

Visitas domiciliarias: ejercicios previamente revisados

David Arturo Molina Rodas

Una de las pocas limitantes que tiene el Servicio de Administración Tributaria, consiste en la imposibilidad de practicar dos o más visitas a un mismo contribuyente, respecto de contribuciones y ejercicios o periodos previamente auditados. Así lo establece el artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, a saber:

*Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá **nueva orden**. 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. (...)*

Lo anterior deja ver claramente un límite a las visitas domiciliarias que puede soportar un contribuyente, además se establece 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**. Esto sin embargo 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**. Así 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 alguno¹.

Este criterio exigido a la autoridad fiscal por el legislador, se asemeja con el aforismo latino *non bis in ídem* (utilizado con mayor frecuencia en el derecho penal) que significa: *no dos veces sobre lo mismo*. Así se garantiza 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.

¹ Iniciativa de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación; y de las Leyes de los Impuestos Sobre la Renta, al Activo, Especial Sobre Producción y Servicios, Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, emitida por el Ejecutivo Federal, de fecha 5 de diciembre de 2006.

La posibilidad de que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo visitas domiciliarias sobre contribuciones o ejercicios previamente revisados, es un tema que fue incluido en la **Ley Federal de Derecho del Contribuyente**, cuyo artículo 16, cuarto párrafo contiene una disposición similar a la antes comentada, al establecer que: *“No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de revisión, salvo cuando se comprueben **hechos diferentes**. (...)”*

Esta disposición se repite de manera semejante en el artículo 19 de la propia **Ley Federal de Derecho del Contribuyente**, indicando que: *“Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben **hechos diferentes**. (...)”*

Asimismo, en ambos preceptos de la **Ley Federal de Derecho del Contribuyente** (artículos 16 y 19), se establece, con idéntica redacción, que: *“La comprobación de **hechos diferentes** deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.”*

Al respecto, el artículo 46, **último párrafo** del Código Fiscal de la Federación desarrolla a detalle este supuesto, cuando dispone:

*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; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.*

De esta manera, en la actualidad la definición legal es que las autoridades fiscales sólo pueden practicar nuevas visitas domiciliarias a los gobernados, respecto de los mismos ejercicios y las

mismas contribuciones, siempre que: “(...) se comprueben **hechos diferentes** a los ya revisados.”

Ahora bien, la declaración de nulidad lisa y llana respecto de una primera orden por insuficiencia o indebida fundamentación de la competencia material de la autoridad que la emitió, no justifica la emisión de una nueva orden de visita, pues esto es contrario al artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, así lo estableció la Segunda Sala de nuestro Tribunal Supremo en la siguiente Jurisprudencia, a saber:

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 10. DE ENERO DE 2008). Conforme al citado numeral, en el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos materia de una revisión anterior, sólo podrá efectuarse una nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. Ahora bien, dado que la génesis del mencionado artículo consiste en hacer respetar las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio y obligar a la autoridad hacendaria a no ordenar ni practicar una visita a un contribuyente por las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos revisados, sin que condicione la emisión de una nueva orden a lo que se haya resuelto en relación con una anterior, referida a esos mismos supuestos, es decir, a que se haya declarado su nulidad, sino sólo a que se compruebe la existencia de hechos diferentes y a que éstos se acrediten en la nueva orden, resulta que la declaración de nulidad lisa y llana de la primera orden por insuficiencia o indebida fundamentación de la competencia material de la autoridad que la emitió, no justifica la emisión de una nueva en las condiciones apuntadas, pues esto es contrario al citado numeral. Lo anterior es así, porque si bien la declaración en esos términos no prejuzga sobre si la autoridad es o no competente, e implica la desaparición de los efectos formales de la propia orden y actos subsecuentes, no hace desaparecer la afectación material que implica la práctica de la visita, que es lo que el legislador trata de impedir a través del indicado precepto; máxime que la prohibición no va dirigida a la específica autoridad que

emitió la orden anterior, sino en general al Servicio de Administración Tributaria quien tiene la facultad de fiscalización y puede ejercerla por sí o a través de cualquiera de las autoridades que dependen de él².

Existe una línea delgada que divide por un lado la violación a la garantía de no juzgar dos veces a la misma persona por iguales hechos, establecida en el artículo 23 constitucional y por otra parte todo lo contrario, de ahí que a fin de poder entender el momento en que la autoridad no viola derechos humanos del contribuyente la Segunda Sala de nuestro Tribunal Supremo, proporciona una serie de supuestos para identificar a los "**hechos diferentes**", y cuando la autoridad no transgrede la garantía de **no juzgar dos veces a la misma persona por iguales hechos**, establecida en el artículo 23 constitucional, a saber:

VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 10. DE ENERO DE 2008, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA, INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO, NI LA DE NO SER JUZGADO DOS VECES POR LOS MISMOS HECHOS. El citado precepto legal que establece que concluida una visita en el domicilio del contribuyente, para iniciar otra a la misma persona se requerirá nueva orden, y que cuando las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos ya revisados, sólo podrá efectuarse nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes con sustento en diversos supuestos previstos en el mismo artículo, a saber: información, datos o documentos de terceros; la revisión de conceptos específicos no revisados con anterioridad; datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten; 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, a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente, pudiendo haberlo hecho, o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente, no viola las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio previstas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues acota suficientemente los

² [J]; 10a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro V, Febrero de 2012, Tomo 2; Pág. 1280

supuestos en que procede la segunda revisión, es decir, la facultad de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación respecto del mismo periodo y por las mismas contribuciones o aprovechamientos no es irrestricta, sino que deberá partir de la verificación de hechos distintos, lo que otorga seguridad jurídica al particular y evita la constante intromisión de la autoridad administrativa en su domicilio. Además, el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no transgrede la garantía de no juzgar dos veces a la misma persona por iguales hechos, establecida en el artículo 23 constitucional, pues constriñe la realización de una nueva visita domiciliaria a que se analicen hechos diferentes que no fueron examinados en el desarrollo de una anterior y respecto de los cuales no se ha hecho un pronunciamiento definitivo³.

Son varios los temas que no han quedado resueltos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre ellos lo relativo a las visitas domiciliarias que no se concluyan por otros motivos – *porque no se ha levantado el acta final o porque la orden de auditoría fue revocada unilateralmente por el SAT-*, así como los casos en que no se emitan las resoluciones administrativas dentro del plazo de seis meses previsto en el artículo 50, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación. Igualmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se ha pronunciado sobre si el artículo 46, último párrafo de dicho ordenamiento establece o no una limitante, en el sentido de que deba concluirse una visita domiciliaria para que las autoridades fiscales puedan dar inicio a otra.

Por otro parte, el primer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación dispone que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, únicamente pueden ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales; de ahí que si éstas deciden dejar sin efectos una orden de visita domiciliaria, y posteriormente pretenden iniciar una diversa por los mismos ejercicios y contribuciones, previo a ello deben interponer el juicio de lesividad, para que en términos del citado precepto 36, el aludido órgano esté en aptitud de modificar la primera determinación. Lo anterior es así, pues al notificarse la orden de visita, ya no se trata del ejercicio de facultades discrecionales, sino regladas, las cuales deben respetar los plazos a que alude el dispositivo 46-A del mencionado código⁴.

³ [TA]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, Septiembre de 2009; Pág. 692

⁴ [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVIII, Diciembre de 2008; Pág. 1051 JUICIO DE LESIVIDAD. DEBE INTERPONERSE CUANDO LA AUTORIDAD PRETENDA EMITIR UNA NUEVA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SI ANTERIORMENTE DEJÓ SIN EFECTOS UNA DIVERSA POR

Por otro lado la autoridad fiscal puede, de oficio, reponer el procedimiento de visita domiciliaria cuando advierta que no se ajustó a las normas aplicables, esta facultad discrecional de la autoridad no le impide dejar sin efectos la orden de visita que originó dicho procedimiento, por inconsistencias en su entrega, y emitir una nueva, sin que tal proceder transgreda el principio relativo a la imposibilidad de ser juzgado dos veces por los mismos hechos, dado que no se ha emitido una resolución definitiva favorable al particular, por lo que tampoco es necesario promover, previamente, el juicio de lesividad previsto en el primer párrafo del artículo 36 del mencionado código. A mayor abundamiento de datos transcribo el siguiente criterio jurídico:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA AUTORIDAD PUEDE DEJARLA SIN EFECTOS POR INCONSISTENCIAS EN SU ENTREGA Y EMITIR UNA NUEVA SIN NECESIDAD DE REPONER OFICIOSAMENTE EL PROCEDIMIENTO NI DE PROMOVER, PREVIAMENTE, EL JUICIO DE LESIVIDAD. Si bien es cierto que la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación prevé que la autoridad fiscal puede, de oficio, reponer el procedimiento de visita domiciliaria cuando advierta que no se ajustó a las normas aplicables, también lo es que se trata de una facultad discrecional que no le impide dejar sin efectos la orden de visita que originó dicho procedimiento, por inconsistencias en su entrega, y emitir una nueva con base en el artículo 42, fracción III, del citado ordenamiento, sin que tal proceder transgreda el principio relativo a la imposibilidad de ser juzgado dos veces por los mismos hechos, dado que no se ha emitido una resolución definitiva favorable al particular, por lo que tampoco es necesario promover, previamente, el juicio de lesividad previsto en el primer párrafo del artículo 36 del mencionado código⁵.

Legislación Consultada:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

LOS MISMOS EJERCICIOS Y CONTRIBUCIONES.

⁵ [TA]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro V, Febrero de 2012, Tomo 3; Pág. 2371