular.

Lo anterior es así, si tomamos en consideración que el propio artículo 16 de la Constitución no únicamente resguarda la garantía de inviolabilidad del domicilio, sino también la de papeles o posesiones.

En efecto, en el artículo 16 constitucional no únicamente se encuentra tutelada la garantía de inviolabilidad del domicilio de los contribuyentes, sino también la de sus papeles y posesiones.

Aunado al hecho, de que la propia SCJN ha establecido en diversas ocasiones, así como en la propia ejecutoria de la contradicción de tesis en estudio, que las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio contempladas en el artículo 16 constitucional, resultan aplicables tanto a revisiones de gabinete como visitas domiciliarias.

¹³ Por tanto, el punto de contradicción se contrae a determinar si la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 es aplicable, por analogía, a las revisiones de gabinete.

[...]

En tal orden de ideas si, como se ha demostrado, el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no rige para las revisiones de gabinete, ello implica que tampoco resulta aplicable a éstas la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 (9a.), que establece la imposibilidad de practicar nuevamente una visita domiciliaria, en los términos proscritos por la norma, cuando se declara nula la primera orden por indebida o insuficiente fundamentación y motivación de la competencia material que la emitió.

Así, si bien es cierto que lo que se pretende resguardar con lo dispuesto en el artículo 46, último párrafo del CFF es la inviolabilidad del domicilio establecido en el artículo 16 constitucional, estimamos que este último precepto legal también tutela la protección de los papeles y posesiones del contribuyente.

Lo anterior es así, pues lo que se pretende a través de las garantías contempladas en el artículo 16 constitucional, es evitarle al contribuyente cualquier tipo de molestia por parte de las autoridades administrativas, sin importar si dicha molestia es en su domicilio, papeles o posesiones.

Ello, pues resultaría ilógico sostener que el artículo 16 constitucional únicamente protege la inviolabilidad del domicilio y no así la de los papeles y posesiones, pues con ello no se estaría tutelando la garantía establecida en dicho precepto, esto es, evitarle a los contribuyentes actos de molestia en su persona, es decir, en su domicilio, papeles y posesiones.

Robustece lo anterior, el hecho de que la garantía de seguridad jurídica relacionada con los papeles y posesiones fue reconocida tanto en la LFDC como en el CFF.

En efecto, las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad de papeles y posesiones no únicamente se encuentran reconocidas en el artículo 16 constitucional, sino también en los artículos 16, antepenúltimo párrafo de la LFDC y 50 del CFF, al establecer que tratándose de revisiones de gabinete no se podrán determinar nuevos créditos fiscales respecto de contribuciones y periodos revisados con anterioridad.

Así es claro que, tratándose de revisiones de gabinete al igual que la visita domiciliaria, las autoridades hacendarias se encuentran imposibilitadas para requerir de nueva cuenta la documentación e información del contribuyente a efecto de iniciar sus facultades de comprobación respecto de contribuciones y ejercicios revisados con anterioridad.

Incluso, lo anterior se robustece si tomamos en consideración que en la ejecutoria de la contradicción de tesis en comento, la propia Segunda Sala de la SCJN estableció que si la intención del legislador hubiera sido que se limitara a las autoridades fiscales a revisar hechos y ejercicios previamente revisados, así lo hubiera establecido.¹⁴

¹⁴ “[...]”

Además, si el legislador hubiera querido que la referida limitante se aplicara también a las revisiones de gabinete o escritorio, así lo habría señalado expresamente, como lo hace, por ejemplo, en el artículo 46-A de ese ordenamiento tributario al establecer que las autoridades fiscales **‘deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades’** dentro del plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo los supuestos que señala.

[...]”

Ello, pues tan fue la intención del legislador que la autoridad hacendaria se encontrara imposibilitada a iniciar sus facultades de comprobación respecto de contribuciones y ejercicios revisados con anterioridad y, con ello, evitar una molestia al contribuyente en sus papeles y posesiones, que tanto en el artículo 16 de la LFDC y 50 del CFF, se estableció dicha limitante.

Tomando en consideración que lo dispuesto en dichos artículos tuvo como propósito respetar las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad de los papeles y posesiones y, por ende, obligar a las autoridades hacendarias a no ordenar ni practicar revisiones contra contribuyentes por las mismas contribuciones y periodos, excepto si se trata de hechos diferentes, es evidente que si el oficio a través del cual se requiere diversa documentación y, por ende, se inician las facultades de comprobación fue declarado nulo lisa y llanamente mediante una sentencia, no justifica el requerimiento de nueva cuenta de documentación e información a efecto de iniciar sus facultades de comprobación respecto a las mismas contribuciones y ejercicios que aquel que fue anulado.

Ello es así, porque si bien es cierto la declaratoria de nulidad del requerimiento de documentación e información a través del cual se inician las facultades de comprobación por insuficiente o indebida fundamentación y motivación de la competencia de la autoridad que la emitió no prejuzga sobre si dicha autoridad es o no competente y, por ende, implica la desaparición de los efectos formales de la propia orden y actos subsecuentes, lo cierto es que dicha declaratoria de nulidad no hace desaparecer la afectación material que implica la revisión de los papeles del contribuyente, que es lo que el legislador trata de impedir a través de lo dispuesto en los artículos 16 de la LFDC y 50 del CFF.

En efecto, a través de lo dispuesto en los artículos 16 de la LFDC y 50 del CFF, en relación con el artículo 16 constitucional, se pretende evitar que los contribuyentes sufran de actos de molestia de manera indefinida respecto a contribuciones y ejercicios ya revisados.

En este sentido, podemos concluir que no obstante la Segunda Sala de la SCJN estableció que la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 no resulta aplicable tratándose de revisiones de gabinete, lo cierto es que los razonamientos contenidos en la misma resultan aplicables para que las autoridades hacendarias se encuentren imposibilitadas a ejercer sus facultades de comprobación respecto de los mismos hechos y ejercicios previamente revisados, resultan aplicables por analogía a la revisión de gabinete.

Lo anterior, pues la garantía establecida en el artículo 16 constitucional no únicamente protege a los contribuyentes de una constante intromisión en su domicilio, sino también a sus papeles y posesiones, por lo que protege esencialmente la seguridad jurídica de los gobernados, pues de conformidad con el principio *non bis in ídem* las facultades de comprobación de las autoridades no pueden ejercerse sobre la misma circunstancia dos veces, pues la afectación que sufrió el contribuyente al estar vinculado a dar contestación a la revisión no puede corregirse.

Aunado al hecho, que tal y como sucede en las visitas domiciliarias, la declaratoria de nulidad de un requerimiento de información y documentación no hace desaparecer el acto de molestia

y la afectación material que implica el ejercicio de las facultades de comprobación, que es lo que el legislador trató de impedir a través de lo dispuesto en los artículos 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y 50 del CFF, en relación con el artículo 16 Constitucional.

Por lo anterior, si bien es cierto que estamos en presencia de facultades de comprobación que se encuentran reguladas por disposiciones legales distintas, estimamos que tratándose de revisiones de gabinete, al igual que lo que sucede en las visitas domiciliarias, las autoridades fiscales se encuentran imposibilitadas a ejercer sus facultades de comprobación respecto de contribuciones y ejercicios revisados con anterioridad.

En este sentido, si el oficio a través del cual se ordena una revisión de gabinete es declarado nulo por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, consideramos que válidamente se puede sostener que las autoridades hacendarias se encontrarán imposibilitadas a volver a requerir documentación e información relacionada con las mismas contribuciones y ejercicios que fueron objeto de análisis en aquella revisión de gabinete declarada nula.

VI. Conclusiones

No obstante lo resuelto por la SCJN en la contradicción de tesis 89/2013, estimamos que tratándose de revisiones de gabinete, al igual que una visita domiciliaria, en el caso de que una orden hubiera sido declarada nula por una indebida fundamentación y motivación de la competencia de la autoridad que la emitió, la autoridad hacendaria se encuentra impedida a ejercer sus facultades de comprobación respecto a los mismos conceptos y ejercicios que aquella que fue declarada nula.

Lo anterior, pues tanto para las revisiones de gabinete como para las visitas domiciliarias se pretende salvaguardar las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio, papeles y posesiones del contribuyente, así como que nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos.

Incluso, tal salvaguarda se encuentra contemplada tanto para las visitas domiciliarias como para las revisiones de gabinete en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y en el Código Fiscal de la Federación.

Sostener lo contrario, implicaría que un contribuyente estaría obligado a solventar de manera indefinida actos de molestia, circunstancia que resultaría violatorio a lo establecido tanto en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente como en el Código Fiscal de la Federación, en relación con las garantías consagradas en nuestra Constitución.

Así, si bien es cierto que conforme a lo señalado por la Segunda Sala de la SCJN la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 no resulta aplicable tratándose de revisiones de gabinete, estimamos que el razonamiento contenido en dicha jurisprudencia sí debe resultar aplicable a las revisiones de gabinete.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, décima séptima edición, Themis, 2003.

www.scjn.gob.mx

IUS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

MARGAÍN MANAUTOU. Emilio, *Facultades de Comprobación Fiscal*. Segunda Edición, Porrúa, 2001.