

GENERALIDADES DE LA VISITA DOMICILIARIA

María Teresa del Niño Jesús
CADENA SOLÓRZANO

Es sabido que la visita domiciliaria es la principal facultad de comprobación con la que cuentan las autoridades fiscales, en términos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicha facultad consiste, en esencia, en revisar en la residencia de los contribuyentes las particularidades relativas a las obligaciones fiscales a las que se encuentran sujetos, ya sea formales o materiales, lo que evidentemente constituye un grave acto de molestia, pues se trata de una de las excepciones a la garantía de inviolabilidad de domicilio.

Existen acciones para diligenciar las visitas y otras encaminadas a asesorar a los contribuyentes respecto de la atención de dichas visitas, algunas incluyen precedentes de los órganos jurisdiccionales, pero el primer aspecto no es conocido por el públi-

co en general y sería prudente, para facilitar las diligencias de esta naturaleza, que los contribuyentes contaran con antecedentes del tema.

Debido al debate del Congreso Constituyente de 1917, se generó el texto actual vertido en el artículo 16 de la Constitución. El proyecto que presentó el general Venustiano Carranza en su calidad de Primer Jefe de la Nación en la ciudad de Querétaro el 10. de diciembre de 1916, únicamente establecía parámetros generales, lo que se corrobora de la simple lectura de su contenido que era el siguiente:

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía. También podrá la misma autoridad exigir la exhibición de libros y papeles, para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales.

El texto constitucional actual respecto a la visita domiciliaria señala en lo relativo en el artículo 16 que:

...la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado

las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y las formalidades para los cateo.

En dicho ordenamiento ya se establecen sus particularidades, pues contemplan ciertos requisitos a efecto de que se pueda inferir legalmente el acto de molestia, éstas son:

- a) Orden escrita.
- b) Fundamentación y motivación.
- c) Competencia de la autoridad administrativa.

Las visitas domiciliarias son normadas por el Código Fiscal de la Federación; las facultades de las autoridades fiscales están previstas en las fracciones III y V, artículo 42, de ese ordenamiento tributario, las cuales consisten en la visita domiciliaria genérica y la específica de la revisión de comprobantes fiscales (la primera es motivo de estudio y análisis de este documento). Sus particularidades están previstas en los artículos 38, y 43 a 46 de ese Código, cuyo contenido pretende sujetarse a los parámetros que en este supuesto contiene el numeral 16 constitucional.

La orden de visita es el primer acto administrativo que integra el ejercicio de la facultad de comprobación, de modo que está sujeto a los siguientes requisitos de legalidad:

- Constar por escrito.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Estar fundada y motivada.
- Ostentar la firma del funcionario competente.
- Indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.
- Consignar el nombre de la persona o personas que deben 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.
- Señalar las personas designadas para efectuar la visita, la podrán hacer conjunta o separadamente.

La motivación de la orden de visita se ha delimitado únicamente respecto del objeto de la revisión, es decir, que es el propósito de la facultad comprobatoria y los aspectos fiscales a cargo del contribuyente que la motivaron tal y como se señala en la tesis: III.2o.A. J/2, del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena Época, t. VI, diciembre de 1997, p. 605, cuyo rubro señala: “Orden de visita domiciliaria, su objeto”.

Resulta evidente que la motivación de la orden de visita domiciliaria se circunscribe a su objeto, de modo que no se requiere que se indiquen las razones de la autoridad, a efecto de precisar los términos en que fue realizada la elección del contribuyente visitado. El criterio sostenido a este respecto por las salas metropolitanas y regionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y Fiscal, es que este argumento carece de apoyo jurídico, debido a que la elección el contribuyente no afecta su esfera jurídica.

Este criterio genera que los contribuyentes consideren que esta atribución de las autoridades es en realidad un criterio discrecional absoluto, cuyos únicos fines son políticos o de corrupción, por ello los litigantes en materia fiscal en recurrentes ocasiones han planteado la necesidad de que la orden de visita contenga las razones de esta diligencia administrativa, pues lo contrario acarrea que se mantenga la mala imagen del fisco federal y que la figura jurídica pierda su efecto ejemplificativo, por no ser suficientemente transparente.

El desarrollo de las visitas domiciliarias también cuenta con reglas como son:

- 1) La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden correspondiente.

- 2) Si al presentarse los visitantes al lugar en donde debe practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán catorario con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el visitado o su representante lo espere a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieron, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.
- 3) Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten.
- 4) Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitantes podrán designar a quienes deban sustituirlos.

5) Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la visita así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Los visitadores podrán asegurar la contabilidad (que se considera incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos) y obtener copias de éstas, previo cotejo con los originales. En el primer caso se asegurará indistintamente la correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, y se sellará y se colocarán marcas en dichos documentos, bienes o muebles, y oficinas donde se encuentren, los cuales se dejarán en cali-

dad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, y se elaborará un inventario. En el segundo caso se reproducirán los documentos cuando se presente cualquiera de los siguientes casos:

- Cuando el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- Cuando existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, y deban estarlo, conforme a las disposiciones fiscales.
- Cuando existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- Cuando se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- Cuando no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, correspondientes al periodo al que se refiere la visita.
- Cuando los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados, o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no

- aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- Cuando se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitantes o se impida, por medio de cualquier maniobra, que se logre el propósito para el que fueron colocados.
 - Cuando el visitado sea emplazado a huelga o exista una suspensión de labores, la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
 - Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita niega permitir el acceso a los visitantes al lugar visitado o cuando no les permite disponer de la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.
 - Cuando los visitantes obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece

el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, y con la que se podrá continuar la visita domiciliaria, y el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado numeral.

- Cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, y se podrá continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

Estos supuestos tienen por objeto evitar las maniobras en que incurren los contribuyentes cuando son objeto de una revisión para obstaculizar su debido desarrollo, pero ello no elimina la gravedad de este tipo de normas que van más allá de la autorización de artículo 16 constitucional, puesto que sólo consigna una revisión y no la disposición del patrimonio de los visitados, por lo que se sugiere se reduzcan los supuestos casuísticos que amparan este tipo de normas.

Por tratarse de una excepción a la garantía de inviolabilidad de domicilio, el desarrollo de la visita

deberá plasmarse en actas administrativas, cuyas particularidades están previstas en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación a efecto de cumplir el concepto plasmado en el diverso 16 constitucional, en los siguientes términos:

- a) En toda visita en el domicilio fiscal se levantará un acta inicial en la que se hará constar, en forma circunstanciada, los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes.
- b) Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, las cuales que se agregarán al acta final que de la visita se haga, que podrá ser levantada en cualquiera de los domicilios.
- c) Con las mismas formalidades se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se haga constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita, y se anexaron a efecto de sustentarlas los papeles de trabajo y los informes de las compulsas, actas que se entenderán como parte integrante del acta final.
- d) Respecto de la última acta parcial se establecen como parámetros que se mencionará de

forma expresa tal circunstancia y que entre ésta y el acta final, deberán transcurrir veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal y que cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

- e) Que cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales; en este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

Debido a que la normatividad no establece que los documentos anexos a las actas de visita, en términos de los criterios sostenidos por los Órganos Colegiados y las Salas Metropolitanas y Regionales

del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberán estar debidamente motivados, y que son parte integrante de las actas, sería conveniente que se precisarán las consecuencias del uso de estos documentos en el Código Fiscal de la Federación, para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes.

Por lo general las visitas domiciliarias se desarrollan a efecto de verificar de forma genérica el cumplimiento de las obligaciones fiscales durante varios ejercicios de un determinado contribuyente, lo que se traduce en una revisión muy ardua y por ello con mucho recovecos, de modo que difícilmente se puede hacer efectivo un crédito fiscal que se genere en esa virtud, por lo que sería conveniente que cada visita fuese objeto de un solo ejercicio y que sólo se verificaran las contribuciones y obligaciones tributarias de una misma naturaleza jurídica; con lo que se obtendría una determinación de un crédito con mayores posibilidades de cobro en seis meses, pues será más fácil su defensa.

Cuando en la última acta parcial se determinan irregularidades a un contribuyente, es en el propio Código Fiscal de la Federación en el que se le otorga la oportunidad para desvirtuar las apreciaciones de los visitantes, sin que por regla general se modifique dicha determinación y se considera que esa opción no es debidamente aprovechada por los participantes en las diligencias de la visita domicilia-

ria, por lo que se sugiere se implementen políticas de apoyo a los contribuyentes (tales como asesoría especializada para estos casos y descuentos en el pago de las contribuciones y sus accesorios); y que los auditores flexibilicen sus políticas de apreciación, con lo que todos obtendrían un beneficio, pues el contribuyente, al concluirse la visita, tendría certeza jurídica respecto de su situación fiscal y la autocorrección de las irregularidades produciría ingresos inmediatos al fisco federal.

La conclusión de la visita domiciliaria debe darse en un plazo máximo de seis meses, contados a partir de la notificación al contribuyente del inicio de las facultades de comprobación. Ese plazo no se surte en el caso de los grandes contribuyentes, en el de aquellos que están obligados a dictaminar sus estados financieros y para el sector financiero. Por otra parte, dicho plazo puede ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, lo que constituye un evidente caso de discriminación que se podría evitar al reducir el objeto de la visita.

Evidentemente al concluirse una visita domiciliaria se pueden generar, a partir de sus resultados, consecuencias jurídicas, las cuales se reconocen en el Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la determinación de un crédito fiscal y la imposición de sanciones administrativas o penales.

Para que se produzca la conclusión anticipada de la visita, es necesario que se surtan estos supuestos:

- Que el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado.
- Que exista una determinación presuntiva, en caso de que se surtan cualquiera de las siguientes conductas:
 - Que el contribuyente obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o se oponga a ello; o que omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.
 - Que se presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no propor-

cionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

- Que se incurra en cualquiera de las siguientes irregularidades:
 - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
- No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de acuerdo con las disposiciones fiscales.
- No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.
- Se advierta que el contribuyente cometió otras irregularidades en su contabilidad,

que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

- Que los contribuyentes hayan omitido retener más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Ahora bien si durante el desarrollo de la visita domiciliaria se presenta la posibilidad de su conclusión anticipada en caso de una determinación presuntiva, los visitadores están constreñidos a actuar en consecuencia, e inclusive a hacerlo del conocimiento del contribuyente, pero esta situación no se encuentra expresada en el Código Fiscal de la Federación, lo que ha acarreado que en el ámbito en el que se controvierte este tipo de actos administrativos se haga valer y se le otorgue la razón al gobernado, para la reposición de la diligencia hasta el momento en que se incurrió en el supuesto, tal y como se corrobora en la contradicción de tesis 26/96, por consiguiente se sugiere que se cubra esta laguna de ley, y que en el ordenamiento se precise cuando y como se dará a conocer al contribuyente.

En 2000, el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación estaba derogado, pero con motivo de las reformas de 2001, se reformó y se estableció que hay un plazo genérico de 6 meses, contados a partir del cierre del acta final o del oficio de observaciones, para que las autoridades fiscales emitan la resolución que determine el crédito, pero este plazo

no es aplicable a los grandes contribuyentes, a aquellos que estén obligados a dictaminar sus estados financieros ni al sector financiero, lo que evidencia un tratamiento desigual a los particulares, lo cual propicia un estado de inseguridad jurídica.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuenta con un plazo de 45 días para dictar resolución en los procedimientos que instruye y, toda vez que la investigación de una determinada visita domiciliaria ya esta concluida al momento de levantarse el acta final, lo idóneo sería que precisamente en ese lapso se determinase la situación jurídica del contribuyente, lo que generaría un beneficio a los particulares puesto que la resolución administrativa pronta redundaría en su seguridad jurídica y de igual manera las autoridades fiscales obtendrían un beneficio implícito, ya que mejoraría su imagen y los créditos más rápidamente serían susceptibles de cobro.

Por lo que hace a la determinación de las sanciones de carácter administrativo, éstas siempre están incluidas en la resolución administrativa que resulta de la práctica de una visita domiciliaria, a lo largo del tiempo han sido sujetas a múltiples controversias que básicamente se sustentan en que su individualización no reúnen los requisitos que contempla el artículo 22 constitucional, lo que ha suscitado que en la actualidad se impongan las sanciones mí-

nimas que a criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y del Poder Judicial de la Federación, no requieren de una motivación que precise adecuadamente su individualización, debido a que no se afecta la esfera jurídica del contribuyente a pesar de que se carezca de este requisito constitucional, pues al cumplimentarse no tendría por efecto disminuir el monto de las sanciones, lo que se solucionaría si el Código Fiscal de la Federación, incluyera otra disposición genérica para su determinación, que se apegara a todos los vértices del citado numeral y respecto de las sanciones penales. Bien es sabido que las penas no se imponen con motivo de la actuación de las autoridades fiscales, pues como este tipo de infracciones proceden previa querrela y por ende opera el perdón para el transgresor, constituyen más bien una amenaza y una coacción moral a los contribuyentes.

El objetivo de todas y cada una de las propuestas efectuadas hasta este momento en este estudio es reducir la problemática que afecta a las visitas domiciliarias hasta donde las circunstancias lo permitan, y que las autoridades fiscales cuenten con una normatividad que se acerque aún más a los requisitos constitucionales, que sea transparente, y que los visitados puedan atender de la mejor manera este tipo de diligencias administrativas, lo cual se traduciría en que resulte útil la labor de fiscalización re-

sulte útil y, por consiguiente que su objetivo se lleve a cabo.

Finalmente, me ocuparé de la propuesta de reforma respecto de la figura de la visita domiciliaria. Se propone adicionar una fracción al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, los numerales 48 A y B, dos párrafos al 52, tres al 53, se elimina un plazo al 73 y se establece la aplicación de multas al contador público registrado en el 76, todos ellos del mismo ordenamiento jurídico.

Es obvio que la reforma se traduce, en principio, en políticas de fiscalización más severas para los contribuyentes, en función de su naturaleza jurídica, se pretende que se genere una nueva figura, cuyas consecuencias jurídicas principales se estima que serán las siguientes:

- Al autorizar a las autoridades fiscales el Congreso de la Unión que se introduzcan en el domicilio de los contadores públicos registrados que emitan dictámenes para efectos fiscales, se hace una excepción de la garantía de inviolabilidad del domicilio.
- La garantía de inviolabilidad de domicilio prevista en el artículo 16 constitucional, sólo establece dos hipótesis de excepción en materia administrativa y señala con precisión los efectos para los que se autorizan este tipo de

diligencias, como es la de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y de los reglamentos sanitarios. Por consiguiente, resulta evidente que ninguna de dichas premisas se ajusta al caso concreto, debido a que los contadores públicos registrados al emitir sus dictámenes únicamente coadyuvan al sistema de fiscalización implantado por el Estado mexicano, de modo que existe una flagrante violación de esta garantía.

- La reforma incide directamente en el ámbito de seguridad jurídica de los gobernados, sujetos de la visita, pues se autoriza a las autoridades fiscales a asegurar los elementos de trabajo que sustentan un dictamen, e inclusive que el ejercicio de las facultades de comprobación podrá continuarse en las oficinas de las autoridades fiscales que lleven a cabo la diligencia, lo que coadyuva a que el acta final, pueda levantarse en dichas oficinas, todo ello generaría un grave estado de incertidumbre y un perjuicio social a la persona a quien se llegara a practicar un visita de esta naturaleza, debido a que se dispondría de su patrimonio de forma temporal, y el visitado no necesariamente tendría conocimiento del resultado de la visita plasmado en el acta final, pero dicho

resultado sí sería de conocimiento público, lo que acarrearía, quizá, un perjuicio económico al sujeto de la revisión.

Por otra parte, la autoridad fiscal sin incidir en las garantías constitucionales ya referidas, bien podría obtener un costo menor en el área de fiscalización con otro tipo de reforma, esto es, mediante un requerimiento derivado de un dictamen dudoso se podría solicitar a los contadores públicos registrados, que proporcionen los elementos en que sustentaron su apreciación y, en su caso, efectúen las manifestaciones correspondientes para que quede claro no sólo su contenido, sino los parámetros de su elaboración, para que en consecuencia las autoridades fiscales establezcan las consecuencias jurídicas derivadas de esa revisión en los plazos que la propia reforma establezca, tanto para el profesional que acudió a efectuar la aclaración, como para el contribuyente dictaminado.