

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA VALORACIÓN DE LOS DOCUMENTOS O INFORMES OBTENIDOS DURANTE EL DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Para nadie resulta novedoso que, cada vez es más difícil convencer a los auditores en una visita domiciliaria, de la forma en que opera la empresa en su esquema de negocios, incluso, la autoridad de una forma simplista decide que no se reúnen requisitos que acrediten la existencia de las operaciones y en ocasiones, de una forma por demás arbitraria, formula interrogantes que no alcanzan respuesta por el pagador de impuestos y por si esto fuera poco, el 1 de enero de 2021, amanecemos con las adiciones al Código Fiscal de la Federación, dentro de las cuales, se faculta a los visitantes, valorar las documentales e información que se le entregue durante el ejercicio de la visita domiciliaria, quien podrá determinar la idoneidad y alcance de la información entregada, lo que puede traducirse en una franca incertidumbre jurídica para el contribuyente.

Introducción

Últimamente, diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, han conferido facultades a las autoridades fiscales, más allá de los límites de las normas jurídicas que regulan el ejercicio de atribuciones como órganos encargados de la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los pagadores de impuestos, lo que nos permite cuestionarnos, ¿Se respeta la Constitución Federal, cuando una norma secundaria incorpora facultades a una autoridad, que originalmente no tiene conferida en su esfera competencial?, de tal manera que, pareciera que los legisladores, con una serie de argucias jurídicas, extienden el marco de actuación de las dependencias federales, con el afán de dejar a su consideración, la posibilidad de valorar libremente los documentos e informes que los sujetos pasivos de las contribuciones entregan durante el ejercicio de facultades de comprobación, lo que implica, una posible violación a diversos preceptos constitucionales, como lo son los tan llevados y traídos artículos 14 y 16 de la Carta Fundamental, principalmente, el conceder a los auditores un poder omnímodo como lo es la valoración de los documentos o informes obtenidos durante el desarrollo de la visita domiciliaria, implica que el ejercicio de las facultades de comprobación, se encuentren sin limitación alguna, lo que necesariamente, coloca a los contribuyentes, en completo estado de indefensión e incertidumbre jurídica, al permitir a las autoridades fiscalizadoras, que de forma por demás arbitraria, sin ninguna metodología, sin ningún marco de actuación, sin ningún protocolo de actuación, sin ningún método de interpretación, se permita la actuación de personal dentro de las instalaciones del pagador de impuestos, con la finalidad de que se compruebe el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, valorando los documentos o informes que integran el marco de cumplimiento en materia tributaria del visitado, con las salvedades de que dicha valoración, deberá comprender la idoneidad y alcance de los documentos.

Tema por demás interesante, si consideramos la existencia de la jurisprudencia identificada con el número PC. XXX. J/32, de la Décima Época, emitida por Plenos de Circuito, misma que se publicó el viernes 08 de enero de 2021, cuya voz dispone: VISITA DOMICILIARIA. CUANDO EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL O EN LA FINAL, EL VISITADOR VALORA LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS QUE EXHIBA EL CONTRIBUYENTE COMO PRUEBA PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, SE CONFIGURA UNA INFRACCIÓN A LAS REGLAS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN QUE, AL TRASCENDER A LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL, GENERA LA NULIDAD DE ÉSTA PARA EFECTOS.

En ese sentido, el presente análisis, tiene como finalidad tres interrogantes jurídicas que surgen con motivo a la adición al artículo 46, fracción IV, con un tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 8 de diciembre de 2020, y cuya entrada en vigor fue a partir del ejercicio fiscal 2021, ya que valdría la pena cuestionar lo siguiente:

- a) ¿Es constitucional que una autoridad fiscalizadora valore documento o informes durante el desarrollo de las visitas domiciliarias?
- b) ¿Existe una omisión legislativa del Congreso Federal, al haber omitido establecer lo que deberá entenderse por idoneidad y alcance de la documentación e información?
- c) ¿Deberán los asesores contables y asesores legales, diseñar un marco de actuación para entregar la documentación e informes que requieran las autoridades fiscales?

En nuestra experiencia en el manejo de defensa fiscal en materia fiscal y derecho administrativo, hemos confirmado que, la forma en que los auditados entregan la información, representa el fondo de la defensa al final de los procedimientos contenciosos instaurados contra las determinaciones de las autoridades fiscalizadoras, por exceder su marco de actuación, lo que implica la ilegalidad de las resoluciones impugnadas, al transgredir los principios rectores del ejercicio de facultades del estado que trasciende a la esfera jurídica del particular, mismos que se regulan en los artículos 14, 16 y en algunos casos, 108 y 109 de la Constitución Federal, que sobra decir, regulan el marco de facultades de las autoridades administrativas, incluida desde luego, las autoridades fiscales.

Antecedentes del caso

Actualmente, al tratar el ejercicio de facultades de las autoridades fiscales, encontramos diversas posibilidades relacionados con actos y resoluciones que trascienden a la esfera jurídica del pagador de impuestos, las cuales, obtienen su origen en el Código Fiscal de la Federación.

Existen ciertas atribuciones, que se sustentan desde apreciaciones subjetivas como lo son las presuntivas de que los actos jurídicos carecen de razón de negocios; presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales; presunción de operaciones inexistentes; presunción de la utilidad fiscal; entre diversas presuntivas que admiten prueba en contrario, es decir, ante una presuntiva de las autoridades fiscales, la carga de la prueba la resiente el contribuyente u obligado tributario de que se trate, en las condiciones y formalidades que prevén las leyes impositivas.

Las facultades que implican un procedimiento reglado son aquellas que se identifican como facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, que mayormente, se regulan en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Dentro de las facultades de comprobación, se encuentra identificada la visita domiciliaria, cuyas características de ejecución, se descubren en la fracción III del referido precepto legal, y a la postre se regulan, entre otros, en el artículo 46 del citado Código Adjetivo.

Hasta antes de la entrada en vigor de las reformas al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de diciembre de 2020, el citado artículo 46, omitió concederle facultades de valoración de documentos o informes que le eran entregados a la autoridad fiscalizadora durante el desarrollo de la visita domiciliaria, de tal manera que, los Tribunales Colegiados de Circuito, emitieron la jurisprudencia identificada

con el número PC. XXX. J/32, de la Décima Época, emitida por Plenos de Circuito, misma que se publicó el viernes 08 de enero de 2021, cuyo contenido es el siguiente:

VISITA DOMICILIARIA. CUANDO EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL O EN LA FINAL, EL VISITADOR VALORA LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS QUE EXHIBA EL CONTRIBUYENTE COMO PRUEBA PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, SE CONFIGURA UNA INFRACCIÓN A LAS REGLAS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN QUE, AL TRASCENDER A LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL, GENERA LA NULIDAD DE ÉSTA PARA EFECTOS.

De conformidad con la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación no establece, como facultad de los visitadores, valorar las pruebas que el contribuyente ofrezca durante la práctica de una visita domiciliaria con la finalidad de desvirtuar irregularidades detectadas, pues sólo les atañe hacer constar su exhibición, levantando el acta circunstanciada donde se asiente la existencia de los documentos aportados por el contribuyente. Por tanto, cuando en contravención a lo anterior, excediendo las facultades que para la práctica de la visita le confiere el artículo en comento, el visitador valora las pruebas exhibidas, e incluso emite conclusiones derivadas de tal valoración, y su actuación trasciende a la resolución determinante del crédito fiscal, por haber hecho suya tal valoración la autoridad exactora, se actualiza la causa de nulidad prevista en la fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al tratarse de un vicio del procedimiento que afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada, lo que de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 52 de este último ordenamiento legal, genera la nulidad de la resolución administrativa impugnada para efectos, y no lisa y llana.

PLENO DEL TRIGÉSIMO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 4/2020. Entre las sustentadas por el Segundo y el Tercer Tribunales Colegiados, ambos del Trigésimo Circuito. 24 de noviembre de 2020. Unanimidad de cuatro votos de los Magistrados Guillermo Tafoya Hernández, Yolanda Islas Hernández, Carlos Manuel Aponte Sosa y David Pérez Chávez. Ponente: Carlos Manuel Aponte Sosa. Secretario: Jorge Alberto Castañeda Rentería.

Criterios contendientes: El sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 511/2019, y el diverso sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 385/2019.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.) de título y subtítulo: "VISITA DOMICILIARIA. LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS, QUE COMO PRUEBA EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, NO PUEDEN SER VALORADOS POR LOS VISITADORES, PUES SÓLO LES COMPETE DETALLARLOS Y HACER CONSTAR HECHOS U OMISIONES EN LAS ACTAS CIRCUNSTANCIADAS."

citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 13 de marzo de 2015 a las 9:00 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 16, Tomo II, marzo de 2015, página 1503, con número de registro digital: 2008656.

La jurisprudencia referida, prevé una limitante de la autoridad fiscal, respecto de la valoración a las documentales o información que el contribuyente le entregue durante la visita domiciliaria, de modo tal, que los Tribunales Colegiados decretaron la falta de facultades de dicha autoridad fiscalizadora para valorar las documentales e informes, en tal sentido, decretaron que la nulidad que debe emitirse cuando se rebasa el marco de atribuciones, consiste en la nulidad para efectos.

El razonamiento anterior, amerita una consideración pertinente en la defensa de aquellos contribuyentes a quienes se les haya practicado una visita domiciliaria que haya iniciado durante el ejercicio 2020, y que aun estén en condiciones de emitirse el crédito fiscal, debiendo cuidar el contribuyente, el argumento de la autoridad fiscalizadora, respecto de la valoración de los documentos o información que hubiera entregado durante el desahogo del ejercicio de la facultad de comprobación, ya que en el supuesto que la autoridad vigilante del cumplimiento de las obligaciones fiscales, valore las documentales o la información entregada, valdría la aplicación de la jurisprudencia antes señalada, persuadiendo a los Tribunales de Anulación, que proceda se declare la nulidad, aun siendo para efectos.

Desarrollo del tema

Ahora bien, una vez que se detectó el error legislativo, y asentada la jurisprudencia, cuyo antecedente de contradicción de criterios se basa con La tesis de jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.) de título y subtítulo: "VISITA DOMICILIARIA. LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS, QUE COMO PRUEBA EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, NO PUEDEN SER VALORADOS POR LOS VISITADORES, PUES SÓLO LES COMPETE DETALLARLOS Y HACER CONSTAR HECHOS U OMISIONES EN LAS ACTAS CIRCUNSTANCIADAS.", el Poder Legislativo, formuló un proyecto de Adición al artículo 46, fracción V, en la que se incorporó un tercer párrafo, propuesta de adición que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 08 de Diciembre de 2020, incorporando la siguiente facultad a favor de los visitantes en el ejercicio de la practica de la visita domiciliaria:

[...]

Los visitantes tendrán la facultad para realizar la valoración de los documentos o informes obtenidos de terceros en el desarrollo de la visita, así como de los documentos, libros o registros que presente el contribuyente dentro de los plazos establecidos en el párrafo anterior para desvirtuar los hechos u omisiones mencionados en la última acta parcial. La valoración comprenderá la idoneidad y alcance de los documentos, libros, registros o informes de referencia, como resultado del análisis, la revisión, la comparación, la evaluación o la apreciación, realizadas en lo individual o en su conjunto, con el objeto de desvirtuar o no los citados hechos u omisiones.

La reforma al artículo 46 fracción V, al incorporar el tercer párrafo, incorporó la facultad a los visitantes, para que puedan valorar los documentos o informes obtenidos durante el

desarrollo de las visitas, de tal suerte, que al analizar los artículos transitorios, el legislador omitió disponer si en el caso, esta facultad es aplicable o no para aquellas auditorias que ya hubieran iniciado antes de la entrada en vigor de la reforma, es decir, bajo el entendido que las reformas al Código Fiscal de la Federación entraron en vigor, el 1 de enero de 2021, lo lógico sería que los efectos del tercer párrafo antes citado, se aplique a partir del 1 de enero de 2021, sin embargo, debemos considerar que, al tratarse de una facultad en el procedimiento de fiscalización, no necesariamente se dan efectos retroactivos en perjuicio del gobernado.

Del mismo modo, el legislador omitió precisar lo que deberá entenderse por idoneidad y alcance en la valoración que emita el visitador, siendo de suma importancia la definición de ambos conceptos, ya que resultan las limitantes que tiene la autoridad fiscalizadora para efectos de ejercer la facultad incorporada a partir de 2021, y deben ser conceptos claros que pueda entender el pagador de impuestos, para efectos de aclarar las irregularidades que los visitadores hubieran hallado en el desarrollo de la visita domiciliaria, de lo contrario, se resentirá la apreciación subjetiva que practique el funcionario público, sopesando que, sus determinaciones se fundamentan en falta de idoneidad y alcance de la documentación e informes que le sean entregados.

En se orden, ha resultado por demás interesante analizar las facultades que se incorporaron a la autoridad fiscalizadora, sobre todo, llama la atención que ahora, pueda valorar las documentales o información entregada por el obligado tributario, y **permitir que una autoridad fiscalizadora, valore de forma unilateral lo entregado**, de cierta manera, transgrede diversos principios que rigen la impartición de justicia, ya que, existen reglas en cuanto al desahogo de las documentales públicas y privadas que en su caso, el visitador deberá considerar.

Explicamos lo anterior, debemos considerar que las facultades de comprobación, originalmente, se traducen en un acto de molestia, emitida por una autoridad que funde y motive su competencia, en diferentes órdenes, como lo son; territorio, material y temporal, para lo cual, se ha tasado en la Constitución Federal, el margen de actuación, conforme el artículo 16, primer párrafo. Ahora bien, el ejercicio de la facultad de comprobación, como lo es la visita domiciliaria, consiste en tolerar que la autoridad ingrese al domicilio fiscal del visitado, y a través del levantamiento de actas que dan fe de los hechos de los que están sucediendo con el visitado, solicita diversa documentación, que necesariamente debe estar relacionada con las obligaciones tributarias de quien reciente el acto de molestia.

Una vez levantada las actas, la autoridad formalmente debe requerir la información y documentación que soporte el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Con la reforma aprobada y en vigor a partir del 1 de enero de 2021, se permite que la autoridad valore las documentales e informes que le hayan sido entregadas, valoración que deberá realizar bajo los principios de idoneidad y alcance de los documentos, libros, registros o informes de referencia, como resultado del análisis, la revisión, la comparación, la evaluación o la apreciación, realizadas en lo individual o en su conjunto, con el objeto de desvirtuar o no los citados hechos u omisiones, **facultad que desde luego no compartimos**, ya que son los tribunales jurisdiccionales, en su caso, quienes tienen conferida la facultad de valorar las documentales e informes.

Lo anterior, es de sumo interés, ya que al haber incorporado la facultad señalada, se deja en estado de indefensión al sujeto pasivo del acto de fiscalización, ya que bastará con que la autoridad manifieste que los documentos, libros, registros o informes que le hayan sido entregados, carecen de la idoneidad y el alcance pretendido por la fiscalizadora, sin mayores requisitos que el justificar que sus conclusiones derivaron como resultado del análisis, la revisión, la comparación, la evaluación o la apreciación, realizada a cada documento de forma individual o de forma conjunta, lo que definitivamente deja en desventaja al gobernado, ya que se hacen nulas las reglas de valoración de documentales públicas y privadas que se describen en el Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al Código Fiscal de la Federación, y del mismo modo, se pierde de vista que, en su caso, al tratarse de una objeción en las documentales, serán los Tribunales de Anulación al que corresponde determinar en última instancia la eficacia probatoria de una prueba documental objetada, atendiendo a su contenido o a los requisitos que la ley prevenga para su configuración.

Conclusiones

En ese orden, desde nuestro punto de vista, ha resultado indebida la reforma legislativa, en la que se ha incorporado a la autoridad fiscalizadora la valoración de documentos e informes entregados por el visitado, por lo que, se estaría en condiciones de impugnar por los instancias de controversia en materia contencioso y, en su caso, constitucionales pertinentes, quienes determinarán si la valoración fundamentada en la idoneidad y alcance de las documentales e información, que emita el visitador, han sido emitidos correctamente.

Del mismo modo, los Tribunales, deberán realizar un cuidadoso examen de los documentos e informes entregados durante la sustanciación de la visita domiciliaria, a fin de establecer si es idónea o no para demostrar un determinado hecho o la finalidad que con ella se persigue, o si reúne o no los requisitos legales para su eficacia, lo cual debe hacer en uso de su arbitrio judicial, pero expresando la razón que justifique la conclusión que adopte, **por lo que estaremos en condiciones de impugnar la ilegalidad de la valoración alcanzada de forma unilateral por las autoridades fiscalizadoras.**

También, resulta pertinente establecer una mayor capacitación para los encargados de atender los procedimientos de fiscalización, particularmente, tratándose de visitas domiciliarias, en la que se deberá entregar la documentación, reuniendo los requisitos fiscales, pero además, explicándole y demostrándole al visitador, la idoneidad y el alcance de lo entregado, sobre el tema, nos hemos dado a la tarea de subir breves videos en nuestro **canal de youtube en la cuanta Manzanilla, Consultores y Asociados**, del que les participamos un link, para compartir sus puntos de vista, respecto un tema de gran interés para la defensa de los contribuyentes: https://youtu.be/5C9EuRHU_9I