

La visita domiciliaria en materia fiscal

Herramienta clave en las facultades de comprobación de la autoridad tributaria en México



Mtro. Franklin Martín Ruiz Gordillo,
Socio Director de FRG Legal Compliance
Experts & Risk Solutions



Abogado postulante especialista en materia fiscal, penal fiscal, prevención de lavado de dinero y *compliance*. Cuenta con más de 13 años de experiencia.

ANTECEDENTES

Uno de los principios fundamentales del Estado moderno es la recaudación de impuestos, que se considera esencial para el funcionamiento del gobierno y la provisión de servicios públicos. Este principio implica que todas y todos los ciudadanos deben contribuir al financiamiento de los gastos públicos bajo los principios de legalidad, justicia, certidumbre, comodidad y economía, lo que permite al Estado financiar educación, salud,

infraestructura, entre otros servicios esenciales, garantizando así el bienestar social.

Desde sus primeras Constituciones como país independiente, México estableció la obligación de la contribución y la recaudación. Así, la Constitución de 1824 dispuso en su artículo 50 la fijación de gastos generales, determinar las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente

cuentas al gobierno, como facultades exclusivas del Congreso General.

Tiempo después, la Constitución de 1836 previó como obligación de los mexicanos, en su artículo tercero, cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que señalaran las leyes y le comprendan; hecho que, desde entonces, se mantendrá, aunque con algunos cambios, en las Constituciones subsiguientes, de 1857 y 1917. Mientras la primera, en su artículo 31, estableció la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; la Constitución vigente, que data de 1917, mantuvo en su artículo 31, fracción IV, dicha obligación, salvo por las posteriores Reformas Constitucionales de 1993 y 2016 para, primero, precisar al Distrito Federal y, después, Ciudad de México. Actualmente, reza: *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

A efecto de cumplir con este supuesto constitucional, fueron creadas diversas disposiciones fiscales, mismas que fueron simplificadas, primero, por la Ley de Justicia Fiscal de 1937, luego, por el Código Fiscal de la Federación (CFF), publicado el 30 de diciembre de 1938; este último, de hecho, representó un hito en la regulación fiscal en México, modernizando el sistema tributario y estableciendo un marco legal más claro para la administración de diversas contribuciones. Posteriormente, se dieron importantes reformas fiscales que dieron pie a un

segundo código en 1966 y, después, al código actual desde 1981, incorporando cambios y actualizaciones necesarios para la época y adaptándose a las nuevas realidades económicas del país.

A nivel institucional, en 1821 se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, marcando el inicio de la administración fiscal en México, siendo la institución responsable de la recaudación de impuestos (sobre el consumo y la propiedad) y la gestión de las finanzas públicas. Pasaron 32 años para que, en 1853, la Secretaría de Hacienda se denominara oficialmente Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), consolidando su papel en la administración fiscal y financiera del país. Algunos de los hitos más importantes en la historia fiscal del país fueron:

- **1955:** se creó el Registro Nacional de Contribuyentes, un paso fundamental para la formalización y control de los contribuyentes en México.
- **1977:** con la publicación del nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se establece una estructura que incluye tres subsecretarías, siendo la de ingresos la encargada de la recaudación.
- **1995:** en respuesta a la crisis económica y con el objetivo de modernizar la administración tributaria, se publica la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT). Esta ley establece al Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la SHCP, encargado de la recaudación de impuestos y la atención a los contribuyentes.

- **1997:** el SAT comienza a operar oficialmente, marcando un cambio significativo en la administración tributaria en México. Su creación responde a la necesidad de optimizar los procesos recaudatorios y mejorar el servicio brindado a los contribuyentes.

PRINCIPALES ATRIBUCIONES DEL SAT

De acuerdo con el artículo 7 de la LSAT, entre sus principales atribuciones están:

- (i) recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de conformidad con la legislación aplicable;
- (ii) representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- (iii) solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;
- (iv) vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- (v) localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- (vi) allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales, y
- (vii) proponer la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación.

Se entenderá como “política de administración tributaria y aduanera” el conjunto de

acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

Como se observa, existen dos facultades principales de la autoridad para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Facultades de recaudación

- **Determinación y liquidación de contribuciones.** El SAT tiene la facultad de determinar, liquidar y recaudar impuestos, contribuciones de mejoras, derechos y productos federales, así como sus accesorios, de acuerdo con la legislación aplicable.
- **Cobro de impuestos.** Se encarga de la recaudación de ingresos públicos a través del cobro de impuestos federales y estatales, derechos, multas y otros ingresos.
- **Facultad para auditar.** El SAT puede llevar a cabo auditorías y revisiones para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, lo que incluye la revisión de la contabilidad y la documentación relacionada con sus actividades económicas.

Facultades de comprobación

- **Ejercicio de actos de fiscalización.** El SAT puede realizar actos de fiscalización, que incluyen visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y revisiones electrónicas

para asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras.

- **Rectificación de errores.** Tiene la facultad de rectificar errores en las declaraciones y solicitudes presentadas por los contribuyentes, lo que permite corregir inconsistencias y asegurar la correcta liquidación de impuestos.
- **Revisiones electrónicas.** Se realizan revisiones a través de medios electrónicos, permitiendo un análisis más eficiente y rápido de la información presentada por los contribuyentes.
- **Solicitudes de información.** El SAT puede solicitar información a los contribuyentes para verificar el origen de sus ingresos y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- **Detección de inconsistencias.** A través de sus facultades de comprobación, el SAT puede identificar inconsistencias en las declaraciones de los contribuyentes, lo que puede llevar a auditorías más profundas y a la determinación de posibles irregularidades fiscales.

LA RECAUDACIÓN EN MÉXICO

Ahora bien, México, a pesar de que en los últimos años ha aumentado el porcentaje de recaudación tributaria y su número de contribuyentes (del 11.5% en el año 2000 al 16.7% en 2021; y de 28 millones de contribuyentes al SAT en enero de 2010 a 84 millones en noviembre de 2023), sigue siendo de las naciones con menos recaudación de la región; en 2021 —año más alto— se recaudó menos de la mitad que el promedio

de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y nueve puntos por debajo del promedio de América Latina y el Caribe, situándose en el lugar 22 de un total de 26.

Entre las principales razones del no pago de impuestos se encuentran: la informalidad en la que se encuentra el 55.4% de la población económicamente activa, de acuerdo con la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo del Instituto Nacional de Estadística y Geografía; el porcentaje de evasión fiscal entendido como la acción u omisión parcial o total, tendente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria que, si bien ha ido a la baja en los últimos años (del 34% en 2008 al 6% en 2021), sigue siendo una cifra muy alta en el mundo; así como los problemas político-administrativos de la tributación que desalientan a los contribuyentes a pagar sus impuestos, es decir, procedimientos complejos, muchas veces convertidos en espacios de discrecionalidad y arbitrariedad.

De allí que las facultades de comprobación sean tan importantes; entendidas como aquellas que la ley concede a las autoridades fiscales para acudir al domicilio fiscal del contribuyente, del responsable solidario o del tercero relacionado con estos para verificar si cumplen con las obligaciones a su cargo y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas y señalar el crédito fiscal mediante la revisión de la contabilidad, bienes o mercancías del sujeto pasivo. La visita domiciliar es la principal facultad de comprobación de las autoridades fiscales; de allí que, desde 1917, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

regule dicha facultad, redacción que hasta el día de hoy se ha mantenido como sigue:

Artículo 16. ...

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de 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 a las formalidades prescritas para los cateos.

...

PARTICULARIDADES DE LA VISITA DOMICILIARIA

De lo anterior se desprenden algunos requisitos importantes que debe cumplir la autoridad al llevar a cabo esta facultad: la orden escrita, la fundamentación y motivación, y la competencia de la autoridad administrativa. Específicamente, es el CFF, en sus artículos 38, 42, 43 y 49, quien prevé esta facultad, así como sus particularidades, de conformidad con tal disposición constitucional. Así, el artículo 42 de dicho código faculta a las autoridades fiscales para emplear la visita domiciliaria con la cual revisa y verifica a contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, su contabilidad, bienes y mercancías, así como su cumplimiento de la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o

Facturas Electrónicas y la presentación de solicitudes o avisos en materia de registro federal. El fin es comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, además de comprobar la comisión de delitos fiscales para proporcionar información a otras autoridades tributarias.

Al implicar una excepción a una de las prohibiciones en materia de derechos fundamentales más importantes como es la inviolabilidad del domicilio, ha sido de peculiar preocupación el tema de su motivación y fundamentación. Y es que, muchas veces, en dicho acto no se indican las razones de la autoridad en vista de que se considera evidente que la motivación de la orden de visita domiciliaria se circunscribe a su objeto, lo que genera que esta atribución de las autoridades sea en realidad un criterio discrecional absoluto, cuyos únicos fines son políticos o de corrupción. Al respecto, la tesis: III.2o.A. J/2, del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, publicada en 1997, determinó que la motivación de la orden de visita se ha delimitado únicamente respecto del objeto de la revisión, es decir, al propósito de la facultad comprobatoria y los aspectos fiscales a cargo del contribuyente que la motivaron.

En mismo sentido, las tesis jurisprudenciales 2a./J. 57/997 y 2a./J./ 59/978 han determinado que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: (i) constar en mandamiento escrito;

(ii) ser emitida por autoridad competente; (iii) expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; (iv) el objeto que persiga la visita; y (v) llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia.

Estos demás requisitos son fijados por los artículos 38 y 43 del CFF, a saber:

Artículo 38. ...

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

V. Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

VI. Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Artículo 43. ...

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

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

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

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

Como se observa, ni la Constitución ni el código advierten un requisito más allá de lo formal para este acto administrativo; de allí que, de acuerdo con Calderón Roca, sea importante incluir un requisito de necesidad, tomando como ejemplo la legislación procesal penal respecto a la figura del cateo (recuérdese que la propia CPEUM refiere que dicho acto deberá sujetarse a las leyes respectivas

Dofiscal

y a las formalidades prescritas para los cateos), mismo que se basa en la protección del domicilio del particular al impedir que la autoridad se introduzca en el mismo por su mero arbitrio y sin señalar una causa específica que le llevó al extremo de transgredir la inviolabilidad del domicilio del particular.

De hecho, a pesar de que entre la revisión de gabinete y la visita domiciliaria, como facultades de comprobación, existen importantes diferencias (véase cuadro I), los requisitos

formales para la emisión de la visita, es decir, para el inicio de las facultades en sí, son esencialmente los mismos que para la revisión de gabinete, puesto que ambas órdenes deben contener el nombre del contribuyente a revisar, el domicilio en el cual se encuentra este (con la distinción de que en la revisión de gabinete esto es únicamente para efectos de la notificación y no para la realización de la visita), las contribuciones y periodo a revisar, así como la firma del funcionario competente que la emite.

Cuadro I. Diferencias entre visita domiciliaria y revisión de gabinete

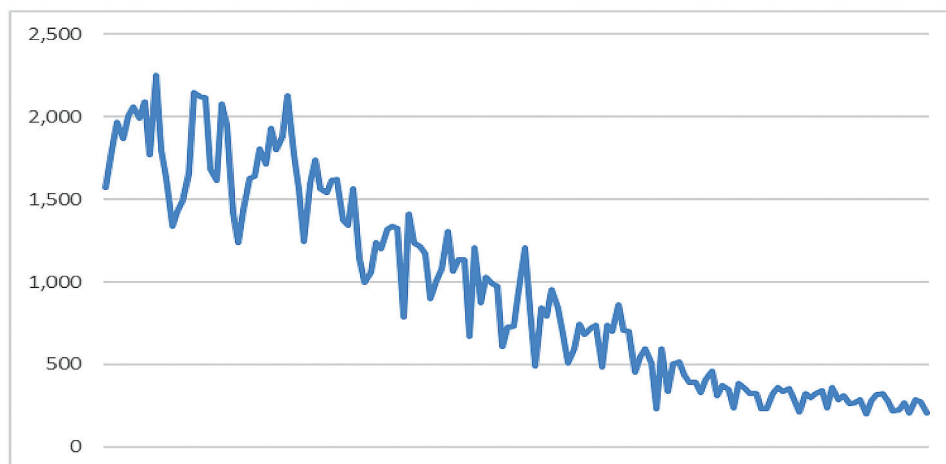
Aspecto	Visita domiciliaria	Revisión de gabinete
Ubicación	Se realiza en el domicilio fiscal del contribuyente.	Se lleva a cabo en las oficinas del SAT.
Inicio del procedimiento	Inicia con una orden de visita notificada al contribuyente.	Comienza con un oficio de solicitud de información.
Naturaleza de la revisión	Permite a la autoridad observar directamente las operaciones y documentación.	Se basa en la documentación que el contribuyente presenta.
Plazo para concluir	Máximo de 12 meses desde la notificación de la orden.	Máximo de seis meses desde la solicitud de información.
Intimidad y presión	Puede generar mayor presión al estar presente la autoridad en el domicilio del contribuyente.	Generalmente es menos invasiva, ya que no requiere presencia física en el domicilio.
Documentación requerida	Se pueden requerir documentos, informes y bienes en el momento de la visita.	Se solicita la presentación de documentos en un plazo determinado.
Objetivo	Verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales en el lugar de operación.	Comprobar el cumplimiento a través de la revisión de la contabilidad presentada.
Formalidades	Debe cumplir con formalidades específicas establecidas en el CFF.	También requiere seguir procedimientos y formalidades establecidos por la ley.

Fuente: elaboración propia.

De esta forma, la inviolabilidad del domicilio en materia fiscal es materialmente inexistente, en tanto que la autoridad puede ingresar en el domicilio para efectos de llevar a cabo sus facultades de comprobación simplemente porque así lo desea; sea esto algo necesario o no.

En la actualidad, los datos estadísticos del SAT muestran que, de 2012 a 2024, se ha visto reducido de manera importante y constante el número de visitas domiciliarias en materia fiscal, pasando de 22 mil 801 durante 2012 a tan solo tres mil 881 en 2023, como se observa en la siguiente gráfica:

Gráfica I. Número de visitas domiciliarias (enero de 2012 a junio de 2024)



Fuente: elaboración propia con datos obtenidos del SAT (Actos de fiscalización por método).

Además de los requisitos de procedibilidad, existen otros aspectos también regulados por el CFF. Así, según los artículos 44, 45, 46 y 47, la visita deberá llevarse conforme a lo siguiente:

1. Debe iniciarse en el domicilio fiscal del contribuyente y, en el supuesto de que no se encuentre, se le dejará citatorio para una hora determinada del día siguiente; si al día siguiente no se encuentra el citado, la visita se iniciará con quien se encuentre en el domicilio.
2. Los visitantes deben identificarse debidamente ante la persona con la que se atiende la diligencia y entregarle la orden de visita, la cual debe cumplir con los requisitos de legalidad.
3. Requerir al visitado o a la persona que se encuentre en el lugar que designe dos testigos, apercibiéndolo que, en caso de que no lo haga, será el visitador quien los elegirá. Los testigos pueden ser sustituidos, sin que ello invalide los resultados de la visita.
4. Posteriormente, se levanta el acta parcial de inicio, que debe contener: lugar, fecha y datos de las personas que intervienen en la visita, los hechos u omisiones que en relación

con el objeto de la visita conozcan los visitantes, las consecuencias legales de los hechos y omisiones. De igual manera, pueden emitirse actas complementarias que vienen a perfeccionar el contenido de lo asentado en un acta parcial.

5. Luego, se levantará la última acta parcial; entre esta y el acta final deberán transcurrir, cuando menos, 20 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.

6. La visita concluye cuando se emite el acta final. Si el visitado, la persona que atendió la diligencia o testigos no comparecen a firmar el acta o se niegan a firmarla, o bien se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se anotará en el acta sin que esto afecte la validez de la misma. Las actas parciales que se hubiesen generado a lo largo de la visita se integrarán al acta final. Si las autoridades no levantan el acta final, no notifican el oficio de observaciones o el de la conclusión de la revisión en los plazos correspondientes, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que de ella deriven.

7. Una vez que las autoridades hayan conocido de hechos u omisiones, determinarán las contribuciones omitidas mediante una resolución, que debe ser notificada personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se haya levantado el acta final de visita.

8. La visita debe concluir dentro de un plazo máximo de 12 meses a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación (si el contribuyente está integrado al sistema financiero o se trata de personas morales en régimen de consolidación fiscal, serán 18 meses; asimismo, si de la visita se deriva solicitud de información fiscal a otro país, cuando sean contribuyentes que celebren operaciones con partes en el extranjero, o bien cuando se lleve la verificación a exportadores o productores de otros países, el plazo para concluir será de dos años).

9. En caso de huelga, fallecimiento del contribuyente, desocupación de este del domicilio fiscal, desatención al requerimiento para su verificación, por caso fortuito o fuerza mayor, o bien ante la puesta de algún medio de defensa en el país o en el extranjero, los plazos para concluir las visitas se suspenderán.

Por último, es importante destacar tanto los derechos como las obligaciones de los visitados; los cuales se exponen a continuación:

Obligaciones

- Permitir el acceso al lugar objeto de la visita a los visitantes designados en la orden.
- Poner a disposición de los visitantes la contabilidad, documentos, informes, discos, cintas o cualquier otro medio de almacenamiento de datos que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Permitir la verificación de bienes, mercancías y documentos relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.
- Estar presente para el llenado del acta final de la visita domiciliaria y firmarla junto con dos testigos.

Derechos

- Ser informado de sus derechos y obligaciones al inicio de los actos de comprobación de la autoridad fiscal en el desarrollo de estos actos.
- Que se le entregue la "Carta de los derechos del contribuyente auditado".
- Corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones, presentando la declaración normal o complementaria.
- Dar por concluida la visita domiciliaria o la revisión cuando, a juicio de la autoridad, se determine que se han corregido todas las obligaciones siempre que hayan transcurrido al menos tres meses a partir del inicio de la visita o revisión.

- Cuando corrija su situación fiscal después de que concluya la visita o revisión y las autoridades verifiquen que ha cumplido con todas las obligaciones, se le informe con un oficio dentro del mes siguiente a partir de que la autoridad haya recibido su declaración de corrección fiscal.
- Si le hacen una auditoría (visita domiciliaria) o una revisión en su contabilidad y paga los adeudos después del inicio de visita o revisión, pero antes de que se le notifique el acta final o el oficio de observaciones, la multa que le impondrán es del 20% de las contribuciones omitidas.
- Si paga después de que se le notifique el acta final o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la liquidación, pagará una multa del 30% de las contribuciones omitidas.
- Puede pagar a plazos, hasta en 36 parcialidades o de manera diferida sin exceder de 12 meses, las contribuciones o adeudos fiscales que se le determinen, siempre que garantice el interés fiscal.
- Las autoridades fiscales tienen un plazo máximo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas cuando realicen visitas domiciliarias o revisiones fiscales.
- Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá que no existe crédito fiscal a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados.
- Cuando la autoridad determine contribuciones omitidas, no puede volver a determinar cantidades adicionales con base en los mismos hechos. Podrá hacerlo solo cuando se conozcan hechos diferentes. En este caso, se emitirá una orden expresando los motivos de los nuevos conceptos a revisar.
- Puede solicitar ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) la adopción de un acuerdo conclusivo a partir de que se le notifique la visita domiciliaria, la solicitud de documentos o la resolución provisional, según el tipo de acto de comprobación que ejerza la autoridad y hasta antes de que le sea notificada la resolución definitiva que determine, en tal supuesto, las contribuciones omitidas.

Respecto a este último punto sobre los derechos de los visitados, cabe resaltar que de 2014 a 2022 el número total de acuerdos conclusivos por parte de la Subprocuraduría de Acuerdos Conclusivos y Gestión Institucional de la Prodecon ha aumentado de manera consistente, al pasar de 986 a dos mil 648, respectivamente (véase gráfica II).

Cabe recordar que, desde 2014, se facultó a la Prodecon para esclarecer o arreglar las diferencias o desacuerdos del contribuyente con los auditores o visitadores. Con este acuerdo, se da por terminada de manera anticipada la auditoría o revisión sin tener que esperar a que transcurran los 12 meses que esta pueda durar. •

Gráfica II. Número total de acuerdos conclusivos (2014-2022)



Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la Prodecon.