



UNIVERSIDAD PANAMERICANA FACULTAD DE DERECHO CON RVOE DE LA  
SEP NÚM. 974181 DE FECHA 15/07/1997

**“FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. EL  
ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ADMITIR LA  
POSIBILIDAD DE SOLICITAR EN MÁS DE UNA OCASIÓN INFORMES, DATOS  
O DOCUMENTOS, O LA PRESENTACIÓN DE LA CONTABILIDAD O PARTE  
DE ELLA PARA EL EJERCICIO DE AQUÉLLAS FUERA DE UNA VISITA  
DOMICILIARIA, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y  
SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2016)”**

TESINA QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN DERECHO  
FISCAL PRESENTA

LIC. RICARDO MENDOZA QUEZADA

CIUDAD DE MÉXICO, 2025

## INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se analizará exhaustivamente la Jurisprudencia de rubro *“FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. EL ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ADMITIR LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR EN MÁS DE UNA OCASIÓN INFORMES, DATOS O DOCUMENTOS, O LA PRESENTACIÓN DE LA CONTABILIDAD O PARTE DE ELLA PARA EL EJERCICIO DE AQUÉLLAS FUERA DE UNA VISITA DOMICILIARIA, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2016)”*.<sup>1</sup>

Como se detallará y profundizará a lo largo de esta obra, la Jurisprudencia tiene por objeto resolver el problema jurídico consistente en determinar cuál es la interpretación correcta y el alcance del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente en 2016<sup>2</sup>.

La relevancia de este análisis radica en el impacto directo que la interpretación de este artículo tiene tanto para los contribuyentes mexicanos como para los profesionales del derecho fiscal. La jurisprudencia que se examina en este trabajo aborda un problema jurídico de gran trascendencia: determinar si el artículo 48 del CFF permite a la autoridad fiscalizadora realizar múltiples requerimientos de información durante una revisión de gabinete, o si, por el contrario, dicha facultad se encuentra limitada a una sola solicitud.

A lo largo de este documento, se profundizará en los fundamentos jurídicos y doctrinales que sustentan la actuación de la autoridad fiscal, así como en los derechos y garantías que asisten a los contribuyentes en el marco de los procedimientos de fiscalización. Asimismo, se contrastarán los procedimientos y consecuencias legales de la revisión de gabinete frente a la visita domiciliaria, con

---

<sup>1</sup> Tesis 2a./J. 22/2020 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

<sup>2</sup> En adelante, cuando en esta obra se haga referencia al artículo 48 del CFF, se entenderá que la referencia se realiza al dispositivo legal vigente en 2016, salvo que se indique lo contrario.

el propósito de ofrecer una visión integral y crítica sobre el alcance de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

## DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

*Para Andrea.*

*Gracias a Guillermo, Jorge, Fernando, Roberto, Mariana y Javier, porque no hay buen abogado, sino buen equipo.*

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>2</b>
<b>DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS .....</b>	<b>4</b>
<b>ÍNDICE .....</b>	<b>5</b>
<b>ABREVIATURAS.....</b>	<b>6</b>
<b>1. EXPOSICIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO Y RESEÑA DE LA JURISPRUDENCIA .....</b>	<b>7</b>
<b>2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD .....</b>	<b>18</b>
<b>3. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA .....</b>	<b>22</b>
<b>4. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.....</b>	<b>28</b>
<b>5. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES 32</b>	
<b>5.1 Facultades de comprobación .....</b>	<b>33</b>
<b>5.2 Facultades de gestión .....</b>	<b>36</b>
<b>5.3 Visita domiciliaria .....</b>	<b>37</b>
<b>5.4 Revisión de gabinete .....</b>	<b>41</b>
<b>6. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA.....</b>	<b>46</b>
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>55</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>61</b>

## **ABREVIATURAS**

CFF Código Fiscal de la Federación

CPEUM Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

SCJN Suprema Corte de Justicia de la Nación

TFJA Tribunal Federal de Justicia Administrativa

## 1. EXPOSICIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO Y RESEÑA DE LA JURISPRUDENCIA

Por principio de orden, el autor estima que el camino más apropiado para adentrarse en el análisis de la Jurisprudencia que es objeto de este trabajo consiste en identificar lo dispuesto por el artículo 48 del CFF, para después exponer qué fue lo que la quejosa reclamó al ventilarse en el juicio de amparo que dio origen a dicha Jurisprudencia.

A tal efecto, conviene recordar (sin perjuicio de ahondar mucho más en ello más adelante) que el artículo 48 del CFF regula las facultades de la autoridad fiscalizadora para llevar a cabo aquellas auditorías que en la jerga (y en la propia fracción V del artículo en análisis) se conocen como “*revisiones de gabinete*”, en oposición a las visitas domiciliarias.

En términos generales y para anticipar lo que se expondrá más adelante, se puede decir que la principal diferencia entre estas dos facultades radica en el lugar en que la autoridad fiscalizadora lleva a cabo la visita: las de gabinete, por un lado, las lleva a cabo la fiscalizadora *desde su gabinete* (escritorio, diríamos ahora), mientras que las domiciliarias las lleva a cabo *en el domicilio* (literalmente, en ese lugar físico) de la contribuyente.

Ahora bien, a continuación, se transcribe la porción relevante del citado artículo:

Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

...

De la lectura somera del artículo 48 del CFF, se sigue que —como se anticipó— este regula específicamente el ejercicio de facultades de comprobación

*fuera de una visita domiciliaria*, a saber, las que se conocen como revisiones de gabinete.

En primer lugar, en la fracción I, el precepto indica que la solicitud deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del CFF, mismo que regula las formalidades aplicables a las notificaciones en materia fiscal.

En la fracción II se prevé que la solicitud formulada al contribuyente deberá indicar el lugar (en ocasiones, de forma presencial o por medio del buzón tributario) y plazo para exhibir la documentación. Esto, desde luego, busca generar seguridad jurídica en el contribuyente, al dejarle saber cómo (y, específicamente, dónde o por qué medio, considerando el importante papel que desempeña ahora el mundo digital y las comunicaciones por correo electrónico con la autoridad) cumplir con el requerimiento.

Posteriormente, en la fracción III, se establece que aquellos informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por (i) la persona a quien se dirigió la solicitud o (ii) su representante legal. Sobre este particular no hay mucho más que decir.

Asimismo, en la fracción IV, se prevé que, como consecuencia de la revisión de la documentación requerida, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del CFF. En este punto es importante enfatizar que en esta fracción se presupone que ha culminado la revisión de la información y documentación exhibida por el contribuyente previa solicitud de la fiscalizadora, estando entonces está facultada para formular las observaciones correspondientes.

Sin ahondar mucho más al respecto, sí es importante destacar la importancia que tiene el oficio de observaciones, al ser la primera ocasión en la que, dentro de un procedimiento de fiscalización y, específicamente, una revisión de gabinete, la autoridad deja saber al contribuyente cuáles son aquellas conductas que pudiere

considerar omisiones o constitutivas de alguna sanción administrativa, detonando, en su caso, una primera posibilidad real para que el contribuyente desvirtúe puntualmente dichas observaciones. Es decir, antes de esta etapa, el contribuyente puede pretender conocer “hacia dónde” va la revisión, o bien, qué es lo que “puede” estar buscando la autoridad fiscalizadora. Pero no es hasta este momento que, con certeza, conoce qué es lo que la autoridad puede o no estar observando con base en la información y documentación que el contribuyente ha exhibido durante el procedimiento.

Por otro lado, en la fracción V, se determinó que, en caso de no existir observaciones, la fiscalizadora simplemente comunicará al contribuyente la conclusión de la revisión de gabinete. Es, en el personalísimo punto de vista del autor y con base en su experiencia profesional, verdaderamente extraordinario presenciar una visita sin observaciones. Un verdadero *milagro tributario*.

La fracción VI prevé que el oficio de observaciones se notificará en términos del artículo 134 del CFF.

Así, el contribuyente contará con plazo de 20 días para exhibir documentación que desvirtúe los hechos u omisiones asentados en el referido oficio, o bien, para corregir su situación fiscal.

También prevé que, cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por 15 más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días.

Esta fracción también establece que se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones si el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe en el plazo correspondiente y que el plazo aquí previsto es independiente de aquél que tiene la autoridad para concluir la revisión. Esto sigue la lógica básica del proceso, en el que se tienen por consentidos todos aquellos hechos que no sean refutados.

La fracción VII establece que, tratándose de revisiones relacionadas con operaciones entre partes relacionadas en materia de precios de transferencia, el plazo referido en la fracción VI será de 2 meses. Supone el autor que esto quizá se deba a la complejidad que entraña un procedimiento de esta naturaleza. Sin

embargo, esto solo lo conoce el legislador que originalmente aprobó esta inclusión y esto sale del conocimiento actual del que escribe estas líneas.

La fracción VIII, pro otro lado, prevé que el contribuyente podrá corregir su situación fiscal mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora. Esto, desde luego, se redactó de forma genérica, toda vez que sería imposible que el legislador anticipara absolutamente todas las formas distintas en las que un contribuyente podría autocorregirse. Tenemos, por ejemplo, la presentación de declaraciones complementarias, avisos, formas, solicitudes, emisión o cancelación de comprobantes fiscales digitales por internet, etc. Así, la forma de llevar a cabo una autocorrección dependerá absolutamente de cada caso concreto y su propia complejidad.

Por último, la fracción IX prevé que cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal o no desvirtúe los hechos u omisiones (mucho ojo, pues no lo dice el artículo, pero esto será siempre a juicio de la autoridad fiscalizadora), se emitirá la resolución correspondiente en que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos que notificará en términos del citado 134 del CFF.

A partir de lo analizado hasta este punto, resulta claro que la *ratio* del artículo 48 del CFF radica, fundamentalmente, en establecer un marco normativo específico para regular la actuación de la autoridad fiscal cuando decide ejercer sus facultades de comprobación mediante procedimientos distintos a la visita domiciliaria, salvaguardando principios y derechos fundamentales básicos, como lo es el de legalidad o el de seguridad jurídica.

En este sentido, el precepto legal mencionado se enfoca particularmente en la figura de la “revisión de gabinete”, la cual (como veremos más adelante) constituye una alternativa relevante (y, hoy día, sumamente frecuente) dentro de los mecanismos de fiscalización previstos por la legislación tributaria mexicana y disponibles para la autoridad.

Por un lado, el precepto otorga expresamente a la autoridad fiscalizadora la posibilidad de llevar a cabo revisiones exhaustivas de la situación fiscal de los

contribuyentes sin la necesidad de acudir físicamente al domicilio de estos (sino que las realiza “desde su gabinete”); por otro lado, impone también límites claros y procedimientos específicos que deben observarse para salvaguardar los derechos de los contribuyentes y garantizar la legalidad y transparencia en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Así, el artículo 48 no solo habilita a la autoridad para requerir información y documentación a través de medios escritos y electrónicos, sino que también establece plazos, formalidades y garantías que deben respetarse en todo momento (y que detallaremos más adelante).

Es claro, para el autor, que la revisión de gabinete, como modalidad de fiscalización, responde a la necesidad de modernizar y hacer más eficiente la labor de la autoridad fiscal, permitiendo un análisis detallado de la información proporcionada por los contribuyentes y facilitando la detección de posibles inconsistencias o irregularidades.

Además, en términos de recursos, es evidente que puede resultar mucho más eficiente formular un requerimiento y notificarlo por medio de buzón tributario que enviar un notificador personalmente y luego enviar en múltiples ocasiones a los auditores a efectuar la visita.

Hay ocasiones, sin embargo, en los que la presencia física de un auditor es insustituible y necesaria (por ejemplo, en presuntivas de ingresos en los que el auditor haga constar los ingresos que un contribuyente recibe en efectivo en algún día específico). Pero para todos aquellos casos en los que no es necesaria la presencia física y material el auditor, la revisión de gabinete es una excelente alternativa.

En suma, el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación cumple una función medular dentro del sistema tributario mexicano, al equilibrar la potestad de la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales con la protección de los derechos de los contribuyentes.

Sin embargo, como cualquier norma jurídica, el dispositivo en comento no está exento de ser vago y ambiguo, dejando lugar a ciertas dudas que pudieran ocasionar incertidumbre en los contribuyentes.

Es por ello que, a manera de ejemplificar el escenario material que pudo haber dado origen a la Jurisprudencia que se analizará más adelante y con un ánimo sumamente creativo, se expondrá un caso absolutamente hipotético que nace de la imaginación del autor y tiene por objeto identificar al lector con la problemática aludida, situándolo en un escenario que perfectamente pudo haber sido real en el pasado.

Imaginemos, pues, de forma meramente ilustrativa, el siguiente caso hipotético:

La autoridad fiscalizadora realiza un requerimiento de información al contribuyente “Tesisas Finas, S.A. de C.V.” (“Tesisas Finas”), en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a las que estuvo obligado durante el ejercicio fiscal de 2001. Dicha notificación es realizada -como lo era en esos años- de manera personal.

Resulta, pues, que la autoridad fiscal notifica válidamente (asumamos que así es, para efectos de este caso) el Oficio “007” al representante legal de la empresa referida (que era contador público, no abogado), mismo que constituye el inicio de la revisión de gabinete y contiene un requerimiento de información y documentación (*i.e.*, documentación que integra la contabilidad de Tesisas Profesionales y que abarca, como usualmente lo hace, registros contables pólizas, contratos, balances y un sinnúmero de elementos adicionales) relacionado con actividades llevadas a cabo durante el ejercicio referido líneas arriba, señalando —en términos de lo dispuesto por el artículo 48— lugar y plazo específico para proporcionar dicha documentación: en este caso, las oficinas de la fiscalizadora.

Previo al fenecimiento del plazo, el representante legal de Tesisas Profesionales se presenta en la administración desconcentrada que formuló el requerimiento, ubicada en Hidalgo 77, colonia Centro, para exhibir la totalidad (sí, la totalidad) de todo el caudal de información y documentación solicitada por la autoridad fiscal.

Posteriormente, al haber cumplido con la empresa dispuesta de forma cabal y sin haber omitido dar cumplimiento al más mínimo requerimiento, el representante legal de Tesisas Finas acude a un bar cercano a consumir una cerveza a

temperatura debajo de los 0 grados celsius, mientras les informa por mensaje de texto a los accionistas de la compañía que “únicamente les queda esperar la notificación del oficio de observaciones, en caso de haberlas, toda vez que *la autoridad fiscalizadora ha ejercido y agotado sus facultades de comprobación, al haber solicitado por única ocasión la información y documentación que deseaba revisar para confirmar que hemos cumplido con nuestras obligaciones fiscales*”, pues, dice el representante legal que es un estudioso de lo fiscal, así lo prevé el artículo 48 del CFF.

Pasaron los días, las semanas e incluso un par de meses, cuando el referido representante legal recibió una llamada de su asistente: *hay una persona del Servicio de Administración Tributaria que viene a notificarle un oficio.*

El representante legal se sorprende, pues es improbable que la fiscalizadora hubiera concluido su revisión en poco más de dos meses (¡incluso con los más doctos auditores!).

Sin embargo, procede a recibir la notificación para darse cuenta de que esto no era un oficio de observaciones, ¡sino un segundo requerimiento de información y documentación para revisar el mismo ejercicio fiscal de 2001! El oficio, pues, hacía referencia al primero que le fue notificado y que ya había atendido a cabalidad meses antes.

El representante legal acude inmediatamente a su oficina para buscar su CFF, y específicamente, el artículo 48, pues está absoluta y completamente seguro de que dicho precepto jamás, pero jamás, establece que la autoridad fiscalizadora podrá formular *un segundo requerimiento* de información a los contribuyentes en este tipo de revisiones.

Habiendo releído el referido artículo, confirma que, en efecto, no se ha vuelto loco ni padece de alguna enfermedad de esas que afectan la memoria del hombre: las fracciones I y II del artículo 48 del CFF hablan de “la solicitud” y no así de “las solicitudes”, mientras que la fracción III establece cual será la consecuencia de que la autoridad hubiere revisado “la solicitud” y no “las solicitudes.

Más aún: el mismo proemio del artículo mencionado habla de *cuando las autoridades fiscales soliciten* (una vez, no más de una sola vez) información y documentación.

¿Cómo, se pregunta nuestro diligente representante legal, es entonces posible que la fiscalizadora hubiera notificado *otra* solicitud de información y documentación?

El representante legal levanta el teléfono y llama al abogado postulante de la Compañía: de ser legal el acto de la autoridad, este artículo debe ser impugnado por generar inseguridad jurídica: ha puesto en absoluta incertidumbre al representante legal de Tesinas Finas (y seguramente a más de un contribuyente).

El representante legal, entonces, toma su teléfono y acude a su abogado para pedirle que prepare los medios de defensa correspondientes.

Y con esto terminamos nuestro caso hipotético.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa (y sin abordar temas procesales analizados en la Ejecutoria que dio origen a la Jurisprudencia, en beneficio de razonar y enfocarnos exclusivamente los temas sustantivos), se tiene que la quejosa sostuvo que el artículo 48 permite, en el contexto de revisiones de gabinete, a la autoridad fiscalizadora requerir información y documentación únicamente por UNA ocasión y que, con base en esa única exhibición, debe emitir el oficio de observaciones.

Lo anterior, al estimar que la facultad es reglada y obligatoria; es decir, si el precepto habla de un requerimiento, no existe fundamento legal que dé lugar a formular ulteriores requerimientos de información. Alegó, también, que no se está ante una auditoría “integral”, como —a su parecer— sí se estaría en una visita domiciliaria.

En ese sentido, la autoridad debe especificar con claridad y exhaustividad, a parecer de la quejosa, la totalidad de la información y documentación que desea revisar desde el primer y único requerimiento. En pocas palabras, si el artículo que hemos analizado no establece expresamente la facultad de realizar un segundo requerimiento, entonces no es permisible que la autoridad así lo haga.

Lo anterior, con base en un entendimiento de los principios de legalidad y seguridad jurídica para los contribuyentes, pues de permitir un segundo requerimiento (o más), se dejaría a discreción de la autoridad la decisión de formular los requerimientos que desee.

Por último, sostuvo la empresa que esta interpretación sería contraria al principio pro-persona y al de progresividad.

El dilema es claro, y así lo identificó la Segunda Sala del Máximo Tribunal: ¿puede válidamente la autoridad fiscal formular más de un requerimiento a los contribuyentes en una revisión de gabinete?

Desde ahora se adelanta que la respuesta que dio la Sala fue en sentido afirmativo. Sin embargo, para entender dicha conclusión, debemos abordar diversos temas que resultan fundamentales para comprenderla.

## 2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En palabras de Torruco,<sup>3</sup> el principio de legalidad es uno de los logros más importantes del Estado de Derecho y comprende dos figuras jurídicas, a saber: el principio de legalidad administrativa (o preeminencia de la ley) y la reserva de ley. El primero se refiere a la esfera aplicativa del principio, mientras que el segundo se refiere a su esfera normativa<sup>4</sup>.

En relación con el primero, se tiene que la autoridad administrativa debe ceñir su actuar a lo dispuesto por la ley; como sostiene Garrido Falla<sup>5</sup> supone el respeto absoluto en la producción de las normas administrativas al orden escalonado exigido por la jerarquía de las fuentes y, finalmente, la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa misma autoridad, o incluso, por autoridad de grado inferior siempre que actúe en el ámbito de competencia.

Desde otra concepción, para Pompa<sup>6</sup>, este principio podría clasificarse como la columna vertebral de la doctrina jurisprudencial que completa el sistema legal del derecho tributario mexicano, actuando como límite al ejercicio del poder público y como un “escudo protector” de la esfera de derechos del contribuyente. De modo que, citando a Arrijo Vizcaíno<sup>7</sup>, el principio de legalidad tributaria opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos de la relación jurídica fiscal, al sujetarlos a un régimen legal específico cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo.

---

<sup>3</sup> Torruco Salcedo, Sitali, “El principio de la legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, IIJ-UNAM, 2009, p. 5.

<sup>4</sup> González García, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, en AA.VV., *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 1980, p.2.

<sup>5</sup> García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I*, Madrid, Civitas, 2001, p. 439.

<sup>6</sup> Pompa García, Bertha Graciela, “Conceptos Fundamentales de Derecho Tributario”, en AA.VV. *Manual de Derecho Tributario*, México, Tirant Lo Blanch, 2021.

<sup>7</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2012, p. 122.

Para Torruco<sup>8</sup>, y también para el autor, en el derecho mexicano, el principio de legalidad se deduce de la interpretación del segundo párrafo del artículo 14 de la CPEUM en conjunto con el primer párrafo del diverso 16 del mismo ordenamiento.

El principio de reserva de ley, especialmente relevante en el ámbito tributario, constituye una regla fundamental en la creación, modificación y derogación de normas que inciden de manera directa en la esfera de derechos y obligaciones de la ciudadanía.

Según este principio, determinadas materias de especial entidad deben ser reguladas exclusivamente mediante una ley formal, es decir, a través de un procedimiento legislativo en el que participen los representantes elegidos democráticamente.

Con ello se procura que decisiones de alta sensibilidad social, como la creación, modificación o supresión de tributos, no queden sujetas a la discrecionalidad de autoridades administrativas o del poder ejecutivo, sino que sean discutidas y aprobadas en un marco de deliberación pública y transparente.

Este principio se enlaza estrechamente con la noción de legalidad y con la separación de poderes. La reserva de ley actúa como una salvaguarda institucional que impide que la potestad tributaria se ejerza por vías distintas a la parlamentaria, evitando decisiones unilaterales y preservando el equilibrio entre órganos del Estado.

En su dimensión material, exige que los elementos esenciales del tributo — como el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, el tipo o tarifa, las exenciones y los beneficios fiscales— se definan de forma clara y suficiente en una norma con rango de ley.

En su dimensión formal, impone que la aprobación de esas reglas se someta a un proceso legislativo dotado de garantías de publicidad, debate y control.

La finalidad principal de esta reserva es asegurar el control democrático sobre aspectos que inciden en el patrimonio y en la conducta económica de las personas. Al requerir la intervención del legislador, se fomenta la deliberación plural, el contraste de argumentos y la ponderación de intereses colectivos, lo cual

---

<sup>8</sup> Torruco, *óp. cit.*, p. 10.

contribuye a normas más equilibradas y previsibles. Esta previsibilidad se traduce en seguridad jurídica: los contribuyentes pueden conocer ex ante sus obligaciones, planificar sus actividades y confiar en que las cargas tributarias no variarán arbitrariamente por decisiones administrativas de oportunidad o conveniencia.

Debe señalarse, además, que la reserva de ley no impide la intervención reglamentaria, pero sí la condiciona y limita. Los reglamentos pueden desarrollar aspectos técnicos o procedimentales, siempre que se mantengan dentro del marco trazado por la ley y no alteren sus elementos esenciales. De este modo, la Administración conserva capacidad de gestión y ejecución, pero no puede innovar en materias nucleares ni introducir cargas nuevas sin habilitación legal suficiente. Cualquier exceso reglamentario en este ámbito deviene inválido por vulnerar el principio de jerarquía normativa y el propio núcleo de la reserva de ley.

Asimismo, el principio se complementa con otros pilares del Estado de Derecho, como lo pueden ser la igualdad tributaria, la generalidad del impuesto, la capacidad económica y la prohibición de la retroactividad en perjuicio del contribuyente, que encuentran en la ley su cauce natural de desarrollo. La sujeción de los tributos a la ley facilita la fiscalización democrática y el control jurisdiccional, permitiendo que los tribunales examinen, por un lado, el proceso formal legislativo y, por otro, la compatibilidad material de las normas con la Constitución y con los derechos fundamentales.

En última instancia, el principio de reserva de ley no solo protege la legalidad y la seguridad jurídica, sino que fortalece la legitimidad del sistema tributario. Al confiar al legislador la definición de los tributos y sus elementos esenciales, se incrementa la responsabilidad política de quienes toman decisiones, se promueve la rendición de cuentas y se sostiene la confianza de los ciudadanos en las instituciones encargadas de aprobar y aplicar las normas fiscales. Así, la reserva de ley es una garantía estructural de la democracia fiscal: asegura que el poder de exigir contribuciones se ejerza con transparencia, bajo control y con respeto a los valores constitucionales.

En materia tributaria, el principio de reserva de ley se introduce expresamente en el artículo 31, fr. IV de la CPEUM. Esto ha sido interpretado por la Suprema Corte

de Justicia de la Nación en el sentido de que todos los elementos de las contribuciones deben estar comprendidos a nivel legal<sup>9</sup>.

Un ejemplo interesante e ilustrativo de la aplicación del principio de legalidad se desprende del criterio sostenido por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito<sup>10</sup> cuando sostuvo que no se puede aplicar una exención o excepción de tributación por interpretación si no está establecido en ley.

---

<sup>9</sup> Tesis 900243, *Apéndice 2000*, Séptima Época.

<sup>10</sup> Tesis I.4o.A.171 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

### 3. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El principio de seguridad jurídica es, sin lugar a dudas y sin temor a equivocarnos, uno de los pilares fundamentales del Estado de Derecho. Este principio pretende garantizar a los gobernados -y desde luego a los contribuyentes- la certeza de que sus derechos y obligaciones serán reconocidos y protegidos por el orden jurídico, y que las autoridades actuarán conforme a la ley, evitando la arbitrariedad y la incertidumbre. En otra faceta, también permite a los gobernados *saber a qué atenerse* y cómo dar cabal cumplimiento a sus obligaciones.

La seguridad jurídica es un principio fundamental del Estado de Derecho que, en términos generales, se refiere a la previsibilidad y certeza en la aplicación de las normas jurídicas. Este concepto implica que las personas deben poder anticipar las consecuencias legales de sus acciones, lo que les permite tomar decisiones informadas y actuar con confianza dentro del marco legal vigente. La existencia de reglas claras y procedimientos establecidos es esencial para que los ciudadanos comprendan cuáles son sus derechos y obligaciones, así como las posibles repercusiones de sus actos.

En esta misma línea, estima el autor que la seguridad jurídica exige no solo la claridad de las normas, sino también su estabilidad y coherencia en el transcurso del tiempo. Ello supone que el ordenamiento jurídico no se transforme de manera abrupta o caprichosa, y que los cambios necesarios se introduzcan con previsión, publicidad suficiente y plazos razonables para su adaptación. La previsibilidad, en este sentido, no implica inmovilidad normativa, sino un marco de confianza en el que el ciudadano y los operadores económicos puedan planificar su conducta sin temor a interpretaciones sorpresivas o a modificaciones retroactivas que alteren de manera injustificada situaciones ya consolidadas.

Este principio se vincula estrechamente con la legalidad y el debido proceso (como se detallará más adelante). La seguridad jurídica requiere que la actuación de las autoridades se ajuste estrictamente a la ley, que las decisiones administrativas y judiciales estén debidamente motivadas y que existan vías efectivas de impugnación para corregir errores o arbitrariedades.

Asimismo, este principio presupone la publicidad de las normas y de las decisiones relevantes, de modo que su conocimiento sea accesible y no quede restringido a círculos especializados, fortaleciendo así la igualdad de los ciudadanos frente al Derecho.

La seguridad jurídica también se proyecta sobre la interpretación y aplicación uniforme de las normas. Para alcanzarla, resulta esencial la consistencia jurisprudencial, la observancia de precedentes y la existencia de criterios interpretativos estables que reduzcan la incertidumbre. La dispersión de criterios o los giros interpretativos abruptos generan dudas que afectan la confianza legítima de las personas, la cual constituye un componente central de este principio: quien actúa de buena fe conforme a la normativa vigente y a la práctica administrativa o judicial razonablemente asentada, debe ver protegidas sus expectativas frente a cambios imprevistos o decisiones contradictorias.

Otro aspecto relevante es la técnica legislativa. Leyes bien redactadas, sistemáticas y coherentes con el resto del ordenamiento favorecen sin duda la seguridad jurídica. La precisión terminológica, la eliminación de ambigüedades innecesarias, la armonización entre normas y la previsión de regímenes transitorios claros son herramientas que facilitan la comprensión y correcta aplicación del Derecho.

A ello se suma la necesidad de evitar la inflación normativa, que suele traducirse en superposición de reglas, contradicciones y dificultades prácticas que merman la certeza.

La seguridad jurídica también se sustenta en garantías sustantivas como la irretroactividad de normas, la tipicidad en materia tributaria, el principio de proporcionalidad y la prohibición de sancionar dos veces por el mismo hecho. Estos principios reducen la discrecionalidad y establecen límites concretos al poder punitivo del Estado, reforzando la previsibilidad de las consecuencias jurídicas derivadas de las conductas individuales y colectivas.

En el ámbito económico, aun cuando esto no es materia del presente trabajo, la seguridad jurídica es condición para la inversión, la innovación y el desarrollo. Los agentes económicos (privados, pero también públicos) toman decisiones a largo

plazo basados en reglas estables y procedimientos confiables: contratos exigibles, derechos de propiedad protegidos, mecanismos de resolución de controversias eficaces y un entorno regulatorio que no cambie sin justificación ni afecte retroactivamente situaciones legitimadas. La quiebra de estas expectativas incrementa el riesgo, encarece las transacciones y frena la actividad productiva.

Los mecanismos institucionales de control y garantía son igualmente decisivos. La constitucionalidad de las normas, la tutela judicial efectiva, la cosa juzgada, la claridad en la competencia de las autoridades y la responsabilidad patrimonial del Estado por actuaciones ilegítimas contribuyen a sostener un entorno de certeza. La coordinación entre poderes públicos y el respeto de sus ámbitos de acción reducen el riesgo de decisiones contradictorias o superpuestas que erosionen el Estado de Derecho.

De esta suerte, la seguridad jurídica es la columna vertebral del Estado de Derecho porque condiciona el ejercicio efectivo de los derechos, la vigencia real de las libertades y la posibilidad de una convivencia ordenada. Requiere normas claras, estables y publicitadas; autoridades sometidas a la ley; decisiones motivadas y previsibles; y mecanismos institucionales que corrijan desvíos y brinden remedios eficaces. Solo así los individuos pueden anticipar las consecuencias de sus acciones, orientar su conducta con confianza y participar plenamente en la vida social, económica y política dentro del marco legal vigente.

Por otro lado, la seguridad jurídica también exige que las autoridades actúen de manera coherente y conforme a procedimientos y mecanismos previamente definidos.

Esto significa que los funcionarios públicos y los órganos encargados de aplicar la ley deben respetar los procesos legales y garantizar que sus decisiones se basen en normas previamente establecidas, evitando la arbitrariedad y la discrecionalidad injustificada.

Además, el respeto a los derechos fundamentales constituye un pilar indispensable de la seguridad jurídica, ya que asegura que las personas no sean vulneradas en su dignidad, libertad o patrimonio por decisiones inesperadas o injustas de la autoridad.

En suma, la seguridad jurídica no solo protege a los individuos frente a posibles abusos del poder, sino que también fomenta la confianza en las instituciones y en el sistema legal en su conjunto.

Al garantizar que las normas sean claras, estables y aplicadas de manera uniforme, se promueve un ambiente de certeza y estabilidad que es indispensable para la convivencia social y el desarrollo de cualquier sociedad democrática.

En la CPEUM, este principio se encuentra implícito en los artículos 14 y 16. El artículo 14 establece que “nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

Por su parte, el artículo 16 señala 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”.

La lectura conjunta y armónica de ambos preceptos conforma, esencialmente, lo que hoy conocemos como el principio de seguridad jurídica a nivel constitucional.

La SCJN ha interpretado que la seguridad jurídica no solo implica la existencia de normas claras y precisas, sino también la obligación de las autoridades de fundar y motivar sus actos, es decir, de expresar las razones legales y fácticas que justifican sus decisiones.

Asimismo, la seguridad jurídica exige la protección contra la retroactividad de la ley, la irretroactividad de las sanciones y la garantía de audiencia.

De igual forma, la SCJN ha precisado que el principio de seguridad jurídica exige que los actos de autoridad estén debidamente fundados y motivados, pues sólo así el gobernado puede conocer las razones y fundamentos legales de la actuación administrativa, y en su caso, controvertirlos<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Tesis 216534, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época.

Entre las principales expresiones de este principio se encuentra, en primer lugar, el principio de irretroactividad de la ley, que establece que las disposiciones legales no pueden aplicarse a situaciones o hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigor, salvo en aquellos casos en que la propia ley disponga lo contrario en beneficio de las personas.

Esta garantía protege, desde luego, a los ciudadanos de cambios normativos inesperados que puedan afectar negativamente sus derechos adquiridos, lo cual resultaría gravemente lesivo de sus derechos.

Otra vertiente esencial es el principio de legalidad y debido proceso, que exige que toda actuación de las autoridades se encuentre debidamente fundamentada en la ley y que los procedimientos seguidos respeten las garantías mínimas para asegurar un juicio justo.

De esta manera, se evita la imposición de sanciones o la adopción de decisiones arbitrarias, asegurando que los individuos puedan defenderse adecuadamente y que las resoluciones sean producto de un proceso transparente y equitativo.

Asimismo, la interdicción de la arbitrariedad constituye un límite claro al ejercicio del poder público, al prohibir que las autoridades actúen de manera caprichosa o sin justificación legal.

La interdicción de la arbitrariedad, como principio previsto en la CPEUM, refuerza la confianza de la sociedad en las instituciones, al asegurar que las decisiones se tomen conforme a criterios objetivos y preestablecidos y no conforme a caprichos, intereses particulares o simplemente interpretaciones que realice el funcionario público.

Finalmente, el acceso a la justicia representa otra manifestación relevante de la seguridad jurídica, al garantizar que todas las personas puedan acudir a los órganos jurisdiccionales o judiciales correspondientes para hacer valer sus derechos y obtener una tutela efectiva frente a posibles vulneraciones de sus derechos fundamentales.

Este acceso a la justicia debe ser real y no meramente formal, permitiendo que los ciudadanos encuentren en el sistema judicial una vía idónea para la protección de sus intereses.

#### 4. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Por la relevancia que tiene situar la posición que guarda el contribuyente ante la autoridad fiscalizadora, el autor estima necesario realizar algunos apuntes sobre lo que doctrinalmente se ha conocido como la “relación jurídica tributaria”, que describe precisamente la conexión que guardan el Estado, en su vertiente de órgano fiscalizador, como sujeto activo, y el contribuyente, como sujeto pasivo.

Desde una perspectiva doctrinal, la relación jurídica tributaria no es simplemente un nexo abstracto, sino que implica una serie de derechos y obligaciones recíprocos. El Estado, como sujeto activo, detenta la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mientras que el contribuyente, en su carácter de sujeto pasivo, se encuentra obligado a satisfacer las cargas tributarias que la ley le impone. Sin embargo, esta relación no se agota en la mera exigencia y cumplimiento de obligaciones, sino que también comprende garantías y mecanismos de defensa para el contribuyente, así como deberes de información y colaboración.

Cabe destacar que la comprensión cabal de esta relación resulta esencial para interpretar adecuadamente los alcances y límites de la potestad fiscalizadora del Estado. Asimismo, permite delimitar con claridad los derechos y responsabilidades que corresponden a cada una de las partes involucradas. Por estas razones, el análisis de la relación jurídica tributaria constituye un punto de partida indispensable para abordar cualquier estudio sobre la interacción entre el fisco y los particulares en materia tributaria.

Lo anterior, además, a la luz de lo que Saccone resalta, a saber, que las normas que regulan la relación jurídico-tributaria se relacionan necesariamente con otras normas igualmente relevantes (especialmente para nuestro objeto de estudio) como lo son la delimitación constitucional de la potestad tributaria, la regulación de infracciones, de controversias, de conexiones internacionales, etc.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Saccone, Mario Augusto, *Manual de derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2002, p. 28.

En este sentido, conviene recordar que existe una división doctrinal entre el Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal. Sostiene Sainz de Bujanda que el primero comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria; el segundo comprende el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias y las que surgen entre la administración pública y particulares como consecuencia de actividad<sup>13</sup>. En otras palabras, como sostiene Villegas<sup>14</sup>, el Derecho Tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se tramará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo.

En nuestro caso, nos interesa más para este propósito lo que se ubica dentro del Derecho Tributario material.

Ahora bien, como sostiene Domínguez Crespo y en línea con lo que se dijo líneas arriba, en aplicación del principio de legalidad, se tiene que los elementos esenciales de la contribución son los sujetos, el hecho generador, la tasa o tarifa y la época de pago<sup>15</sup>. Nuestro objeto de estudio, por ahora, son los sujetos de las contribuciones.

Como anticipábamos líneas arriba, el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, en su vertiente de órgano fiscalizador y teniendo detrás a la Federación, a las entidades federativas o a los municipios; por otro lado, el sujeto pasivo será en todo caso el deudor, o bien, el contribuyente. Sin embargo, no debe pasarse por alto lo que señala Domínguez Crespo en cuanto a que *el sujeto pasivo puede ser alguien distinto a quien realiza el hecho generador del tributo*<sup>16</sup>. Alvarado Esquivel sostiene que los sujetos pasivos pueden ser (i) el sucesor en la deuda, (ii) el sustituto del contribuyente, (iii) el retenedor a cuenta y (iv) el responsable del tributo<sup>17</sup>. No obstante, y sin ser parte del objeto de estudio de la presente, también

---

<sup>13</sup> Domínguez Crespo, César Augusto, *Derecho Tributario. Tomo I: Teoría General y Procedimientos*, México, Thomson Reuters, 2017, p. 29.

<sup>14</sup> Saccone, *óp. cit.*, p. 95.

<sup>15</sup> Domínguez Crespo, César Augusto, *óp. cit.*, p. 84.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 87.

<sup>17</sup> *Ídem*.

es cierto que, para efectos de llevar a cabo la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de algún contribuyente, la autoridad fiscalizadora puede estar facultada (incluso obligada) a requerir cierta información de terceros ajenos a dichos contribuyentes (e.g., las compulsas o la revisión al trabajo de algún dictaminador respecto de la situación fiscal de los contribuyentes).

Finalmente, conviene citar a Pompa<sup>18</sup> cuando recapitula de manera acertada los elementos que considera distintivos de la relación jurídico-tributaria de la siguiente manera:

- Es un vínculo personal entre el Estado y Contribuyente
- Tiene su origen en la Ley, como en acto emanado del poder legislativo (sin ella no puede existir la relación)
- Trae como consecuencia una serie de derechos y obligaciones
- La obligación principal a cargo del contribuyente consiste en pagar impuestos o demás contribuciones

Un último apunte en este apartado debe ser efectuado a la luz de lo que bien apunta Pueblita<sup>19</sup>: se puede revertir la relación jurídico-tributaria y el contribuyente puede ser el sujeto activo, en caso de que sea titular de un derecho subjetivo, a obtener una devolución de saldo a favor o de pago de lo indebido.

Así, es claro que la naturaleza de las partes en la relación jurídico-tributaria no la determina su posición en el orden jurídico (a saber, gobernante y gobernado, autoridad y contribuyente), sino la exigibilidad de la obligación tributaria, siendo entonces posible que, como lo anticipó Pueblita, la relación se revierta en determinados casos.

Habiendo expuesto lo anterior, en el siguiente apartado, pues, nos referiremos específicamente a las facultades de comprobación con las que cuenta,

---

<sup>18</sup> Pompa García, Bertha Graciela, *óp. cit.*, pp. 36-37.

<sup>19</sup> Pueblita Fernández, Arturo, "Visita Domiciliaria, Revisión de Gabinete, Revisión Electrónica y Visitas de Verificación fiscal", en AA.VV. *Manual de Derecho Tributario*, México, Tirant Lo Blanch, 2021, pp. 82-83.

por ministerio de ley, la autoridad fiscalizadora, mismas que ya hemos anticipado desde el capítulo anterior.

## 5. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

En primer lugar, no está de más recordar que, como sostiene Orellana<sup>20</sup>, se distinguen tradicionalmente dos tipos de “derechos”, a saber: adjetiva y sustantiva. En sus palabras, el derecho sustantivo se refiere a las disposiciones o leyes que tratan de regular las obligaciones y derechos que conceden a los individuos o a las facultades atribuciones de las autoridades; mientras que el derecho adjetivo se refiere más a la materia procesal.

En materia tributaria la diferencia es meridiana. El derecho sustantivo se refiere al régimen de las contribuciones en su sentido más material y de fondo: define el hecho imponible, identifica a los sujetos activo y pasivo, establece la base gravable y la tarifa o cuota aplicable demás elementos esenciales que determinan cuándo, cuánto y quién debe contribuir.

Asimismo, precisa el alcance y los límites de las facultades otorgadas a las autoridades fiscales en lo relativo a la creación, determinación y exigibilidad de los tributos, siempre dentro del marco constitucional de legalidad, proporcionalidad y equidad.

Por su parte, el derecho adjetivo se ocupa de la mecánica procesal. Este componente procedimental abarca, por ejemplo, la determinación de créditos fiscales, su notificación, la posibilidad de autocorrección, la imposición y graduación de multas, las medidas de apremio, el embargo precautorio y los mecanismos de garantía del interés fiscal.

Establece, además, los medios de defensa y garantiza que la autoridad actúe con apego a la legalidad y a los principios de debido proceso.

En suma, mientras el derecho sustantivo fija el contenido y los límites de la obligación tributaria y de las potestades fiscales, el derecho adjetivo determina el “cómo”: los procedimientos para cumplir, verificar, exigir y, en su caso, controvertir.

---

<sup>20</sup> Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *Derecho Procesal Fiscal. Guía de Estudio*, México, Editorial Porrúa, 2010, p. 22.

Finalmente, es conveniente apuntar lo que distingue Orellana<sup>21</sup> como “normas procesales” y “normas de procedimiento”. Las primeras se refieren a la regulación de los actos ante órganos jurisdiccionales, mientras que las segundas se refieren al cumplimiento de requisitos ante órganos administrativos.

Ahora bien, en el presente Capítulo nos referiremos a las facultades de comprobación más comunes, a saber, la revisión de gabinete y la visita domiciliaria, mismas que generalmente culminarán en la determinación de un crédito fiscal. Sin embargo, antes de ello, abordaremos el análisis jurisprudencial de las vertientes en que se han clasificado facultades que tiene la autoridad fiscal: de comprobación y de gestión.

Es importante mencionar que ambas facultades son potestativas y que, de conformidad con lo que ha establecido la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA<sup>22</sup>, la autoridad no debe motivar por qué eligió algún tipo de facultad (*i.e.*, visita domiciliaria o revisión de gabinete). Incluso, expuso dicha Sección que esto resulta aplicable aun con lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente que prevé que los contribuyentes tienen derecho a que las actuaciones de las autoridades que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, pues no se advierte que una sea menos onerosa que otra.

## **5.1 Facultades de comprobación**

Las atribuciones conferidas a la autoridad fiscalizadora han sido tradicionalmente conocidas, en el ámbito del derecho tributario mexicano al menos, como facultades de comprobación. Esta denominación no es casual ni arbitraria, sino que responde a la esencia misma de su función dentro del entramado jurídico-tributario: la verificación y constatación de que los contribuyentes cumplen cabalmente con las obligaciones fiscales que la ley les impone.

---

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 11.

<sup>22</sup> Tesis IX-P-2aS-317, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época.

El término “comprobación” encierra la idea de un proceso sistemático y metódico mediante el cual la autoridad se cerciora de la veracidad y exactitud de la información proporcionada por los sujetos obligados, así como del correcto cumplimiento de sus deberes tributarios.

En el contexto del sistema fiscal mexicano, que se sustenta en los principios de autodeterminación y buena fe por parte de los contribuyentes, la existencia de estas facultades adquiere una relevancia particular.

El principio de autodeterminación implica que es el propio contribuyente quien, inicialmente, determina, declara y paga sus impuestos, confiando el Estado en la honestidad y rectitud de su actuar. Sin embargo, esta confianza no es absoluta ni exime a la autoridad de su deber de vigilancia. Por el contrario, la posibilidad de que existan errores, omisiones o incluso conductas dolosas hace indispensable que el Estado cuente con mecanismos efectivos para revisar y, en su caso, corregir las situaciones que se aparten del marco legal.

Así, las facultades de comprobación se erigen como una herramienta indispensable para el correcto funcionamiento del sistema tributario. Permiten a la autoridad hacendaria examinar documentos, solicitar información adicional y, en general, llevar a cabo todas aquellas acciones necesarias para detectar posibles incumplimientos a las disposiciones fiscales. No obstante, el ejercicio de estas facultades no es ilimitado ni discrecional; debe realizarse siempre dentro de los cauces legales y con estricto apego a los principios constitucionales que rigen la actuación de los entes públicos, tales como la legalidad, seguridad jurídica, debido proceso y respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En suma, la función de comprobación atribuida a la autoridad fiscal no solo es una manifestación de la potestad del Estado para recaudar los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sino también una garantía para la sociedad de que el sistema tributario opera bajo reglas claras, equitativas y transparentes. De esta manera, se busca mantener un equilibrio entre la confianza depositada en los contribuyentes y la obligación del Estado de velar por el interés general, asegurando que todos contribuyan de manera justa y proporcional al sostenimiento de las cargas públicas.

Con el pasar de los años y la especialización de los tribunales, se han acotado los límites y explorado los alcances de estas herramientas de fiscalización, con el objeto de generar certeza jurídica a los contribuyentes respecto de las facultades que pueden ejercer las autoridades.

Así, actualmente, existen en la jurisprudencia elementos que permiten razonablemente identificar este tipo de facultades y distinguirlas del otro tipo de facultades que exploraremos más adelante (*i.e.*, de gestión). Medularmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las facultades de comprobación se destinan a (i) la inspección, (ii) la verificación, (iii) la determinación y (iv) la liquidación (es decir, la determinación de un crédito fiscal a cargo del contribuyente)<sup>23</sup>. Todas estas siempre guardando relación con las obligaciones sustantivas de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, en línea con los impuestos establecidos en las leyes.

Así, como lo reconoce la Segunda Sección de la Sala Superior<sup>24</sup>, las facultades de comprobación tienen como finalidad conocer la situación fiscal del contribuyente. Y aunque ambas facultades se encuentran previstas en el mismo ordenamiento, tienen regulaciones, propósitos y procedimientos diferentes entre sí.

Para el objeto de estudio de la presente, resulta fundamental que el lector tenga presente que las facultades de comprobación tienen por objeto último *conocer la situación fiscal del contribuyente* para determinar si es regular, o bien, identificar posibles incumplimientos. Por ello, la ley las faculta para allegarse de toda aquella información y documentación que resulte necesaria para arribar a una determinación y pronunciamiento sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente correspondiente.

No está de más mencionar que las facultades de comprobación han dado origen a centenares de criterios judiciales y jurisdiccionales, lo cual debe sorprender a nadie, pues es simplemente natural que su interpretación y aplicación haya sido - y siga siendo- objeto de múltiples litigios, discusiones y posturas, al consistir en la

---

<sup>23</sup> Tesis 2a./J. 22/2020 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

<sup>24</sup> Tesis IX-P-2aS-417, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época.

herramienta de fiscalización por excelencia con la que cuenta la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el presente texto, echaremos mano de alguna selección de dichos criterios emitidos por tribunales de tal suerte que el lector pueda comprobar y robustecer lo que aquí se sostiene.

## 5.2 Facultades de gestión

En oposición a las facultades de comprobación, la jurisprudencia clasifica a las facultades de gestión como aquellas que tienen por objeto (i) la asistencia, (ii) control o (iii) vigilancia de los contribuyentes. Por ejemplo, se ha catalogado la facultad de restringir o cancelar el uso del certificado de sello digital como una facultad de gestión<sup>25</sup>, toda vez que (sin que el autor comparta el razonamiento) únicamente es una medida temporal que no corresponde formalmente al ejercicio mismo de facultades de comprobación, siendo entonces una *medida provisional de control, tendiente a hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que está sujeto el administrado*.

Así, como lo reconoce la Segunda Sección de la Sala Superior<sup>26</sup>, las facultades de gestión no tienen como finalidad *conocer la situación fiscal del contribuyente*.

La distinción entre las facultades de gestión y las de comprobación va más allá de una discusión doctrinal. Las implicaciones se tornan relevantes en cuanto al parámetro de justiciabilidad y exigencias que el juzgador debe aplicar al momento de analizar su constitucionalidad, y es que -típicamente- las facultades de gestión no se han catalogado como actos *de molestia*<sup>27</sup>, por lo que el escrutinio ante su análisis constitucional ha sido más laxo.

---

<sup>25</sup> Tesis IV.2o.A.145 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

<sup>26</sup> Tesis IX-P-2aS-417, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época.

<sup>27</sup> Para muestra, ver Tesis 1a. CCI/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época.

Sin que esto impacte el análisis que nos ocupa, el autor no puede evitar mencionar que la Suprema Corte ha catalogado diversas herramientas de fiscalización que le han sido conferidas a la autoridad en los últimos años, desafortunadamente, como facultades de gestión (para muestra, un botón -o dos: la restricción del certificado de sello digital<sup>28</sup> y la facultad de verificación de las autoridades para constatar el domicilio fiscal de los contribuyentes<sup>29</sup>). Lo anterior ha resultado sumamente lesivo para los contribuyentes, pues ha permitido que la autoridad abuse de dichas facultades para presionar jurídica y materialmente a los contribuyentes, escudándose en criterios que validan el actuar excesivo de la autoridad fiscal so pretexto de no estar incurriendo en actos de molestia.

Debe reconocer el autor que la distinción entre facultades de comprobación y de gestión sigue siendo, lastimosamente, difusa. Parece que, como se ha dicho, la distinción ha sido más una herramienta para excluir de escrutinio a ciertas herramientas de fiscalización, que un verdadero ejercicio de razonamiento y clasificación de dichas actividades.

Habiendo realizado una somera exposición de las diferencias entre ambos tipos de facultades, pasaremos ahora al análisis de las facultades de comprobación más relevantes (por su uso y tiempo de existencia) para el fisco y para los contribuyentes, excluyendo conscientemente de este ejercicio el análisis de las revisiones electrónicas, que son y mucho más reciente inclusión al ordenamiento tributario.

### **5.3 Visita domiciliaria**

Para efectos del presente y siguiente apartado, una buena parte del análisis la tomaremos directamente del Maestro Arturo Pueblita<sup>30</sup>. Empero, se recomienda al lector que, para profundizar en las etapas de esta facultad, se dirijan directamente a su obra.

---

<sup>28</sup> Tesis IV.2o.A.145 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

<sup>29</sup> Tesis IX-P-2aS-417, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época.

<sup>30</sup> Pueblita Fernández, Arturo, *óp. cit.*

Las visitas domiciliarias permiten a la autoridad fiscalizadora inmiscuirse en el domicilio fiscal (que, en muchos casos -para bien o para mal- puede ser incluso la propia casa habitación de los contribuyentes) para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, siendo posible que el contribuyente tenga sucursales u otros centros de trabajo que también pueden estar sujetos a revisión.

Es importante mencionar que la Segunda Sala resolvió<sup>31</sup> que en tratándose de visitas domiciliarias, no es necesario que se encuentre presente el visitado o su representante legal en la diligencia respectiva en las actas parciales, pues estas no afectan su esfera jurídica.

En términos generales, las visitas domiciliarias inician con orden de visita emitida por autoridad competente que debe cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento (incluyendo, por principio, lo contenido en los artículos 38 y 43 del CFF).

Adicionalmente, debe cuidarse que los mandamientos emitidos por la autoridad competente cumplan con lo dispuesto por la jurisprudencia emitida por la SCJN<sup>32</sup>, a saber, (i) el periodo sujeto a revisión, (ii) las contribuciones por revisar y (iii) en qué calidad se audita al contribuyente (e.g., como sujeto activo, retenedor o responsable solidario).

Derivado de la visita, las actuaciones que sean realizadas por la autoridad deberán consignarse en *actas circunstanciadas*, lo cual implica realizar una descripción detallada de los hechos y consignarlos en dichas actas. Como dice Pueblita, en cada revisión de esta naturaleza tendremos, al menos, tres actas: el acta parcial de inicio, la última acta parcial y el acta final.

---

<sup>31</sup> Tesis 2a./J. 66/2018 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

<sup>32</sup> A saber, Tesis 206396, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época; Tesis 2a./J. 116/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época; Tesis 2a./J. 7/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época; y Tesis 2ª./J. 49/2011 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época.

Resulta interesante -y, quizá incluso útil- saber que el Pleno del Trigésimo Circuito resolvió<sup>33</sup> que los visitadores no tienen facultades para calificar y valorar las pruebas exhibidas por los contribuyentes, sino únicamente les corresponde hacer constar -de forma circunstanciada- la exhibición de las mismas. En caso de que las valoraciones realizadas indebidamente por el visitador trasciendan a la resolución determinante del crédito fiscal, la misma sería nula. Lo anterior también fue sostenido por la Segunda Sala de la SCJN en diversa Jurisprudencia<sup>34</sup>.

En el acta parcial de inicio (que es distinta del orden de visita), se deben asentar las circunstancias relacionadas con la entrega de la orden de visita; en dicha acta se describe el arranque de los procedimientos de fiscalización.

Posteriormente, se podrán levantar indefinidamente cuantas actas parciales sean necesarias en el desarrollo de la visita. Estas actas pueden versar sobre distintos hechos y no hay un límite para que se emitan cuantas sean necesarias. El objeto de estas actas es hacer constar hechos que posteriormente podrían ser utilizadas por la propia autoridad para cimentar las observaciones sobre los presuntos incumplimientos en los que el contribuyente pudo haber incurrido.

Finalmente, la última acta parcial deberá condensar todos los hechos y omisiones que formularon las autoridades fiscales, encaminados a formular las observaciones correspondientes y dárselas a conocer a los gobernados.

Posteriormente, el contribuyente tendrá plazo de 20 días para presentar documentación e información que desvirtúe los supuestos hechos y omisiones presuntas que la autoridad le ha informado. Todo esto, cabe aclarar, debe estar enfocado a la consignación de hechos, sin que deban realizarse calificaciones o valoraciones jurídicas.

El acta final, en cambio, tiene por objeto comunicar al contribuyente la conclusión de la visita de verificación, debiendo ser consistente con lo que se hubiere señalado en las actas parciales. Con esta acta termina el procedimiento de

---

<sup>33</sup> Tesis PC.XXX J/32 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

<sup>34</sup> Tesis 2a./J. 1/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

fiscalización, para dejar abierta la puerta a que la autoridad determine definitivamente si existen supuestos incumplimientos.

Ahora bien, culminado este procedimiento, la autoridad finalmente emitirá la resolución liquidatoria, conocida comúnmente como “el crédito fiscal”. Por lógica procesal, esta resolución debería estar completamente alineada con el acta final.

En términos de la duración de la visita, la regla general<sup>35</sup> es de 12 meses a partir del inicio de la visita (a saber, del levantamiento del acta parcial de inicio) y hasta su culminación (es decir, del levantamiento del acta final). También existen supuestos específicos en los que el plazo de la visita será suspendido<sup>36</sup>.

La importancia práctica de que la autoridad concluya sus facultades dentro del plazo radica en que, de no hacerlo, la orden de visita domiciliaria quedará firme, así como todas las actuaciones realizadas (lo cual, como explica Pueblita<sup>37</sup>, no necesariamente es una victoria para los contribuyentes).

Como se anticipaba, el acta final se sigue de un acto administrativo que consiste en la liquidación, mismo que debe ser medularmente idéntico a dicha acta, sin que pueda mejorarse o variarse sustancialmente la fundamentación o motivación. La autoridad tendrá un plazo de 6 meses a partir de la emisión del acta final para emitir la liquidación.

Una de las principales diferencias con el acta final es que este es un acto materialmente administrativo y es aquí donde, por excelencia, la autoridad deberá valorar jurídicamente las pruebas exhibidas por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, culminando con la determinación del crédito fiscal a cargo del contribuyente.

---

<sup>35</sup> Existen excepciones para contribuyentes del sistema financiero o aquellas que tributen en el régimen de “grupos empresariales” (lo que antes figuraba como un régimen de consolidación fiscal y que fue transformado en este extraño régimen), o bien, para aquellos casos en que se solicite información a autoridades extranjeras, por ejemplo.

<sup>36</sup> Un ejemplo es la huelga de los trabajadores de la compañía revisada o el fallecimiento del contribuyente (cuando sea persona física, desde luego).

<sup>37</sup> Pueblita Fernández, Arturo, *óp. cit.*, p. 105.

Para efectos de claridad, se recomienda al lector consultar diversa Tesis<sup>38</sup> publicada por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA de Rubro *VISITA DOMICILIARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y OBJETO DE ALS ACTAS PARCIALES, LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL Y EL ACTA FINAL. LEGISLACIÓN BIGENTE HASTA ANTES DE LA REFORMA PUBLICADA EL 08 DE DICIEMBRE DE 2020*, en la que se describen de forma atinada y ordenada las características de las actas a las que hace referencia el rubro de la tesis.

En relación con la obligación de exhibir la documentación en el transcurso de la visita, es cierto que la legislación fiscal establece que los contribuyentes deberán exhibir su contabilidad *de inmediato*. Esto ha sido interpretado por la Segunda Sala de la SCJN, concluyendo que *de inmediato* no implica el establecimiento de algún plazo para cumplir con el requerimiento, sino que se entiende que la documentación debe exhibirse de manera contigua a haberse solicitado.

Ahora bien, la relevancia de llevar a cabo la revisión y las actuaciones dentro del límite de tiempo previsto por las disposiciones aplicables radica, medularmente, en que la conclusión extemporánea de la visita (o de la revisión de gabinete) da lugar a que se declare su nulidad lisa y llana, como lo razonó la Segunda Sala de la SCJN<sup>39</sup>. En ese sentido, la Segunda Sala sostuvo que cualquier actuación emitida fuera del plazo permitido por la legislación para llevar a cabo el procedimiento carece de valor legal, por haber sido emitida en contravención a dicha legislación. Lo anterior, pues se perjudican los derechos sustantivos de los contribuyentes, como lo son el de seguridad jurídica e inviolabilidad de domicilio.

#### **5.4 Revisión de gabinete**

La característica esencial de este tipo de visitas radica en que la autoridad revisa al contribuyente *desde su gabinete*, es decir, desde sus oficinas. Esto implica, intuitivamente, que la autoridad no *visitará* al contribuyente, sino que le requerirá

---

<sup>38</sup> Tesis IX-P-2aS-324, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época.

<sup>39</sup> Tesis 2ª/J. 2/2204, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época.

que exhiba información y documentación para revisarla físicamente desde sus oficinas (técnicamente, el lugar que la autoridad designe para tal efecto).

Típica e históricamente, hasta antes del arribo de la tecnología avasallante, esto implicaba la entrega física y material de documentación en una oficialía de partes señalada por la autoridad. Empero, desde la creación del buzón tributario, es más que común que las autoridades (i) formulen requerimientos notificados electrónicamente y (ii) señalen como medio y lugar de entrega el propio buzón tributario. Esto generalmente resulta eficiente e incluso benéfico para el contribuyente y para la propia autoridad, pues es mucho más sencillo navegar entre documentos digitalizados que archivos físicos; las dificultades nacen de aquellos casos en que la página del Servicio de Administración Tributaria funciona en condiciones menos que óptimas, lo cual termina poniendo en aprietos a los contribuyentes que utilizan el último día de sus términos para cumplir con sus requerimientos.

La revisión de gabinete se inaugura con un oficio que contiene el aviso de inicio del procedimiento y de un, llamémosle, “requerimiento inicial” de información y documentación. Generalmente, este requerimiento suele consistir en un listado (con “*bullets*”) de aquella información o documentación que la autoridad estima necesaria para llevar a cabo su revisión.

Le llamamos “requerimiento inicial” porque, desde ahora se anticipa y como se había anunciado en la introducción de la presente obra, la autoridad podrá efectuar cuantos requerimientos sean necesarios para allegarse de la información y documentación necesaria para determinar la situación fiscal de los contribuyentes. El “otro lado de la moneda” es que toda esa documentación deberá ser revisada de forma minuciosa, valorada y tomada en consideración a la emisión de la liquidación. Por ello, si la autoridad formula requerimientos de información exhaustivos y cuantiosos, deberá revisarlos de forma exhaustiva, so pena de incurrir en una liquidación que no esté debidamente motivada al no haber valorado cabalmente las pruebas exhibidas. Inversamente, también es perfectamente posible que el requerimiento inicial sea el único requerimiento que formule la autoridad, aunque difícilmente será el caso.

A diferencia de las visitas domiciliarias, no se levantan actas, sino que los requerimientos son la columna del procedimiento de fiscalización. Es importante mencionar que los requerimientos no implican que la autoridad fiscal realice pronunciamientos sobre la situación de hecho o de derecho de los contribuyentes. Sin embargo, es común que, en dichos requerimientos, la autoridad haga referencia a entregas de información pasadas, pues es posible que nuevos requerimientos surjan de dichas entregas.

Por otro lado, existen distintos plazos para la entrega de lo solicitado en los requerimientos, a saber:

- Los de exhibición inmediata, a saber, aquellos elementos que el contribuyente tenga la obligación de mantener a disposición en su domicilio fiscal (pensemos en los elementos más básicos, como lo pueden ser los registros contables, el acta constitutiva, los libros corporativos, etc.);
- El plazo de 6 días; y
- El plazo de 15 días.

No existe regla de tajo para establecer cuándo aplica un requerimiento de 6 o 15 días. La realidad es que, en principio, el plazo de 15 días está pensado para requerimientos de información más complejos que los de 6. Sin embargo, no hay una línea clara entre aquello que pueda o deba ser exhibido en un plazo de 6 días y uno de 15. Al no ser actos definitivos, rara vez serán controvertidos, lo cual implica que no existe mucha jurisprudencia al respecto. En la experiencia del autor, es común que la autoridad otorgue el plazo de 15 días (más común que el de 6, al menos).

La legislación también prevé que los contribuyentes podrán solicitar la ampliación del plazo por 10 días más, cuando se trate de información o documentación *difícil de obtener*. La realidad es que tampoco existe una línea clara entre lo que “es difícil de obtener” y lo que no. En la experiencia del autor, es difícil que las autoridades nieguen esta solicitud a los contribuyentes, pues tendrían que fundar y motivar por qué estiman que el requerimiento no comprende información o

documentación “difícil de obtener”, cediendo más bien a la prórroga solicitada por los contribuyentes.

Ahora bien, habiendo dicho que la autoridad podrá formular cuantos requerimientos sean necesarios para determinar la situación fiscal del contribuyente, es importante establecer que el procedimiento de fiscalización, en sentido estricto, culmina con lo que sería el último requerimiento de información y documentación, aunque esto -a diferencia del última acta parcial- no es informado al contribuyente, quien técnicamente no tendrá la certeza de que el requerimiento que le han formulado las autoridades es el último, o si le seguirá otro más.

En ese sentido, el contribuyente tendrá plena certeza de que no vendrán ulteriores requerimientos hasta que le sea notificado el denominado coloquialmente “oficio de observaciones” debidamente fundado y motivado, lo cual no es menor, pues como lo razonó la Segunda Sala<sup>40</sup>, el oficio de observaciones constituye un acto de molestia, al causar afectación en la esfera jurídica del destinatario, al vincularlo a desvirtuar las omisiones consignadas o incluso a corregir su situación fiscal.

Asimismo, como dice Kaye<sup>41</sup>, *aun cuando no aparecen en ley alguna, los principios generales del Derecho Procesal obligan a que las resoluciones sean congruentes y exhaustivas, entendiéndose por la primera la relación que debe existir entre lo solicitado por las partes y lo resuelto por la autoridad, y la segunda, en la obligación de la autoridad de examinar intensamente todas y cada una de las pretensiones formuladas por los contribuyentes.*

Conviene traer a colación la tesis<sup>42</sup> publicada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito en la que delinea la diferencia entre la última acta parcial y el oficio de observaciones, en torno a la necesidad de que uno esté debidamente fundado y motivado y el otro no.

---

<sup>40</sup> Tesis 2a./J 18/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época.

<sup>41</sup> Kaye, Dionisio J., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, México, Themis, 2010, p. 174.

<sup>42</sup> Tesis XVI.1o.A J/16 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

En dicho acto, pues, la autoridad debe asentar minuciosamente todos aquellos hechos u omisiones que *podieran* entrañar incumplimiento a las obligaciones fiscales, estando el contribuyente plenamente facultado para presentar escrito de contestación al respecto, incluyendo las pruebas y argumentos que estime convenientes para desvirtuar dichas observaciones dentro de los 20 días siguientes a la notificación del oficio de observaciones.

En este punto es conveniente recordar que la Primera Sala ha razonado que el oficio de observaciones no tiene como requisito avisar al contribuyente que, con ese acto, concluye el procedimiento de fiscalización<sup>43</sup>.

La relevancia de ser exhaustivos en el oficio de observaciones radica, primero, en que la autoridad no podrá mejorar la fundamentación o motivación en la liquidación y, segundo, en que la nulidad del mismo sostiene Pueblita<sup>44</sup>, podría dar lugar a un vicio de fondo, al ser un acto materialmente administrativo.

Emitido el oficio de observaciones, con o sin haber presentado escrito de contestación, la autoridad tendrá un plazo de hasta 6 meses para emitir la liquidación, a partir de que hubiere fenecido el plazo para responder dicho oficio.

En términos del plazo para la conclusión de la visita, esta también se deberá llevar a cabo, por regla general<sup>45</sup>, en un plazo no mayor a 12 meses a partir del primer requerimiento de información. Asimismo, la autoridad tendrá un plazo de 6 meses para emitir la liquidación, una vez notificado el oficio de observaciones.

Finalmente, nótese que existe un pronunciamiento interesante del Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y del Trabajo del Décimo Primer Circuito que explora detenidamente las diferencias entre la visita domiciliaria y la revisión de gabinete<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Tesis 1a. CLIX/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

<sup>44</sup> Pueblita Fernández, Arturo, *óp. cit.*, p. 112.

<sup>45</sup> Existen excepciones a este plazo, que son esencialmente idénticas a las aplicables tratándose de visitas domiciliarias.

<sup>46</sup> Tesis XI.1o.A.T.44 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

## 6. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Estima el autor que, una vez expuestos los conceptos jurídicos antes referidos, es oportuno entrar al análisis de la Jurisprudencia que es objeto de la presente exposición. Para tal efecto, se recapitulará lo expuesto en dicho precedente y se complementará dicha exposición con comentarios del autor.

En primer lugar, se destaca que la Segunda Sala de la SCJN identificó que la litis derivada de la promoción del amparo directo en revisión 34/2024 consiste en determinar la interpretación y alcance del artículo 48 del CFF de 2016, cuyo contenido hemos explorado líneas arriba; además, concluyó que el agravio de la recurrente era fundado, toda vez que el tribunal colegiado no analizó la constitucionalidad del artículo 48 citado.

Posteriormente, la Segunda Sala afirma que el recurrente postuló que el artículo citado generaba una violación a los principios de (i) seguridad jurídica, (ii) legalidad, (iii) debido proceso, (iv) pro-persona, (v) progresividad y (vi) formalidades esenciales del procedimiento.

Ahora bien, dice la Sala que la quejosa y recurrente alegó que, en el ámbito de una revisión de gabinete, el artículo 48 del CFF solamente permitía a la autoridad fiscalizadora solicitar información y documentación a la contribuyente por UNA sola ocasión y que el oficio de observaciones que se emitiera únicamente podría tomar en consideración tal requerimiento.

Lo anterior, estima el autor, se basa en la lectura literal y cerrada de la siguiente porción normativa (con el énfasis añadido):

Artículo 48.- **Cuando las autoridades fiscales soliciten** de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, **se estará a lo siguiente:**

I. **La solicitud** se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.

II. **En la solicitud** se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

Como se advierte de la lectura de las porciones enfatizadas, es claro que la quejosa interpretó que al establecer que las autoridades fiscales podrían formular “la solicitud”, es evidente que solamente puede existir “UNA” solicitud de información y documentación, y no así varias.

Más aun, dice la Sala que la recurrente alegó que la propia naturaleza de la revisión de gabinete, a diferencia de la visita domiciliaria, se desarrolla en la oficina de la autoridad. Pero, además, a su juicio, no se trata de una *auditoría integral*, como -según la quejosa- sí lo es en el caso de la visita domiciliaria. De ahí que, nuevamente a su juicio, en la orden de solicitud (o requerimiento) se deben indicar los documentos necesarios, sin que la autoridad pueda a su discreción decidir cuántos requerimientos realizará en forma definida.

Desde ahora es importante mencionar que el autor difiere absolutamente de esta distinción artificial y gratuita entre la visita domiciliaria y la revisión de gabinete. En momento alguno la legislación o la jurisprudencia han distinguido entre el ámbito de una revisión de gabinete y la visita domiciliaria a la luz de “la integralidad” de una visita.

Es decir, no se puede afirmar que una visita es integral, mientras la otra no. Hacerlo implicaría que, de alguna manera, un procedimiento de fiscalización sería “parcial” y no integral, lo cual resulta absurdo. Más aun, y como se detallará más adelante, resulta contrario a toda lógica pensar que la autoridad pueda exhaustivamente solicitar absolutamente todo lo que estime necesario para verificar el cumplimiento de obligaciones, como si todos los contribuyentes fueran idénticos y fuera posible que un solo “modelo” de requerimiento genérico fuera funcional y suficiente para revisar a cualquier contribuyente.

Dicho lo anterior, sostiene también la quejosa que aun cuando la facultad de ejercer algún tipo específico de facultad de comprobación es discrecional para la autoridad, una vez elegida, debe ceñirse al procedimiento establecido en ley. Con este punto, el autor no discrepa en absoluto, se adelanta. Es cierto que la actuación

de las autoridades debe llevarse a cabo en apego al marco legal aplicable. No obstante, la pretensión de la quejosa no parece estar encaminada a demostrar esto, sino a demostrar que su interpretación del artículo 48 del CFF es la correcta.

Por otro lado, sostiene la quejosa, desde una óptica estrictamente literal, nuevamente, que el artículo 48 en momento alguno establece que la autoridad podría llevar a cabo *en más de una ocasión* un requerimiento para el contribuyente o persona visitada. Es decir, y esto es una reflexión del autor, que, dado que la autoridad *solo puede hacer aquello que le está expresamente permitido en ley*, entonces no es posible concluir que, si el artículo 48 nos establece “la solicitud” y no “las solicitudes”, no es posible determinar que la autoridad puede realizar “más de una solicitud”.

En ese mismo sentido, dice la quejosa que al ejercer una facultad de comprobación (en este caso, la revisión de gabinete) la autoridad no puede “dejar lagunas a interpretaciones fuera de tal artículo” ni mucho menos cuando son “en perjuicio del contribuyente”.

Como se explicará más adelante, esto -estima el autor- es una lectura restrictiva y simplista del artículo que no refleja el espíritu del legislador ni es compatible con una lectura sistemática del ordenamiento jurídico. Más aun, el hecho de que la autoridad fiscal formule más de un requerimiento no vulnera al contribuyente por sí mismo.

Ahora bien, habiendo expuesto los razonamientos de la quejosa, la Segunda Sala identificó que las litis a resolver en el asunto que nos ocupa consistía en *la interpretación que la sala responsable efectuó del artículo 48, pero respecto de la posibilidad o no de la autoridad fiscal para formular más de una solicitud al contribuyente*.

Posteriormente, la Segunda Sala procedió a analizar el contenido y alcance del artículo 48 del CFF, lo cual ya hemos realizado al inicio de este trabajo y no repetiremos aquí. Por ende, se invita al lector a referirse al apartado 1 para revisar la reseña realizada en ese sentido.

Empero, tras realizar dicho análisis, la Segunda Sala precisó que *el argumento toral de la quejosa gira en torno a que la interpretación de la Sala*

*responsable y del tribunal colegiado de circuito es inconstitucional, debido a que, adversamente a lo señalado por dichos órganos, el artículo 48 no permite solicitar a los contribuyentes revisados por segunda o ulterior ocasión informes, datos o documentos, sino que únicamente permite hacerlo por una única ocasión.*

Hasta ahora, parece que ha quedado claro cuál es la litis, así como la pretensión de la quejosa. Por ende, se procederá a reseñar y comentar el análisis que realizó la Segunda Sala para concluir que dichos conceptos de violación eran infundados y declarar la constitucionalidad del artículo, en consecuencia.

En primer lugar, la Segunda Sala comienza su análisis abordando el contenido del artículo 14 de la CPEUM, mismo que prevé que nadie podrá ser privado de su libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Asimismo, la Segunda Sala reconoce que el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la CPEUM prevé que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido reglamentos sanitarios y de policía, *así como exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y formalidades prescritas.*

Con base en lo anterior, la Segunda Sala interpretó que la autoridad hacendaria está facultada para exigir a los contribuyentes la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las formalidades aplicables.

Desde el punto de vista del autor, es necesario hacer una pausa (y, quizá, habría sido deseable que la Segunda Sala también la hiciera) para hablar del principio de autodeterminación de los tributos y de la necesidad de que la autoridad fiscal pueda allegarse de cualquier elemento necesario para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, sobre todo, en un entorno en el que existen múltiples giros comerciales y formas de hacer negocios.

Como bien explica el Mtro. Fernández Sagardi<sup>47</sup>, en nuestro país rige el sistema de la autodeterminación de las contribuciones (en oposición a la heterodeterminación, lo cual ya nos dice mucho, desde el mismo nombre). La autodeterminación, dice el Mtro., consiste en el acto mediante el cual el contribuyente fija en cantidad líquida su deuda fiscal calculada de conformidad con las disposiciones aplicables. Destaca Fernández que no es un *derecho* del contribuyente, sino una modalidad para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La heterodeterminación, en cambio, se refiere a la modalidad en que un tercero determina la contribución a cargo del contribuyente.

La relevancia de traer esta modalidad que permea al sistema tributario mexicano radica en que la autoridad fiscalizadora no podría tener la certeza de que los contribuyentes están cumpliendo adecuadamente sus obligaciones fiscales si no contara con herramientas que le permitieran exigir a los contribuyentes los elementos que le permitan determinar la situación.

Es decir, de no contar con facultades de comprobación, los contribuyentes podrían fácilmente evadir sus obligaciones fiscales sin que la autoridad tuviera forma de detectarlo y observarlo, procediendo a determinar el monto del impuesto exigible.

Ahora bien, la labor del fisco federal sería “fácil” si todos los contribuyentes llevaran su contabilidad de la misma manera, utilizando los mismos sistemas electrónicos y celebraran el mismo modelo de contrato con todos sus clientes o con todos sus proveedores. Asimismo, sería muy eficiente que todos los contribuyentes reconocieran sus ingresos acumulables de la misma manera, o que todos utilizaran las Normas de Información Financiera mexicanas y no las “US GAAP”. Sin embargo, la realidad dista mucho de estos escenarios.

Es innegable que existen una multitud de servicios y bienes que cuentan con características sumamente particulares que, a veces, ni siquiera los propios contribuyentes entienden de forma integral. Imaginemos la complejidad de un

---

<sup>47</sup> Fernández Sagardi, Augusto, *Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado*, Thomson Reuters, México, 2016, p. 30.

contribuyente que cuenta con un recinto fiscalizado estratégico y que celebrar operaciones con partes relacionadas y con terceros y que se dedica a desarrollar plataformas petroleras. Imaginemos cuántas piezas distintas existen en el inventario y cuántas de ellas se transforman. Pero también imaginemos la complejidad de una plataforma digital que conecta a oferentes con adquirentes de servicios y que mantiene relaciones comerciales con oferentes, repartidores y usuarios.

Es decir, la complejidad operativa, comercial, jurídica y, desde luego, financiera y contable, orilla inevitablemente a que la autoridad fiscal deba acercarse, idealmente, de un modo particular a cada contribuyente, dependiendo de su forma de llevar la contabilidad, los contratos celebrados y su modelo financiero, entre muchas otras cosas.

Es por ello que, por principio, es razonable pensar que las facultades de comprobación deben ser suficientes para, al menos, permitir a la autoridad fiscal afrontar estos grandes retos (la autodeterminación y los distintos tipos de negocio que llevan a cabo los contribuyentes) al momento de llevar a cabo una visita domiciliaria o una revisión de gabinete. Y resulta sumamente difícil pensar que esto podría suceder si la autoridad solamente estuviera facultada para formular un requerimiento único.

Dicho lo anterior, volvamos a la línea argumentativa trazada por la SCJN en la Jurisprudencia que nos ocupa.

La Segunda Sala retoma la línea que estableció en torno al artículo 16 de la Carta Magna, en tanto prevé que la autoridad -en este caso, la fiscal- puede ejercer dos tipos de facultades (que ya hemos analizado), a saber, (i) las de gestión y (ii) las de verificación. Estas están encaminadas, naturalmente, a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que guardan asidero en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM. En el caso de las revisiones de gabinete, estas se clasifican (como lo hemos explorado arriba) en la categoría de facultades de verificación, teniendo por objeto inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las obligaciones correspondientes.

En este sentido, la Segunda Sala expone que las facultades contenidas en el artículo 48 del CFF no pueden ser desvinculadas del diverso 42 del CFF, que regula

las facultades de comprobación de manera más amplia que como lo hace el 48. De dicho precepto, la SCJN destaca la fracción II, que reza como sigue:

Artículo 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, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

En dicho precepto (el artículo 42 del CFF), se establece con claridad que las autoridades podrán requerir a los contribuyentes la contabilidad, así como que proporcionan los datos, otros documentos o informes que se les requieran para llevar a cabo su revisión. La Segunda Sala, entonces, deja ver que esta fracción no limita de manera alguna a la autoridad fiscal que *pida todo lo que considere necesario* para llevar a cabo su revisión.

En ese sentido, si bien es cierto que el artículo 48 no establece de manera expresa que la autoridad puede formular “más de un requerimiento”, es válido concluir que la autoridad puede formular cuantos requerimientos sean necesarios para allegarse de la documentación que sea necesaria para determinar si un contribuyente ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales. Esta facultad está amparada por la propia CPEUM.

El autor estima que, en la práctica, es común que la autoridad inicie las facultades de comprobación de esta naturaleza notificando un requerimiento inicial

que incluye una lista “general” de información y documentación; sin embargo, en posteriores requerimientos, estos se vuelven más detallados o personalizados una vez que la autoridad empieza a “conocer” al contribuyente, pues de la misma valoración que hace de la primera entrega, puede ajustar sus requerimientos y efectuar algunos más *ad hoc* que les permitan enfatizar su revisión en aquellas cuestiones puntuales que sean particulares del contribuyente en cuestión.

Ahora bien, es importante retomar algo que se anticipaba líneas arriba: el “otro lado de la moneda”. Si la autoridad pide información y documentación, debe revisarla y valorarla de forma absolutamente exhaustiva y dentro de los plazos que marca la ley aplicable, pues de no hacerlo, podrían dejar abierta la posibilidad a que un tribunal declarara la nulidad de las actuaciones o de la liquidación, al no haber valorado adecuadamente las pruebas exhibidas por el contribuyente.

Adicionalmente, el autor estima que la posibilidad de que la autoridad efectúe más de un requerimiento puede, en algunos casos, llegar a beneficiar al contribuyente.

Lo anterior, pues no es poco común que los contribuyentes (específicamente, los equipos de trabajo de contabilidad, impuestos y finanzas) no logren cumplir a tiempo con el primer requerimiento de la autoridad debido a sus cargas de trabajo, especialmente cuando la autoridad pueda solicitar *integraciones especiales*.

Así, en contestaciones a requerimientos posteriores, el contribuyente puede exhibir documentación adicional para que esta sea valorada por la fiscalizadora antes de emitir el oficio de observaciones correspondiente.

Es importante mencionar que, como corolario, la Segunda Sala establece que el artículo 48 “no limita ni restringe a la exactora a efectuar un solo requerimiento de información y documentación”. Este es el único aspecto puntual en el que el autor se aparta de la argumentación de la SCJN por una cuestión elemental: la autoridad *solo puede hacer aquello que le está expresamente permitido*, lo cual deriva del principio de legalidad que ya hemos explorado.

Esto quiere decir que, bajo la lógica de la Segunda Sala, la autoridad podría hacer *todo lo que no esté limitado ni restringido*, interpretación que es precisamente opuesta al principio de legalidad.

Aun así, estima el autor que la SCJN podría prescindir de este corolario y el razonamiento seguiría siendo válido e, incluso, persuasivo.

## CONCLUSIONES

El análisis desarrollado a lo largo de este trabajo en torno al artículo 48 del CFF y el alcance de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, particularmente en el marco de las revisiones de gabinete o de escritorio, nos permite formular diversas conclusiones y precisiones que resultan pertinentes tanto para la dogmática tributaria como para la práctica cotidiana de la materia tributaria y la práctica de la fiscalización en México.

A partir de una lectura sistemática de la norma, de su interpretación conforme a la CPEUM y de la línea jurisprudencial establecida por la SCJN, es posible delinear con mayor claridad el contenido, los límites y las garantías que definen y regulan este tipo de auditorías.

En primer término, se reafirma que el artículo 48 del CFF, al prever la posibilidad de que la autoridad fiscal emita *más de un* requerimiento de información, documentación u otros elementos que integren la contabilidad durante el desarrollo de una revisión de gabinete, no vulnera los principios constitucionales de legalidad ni de seguridad jurídica.

Por el contrario, según se advierte del precedente analizado, la habilitación prevista en legislación para que la autoridad pueda allegarse de todos los elementos necesarios a fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales constituye un presupuesto indispensable para la efectividad de la potestad de comprobación en el régimen tributario mexicano.

Esta conclusión se robustece si se adopta una interpretación “funcional” o “instrumental” de la norma, que atiende a la finalidad de la fiscalización como instrumento para tutelar la correcta determinación y pago de las contribuciones, y si atendemos a la jurisprudencia que reconoce a la administración tributaria un margen de actuación razonable para modular sus requerimientos conforme se desenvuelve el análisis de la información exhibida.

En la misma línea, es importante distinguir de forma precisa la naturaleza de la revisión de gabinete frente a la visita domiciliaria. La diferencia entre ambas radica, esencial y fundamentalmente, en el ámbito físico y procedimental donde se desarrolla la fiscalización, no en su carácter ni en su alcance material.

Así las cosas, tanto la revisión de gabinete como la visita domiciliaria son manifestaciones palpables de la potestad tributaria en su vertiente de facultades de comprobación y persiguen un objetivo común: conocer, comprobar y, de ser el caso, determinar la correcta o incorrecta situación fiscal del contribuyente.

La noción de que la revisión de gabinete sería, por definición, “parcial” o limitada a un único requerimiento, carece de sustento normativo y doctrinal, pero también de toda lógica en cuanto al orden constitucional y tributario. La integralidad de la auditoría, pues, no depende del domicilio en que se practique el acto, sino de la amplitud de los periodos, conceptos, operaciones y fuentes de información sometidos a verificación, lo que puede lograrse tanto en una visita como en una revisión de escritorio, siempre respetando las formas y plazos previstos en la ley. Además, cada negocio es diferente y tendrá sus propias formas de operarse y desarrollarse.

La posibilidad de formular múltiples requerimientos durante la revisión de gabinete responde a razones de técnica legislativa, tributaria y de adecuación a la realidad económica. Las operaciones de los contribuyentes son crecientemente complejas, transfronterizas y digitalizadas; la información se encuentra distribuida en distintos soportes, sistemas y terceros relacionados; y la propia valoración de la autoridad evoluciona a medida que se clarifican las transacciones, se concilian cifras y se depuran papeles de trabajo.

Pretender que todo el universo informativo pueda agotarse en un solo requerimiento devendría, en la práctica, en fiscalizaciones ineficientes, en mayores riesgos de error y en una eventual afectación del principio de autodeterminación de los tributos, pues la comprobación perdería capacidad para verificar con suficiencia la exactitud de las declaraciones presentadas. Todo esto se sostiene, desde luego, partiendo de la premisa de que el interés del auditor es genuinamente verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente sujeto a revisión.

En este sentido, la emisión sucesiva (e ilimitada, con toda proporción guardada y siempre ajustada a derecho) y razonada de requerimientos constituye

un mecanismo legítimo y necesario para orientar la auditoría hacia los puntos de mayor relevancia fiscal.

Dicho todo lo anterior, la legalidad y constitucionalidad de la facultad que tiene la autoridad fiscalizadora de realizar múltiples requerimientos no es absoluta ni irrestricta: se encuentra condicionada al respeto de las garantías procedimentales que rigen las facultades de comprobación.

Ello implica que la autoridad debe observar los plazos legales para el desarrollo de la revisión, las reglas de notificación, la debida oportunidad para que el contribuyente atienda y desvirtúe los señalamientos, así como la obligación de fundar y motivar cada actuación.

En particular, el deber de motivación adquiere una especial relevancia y cuidado cuando la autoridad profundiza o amplía el espectro de información solicitada; el incremento en la carga documental exigida debe guardar relación lógica con los hallazgos preliminares, con el periodo y conceptos sujetos a revisión y con la necesidad de verificar operaciones específicas. La simple reiteración de requerimientos genéricos, redundantes o desproporcionados sería, a todas luces, incompatible con el principio de seguridad jurídica y obstaculizaría un procedimiento de fiscalización eficiente.

Asimismo, el artículo 48 del CFF articula un cauce procedimental dentro del cual la autoridad tiene la carga de valorar de manera exhaustiva, congruente y suficiente toda la documentación y argumentos que el contribuyente exhiba. Esta valoración debe reflejarse en el oficio de observaciones, en el que se expongan con claridad los hechos u omisiones detectados y los fundamentos legales aplicables, y posteriormente en la resolución determinante, que debe ser el corolario lógico de la investigación practicada y, eventualmente, en la emisión del crédito fiscal.

La congruencia entre requerimientos, observaciones y resolución es un componente esencial del debido proceso tributario.

La práctica demuestra, además, que la interacción entre la autoridad y el contribuyente durante la revisión de gabinete no es un diálogo meramente formal o superfluo.

En muchos casos, la información inicial revela la existencia de operaciones que requieren aclaraciones adicionales, conciliaciones contables, explicaciones técnicas o la obtención de documentos de terceros.

En otros casos, la documentación presentada desvirtúa parcial o totalmente las hipótesis de la autoridad, lo que conlleva la modificación de enfoques o incluso el cierre de líneas de investigación.

Este dinamismo, propio de las auditorías realizadas a contribuyentes con operaciones complejas (incluso habrá quien diga que no hay operaciones “simples”), justifica definitivamente la emisión de requerimientos sucesivos, siempre que la autoridad obre con buena fe, con proporcionalidad y dentro de los linderos temporales trazados por la legislación. No existe, como se ha dicho, una regla general.

El precedente que hemos analizado implica que, bajo una lectura integral del CFF y del marco constitucional aplicable, la revisión de gabinete es una facultad de comprobación plena y, como tal, permite a la autoridad realizar todas las actuaciones necesarias para verificar la situación fiscal del contribuyente, siempre que se respeten las formas esenciales del procedimiento y se eviten cargas innecesarias o carentes de sustento.

En ese sentido, la emisión de más de un requerimiento no es, por sí misma, indicio de arbitrariedad; más bien, se vuelve problemática únicamente cuando carece de motivación suficiente, excede los márgenes temporales o introduce exigencias desproporcionadas, supuestos en los que el contribuyente estará facultado para ejercer los medios de defensa correspondientes en las instancias que correspondan.

Desde la perspectiva de los principios constitucionales, el andamiaje descrito robustece la legalidad tributaria, la certeza y la seguridad jurídica. La legalidad se asegura mediante la sujeción estricta de la autoridad a las facultades y límites previstos en la ley; la certeza se fortalece en la medida en que los contribuyentes conocen de antemano el procedimiento, las etapas y las consecuencias de cada actuación; y la seguridad jurídica se preserva a través de decisiones debidamente fundadas y motivadas, con objeto claro y alcance definido.

A su vez, el respeto al debido proceso se manifiesta en el derecho de audiencia efectiva, en la posibilidad de aportar pruebas y formular alegatos, y en la existencia de controles judiciales y administrativos idóneos para revisar la legalidad y la constitucionalidad de los actos de autoridad.

En síntesis, el artículo 48 del CFF, interpretado de conformidad con la CPEUM y la jurisprudencia vigente, dota a la autoridad fiscal de herramientas suficientes para llevar a cabo una comprobación eficaz y completa, sin menoscabo de los derechos de los contribuyentes.

La facultad de emitir múltiples requerimientos en una revisión de gabinete no solo es compatible con los principios que rigen la materia, sino que se revela como un elemento práctico indispensable para atender la complejidad de las operaciones económicas contemporáneas.

La clave, entonces, radica en el uso responsable y apegado a derecho de dicha facultad: requerimientos pertinentes, motivados, proporcionales y emitidos dentro de los plazos legales; valoración integral de la evidencia; congruencia entre observaciones y resolución; y respeto constante al derecho de audiencia. Todo esto, desde luego, dejando a salvo la facultad de los contribuyentes para llevar a juicio cualquier actuación que consideren fuera del orden jurídico por parte de la fiscalizadora.

Esta conclusión, estima el autor, contribuye a reforzar la confianza en el sistema tributario, al ofrecer reglas claras sobre el alcance de la fiscalización y sobre los estándares de actuación esperables de la autoridad.

Al mismo tiempo, brinda a los contribuyentes y a sus asesores un marco de referencia preciso para organizar su contabilidad y documentación, atender los requerimientos de manera estratégica, y ejercer oportunamente los medios de defensa que correspondan cuando identifiquen excesos o desviaciones procedimentales.

En última instancia, parece que el equilibrio entre la eficacia recaudatoria y la verdadera tutela de derechos fundamentales se sostiene en la observancia estricta de la legalidad, en la transparencia de las actuaciones y en la proporcionalidad de

las exigencias, premisas todas que el artículo 48, bien aplicado, permite materializar con plenitud.

## BIBLIOGRAFÍA

### BIBLIOHEMEROGRAFÍA

Arriola Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2012.

Domínguez Crespo, César Augusto, *Derecho Tributario. Tomo I: Teoría General y Procedimientos*, México, Thomson Reuters, 2017.

Fernández Sagardi, Augusto, *Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado*, Thomson Reuters, México, 2016.

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I*, Madrid, Civitas, 2001, p. 439.

González García, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, en AA.VV. *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 1980.

Kaye, Dionisio J., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, México, Themis, 2010.

Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *Derecho Procesal Fiscal. Guía de Estudio*, México, Editorial Porrúa, 2010.

Pompa García, Bertha Graciela, “Conceptos Fundamentales de Derecho Tributario”, en AA.VV. *Manual de Derecho Tributario*, México, Tirant Lo Blanch, 2021.

Pueblita Fernández, Arturo, “Visita Domiciliaria, Revisión de Gabinete, Revisión Electrónica y Visitas de Verificación fiscal”, en AA.VV. *Manual de Derecho Tributario*, México, Tirant Lo Blanch, 2021.

Saccone, Mario Augusto, *Manual de derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2002.

Torruco Salcedo, Sitali, “El principio de la legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, IJ-UNAM, 2009, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/4.pdf>

### JURISPRUDENCIA Y SENTENCIAS

Tesis 1a. CCI/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época.

Tesis 1a. CLIX/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

Tesis 206396, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época

Tesis 216534, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época.

Tesis 2a./J 18/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época.

Tesis 2a./J. 1/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

Tesis 2a./J. 116/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época

Tesis 2a./J. 22/2020 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

Tesis 2a./J. 49/2011 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época.

Tesis 2a./J. 66/2018 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

Tesis 2a./J. 7/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época

Tesis 2a/J. 2/2204, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época.

Tesis 900243, *Apéndice 2000*, Séptima Época.

Tesis I.4o.A.171 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

Tesis IV.2o.A.145 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

Tesis IX-P-2aS-317, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época.

Tesis IX-P-2aS-324, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época.

Tesis IX-P-2aS-417, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*,  
Novena Época.

Tesis PC.XXX J/32 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima  
Época.

Tesis XI.1o.A.T.44 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*,  
Décima Época.

Tesis XVI.1o.A J/16 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*,  
Décima Época.

## **LEGISLACIÓN**

Código Fiscal de la Federación, México.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.