



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

Visita domiciliaria. Visitadores carecen de competencia y facultades para valorar documentos, libros o registros que el Contribuyente exhibe como prueba para desvirtuar irregularidades, por lo que al emitirse resolución determinante con esa ilegalidad, genera la nulidad lisa y llana de la misma.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. German Aliyeri Leyva Beltrán

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

ÍNDICE

	Págs.
<u>INTRODUCCIÓN</u>	3
CAPÍTULO PRIMERO	
<u>VISITAS DOMICILIARIAS</u>	
I) <u>Concepto de Visitas Domiciliarias</u>	7
II) <u>Sujetos que intervienen en la Visita Domiciliaria</u>	9
III) <u>Competencia y Facultades de los Visitadores</u>	12
IV) <u>Requisitos para iniciar una Visita Domiciliaria</u>	15
V) <u>Desarrollo de la Visita Domiciliaria</u>	20
VI) <u>Emisión de la Resolución Determinante</u>	24
VII) <u>Recurso de Revocación</u>	25
CAPÍTULO SEGUNDO	
<u>JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO</u>	
I) <u>Concepto de Juicio Contencioso Administrativo</u>	28
II) <u>Sujetos que intervienen en el Juicio Contencioso Administrativo</u>	30
III) <u>Etapas del Juicio Contencioso Administrativo</u>	31
IV) <u>Sentencia: Tipo de nulidades</u>	39
V) <u>Ejecución de sentencias</u>	45
CAPÍTULO TERCERO	
<u>ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA DE LA TESIS PC.XXX. J/32 A [10a.].</u>	
I) <u>Estudio de la Ejecutoria</u>	48
II) <u>Nuevas Facultades a los Visitadores a partir del Ejercicio 2021</u>	67
<u>CONCLUSIONES</u>	73
<u>FUENTES DE INFORMACIÓN</u>	77

INTRODUCCIÓN.

Cuando hablamos de Facultades de Comprobación en materia fiscal en nuestro País, sin duda surge un sinfín de debates y comentarios al respecto, esto, al ser un tema de enorme controversia donde los propios Tribunales, abogados, docentes y juristas se han abocado en controvertir prácticamente todo lo que abarca dicho concepto, provocando que incluso hasta en estos tiempos no exista una verdad absoluta o completamente definida sobre esos temas, lo que resulta sumamente atractivo para los estudiosos del derecho, específicamente en materia Fiscal.

Al referirnos a Facultades de Comprobación, uno de los temas que resultan de mayor debate, es el concerniente a las Visitas Domiciliarias en materia Fiscal, todo lo que implica la misma, desde su inicio, hasta la emisión de una resolución determinante de créditos fiscales, y, asimismo, la impugnación de la misma ante la propia autoridad fiscal a través del Recurso de Revocación, o bien, a través del Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Asimismo, el tema principal que causa diversos debates de las Visitas Domiciliarias, y que es materia del presente trabajo, es el actuar de los Visitadores durante cada etapa de dicha Visita Domiciliaria, y de las consecuencias de derecho que produce ese actuar, como lo es que se identifiquen adecuadamente ante el visitado; levanten actas debidamente circunstanciadas de los hechos u omisiones que detecten a lo largo del desarrollo de la visita; se levanten actas parciales durante la visita de ser necesario; levanten una última acta parcial, y en su momento, el acta final, donde una vez emitida esta acta final, se da por concluida la actuación de los visitadores y con ello el procedimiento fiscalizador, y ahora corresponde a la autoridad Fiscal competente, analizar y valorar las pruebas ofrecidas por el contribuyente durante el procedimiento fiscalizador, y emitir o no una resolución determinante de créditos fiscales.

Ahora bien, en el presente trabajo nos abocaremos en cuanto a la actuación de los visitadores entre la última acta parcial y el acta final, centrándonos en la actuación propia de la competencia, facultad o atribución que tienen los visitadores para valorar o no los documentos, libros o registros que exhibe el Contribuyente como prueba para desvirtuar las irregularidades detectadas por los visitadores y dadas a conocer en la última acta parcial de la visita domiciliaria a la cual se encuentra sujeto a revisión.

Para ello, primeramente, deberemos fijar criterios en cuanto a si se trata de una facultad, o de su competencia, la actuación de los visitadores como autoridad auxiliar de la autoridad fiscal, al momento de valorar los documentos libros o registros, o bien, si los visitadores no cuentan con dicha facultad o no son competentes para realizar ese acto, dependiendo del criterio que fijemos en cuanto a si se trata de una facultad o de un acto de carácter competencial.

Una vez determinado lo anterior, y que es el objeto del presente trabajo, es determinar si la actuación de la autoridad, en este caso, de los visitadores, de estimarse ilegal su actuación en cuanto a valorar los documentos, libros o registros que exhibe el Contribuyente como prueba para desvirtuar irregularidades detectadas por los visitadores y dadas a conocer en la última acta parcial, constituye una ilegalidad que en su momento, de emitirse la resolución determinante de créditos fiscales conteniendo dicha ilegalidad, y se proceda a impugnarla ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, debería declararse la nulidad lisa y llana por dicha violación, o bien, únicamente la nulidad de dicha resolución para efectos de que se reponga el procedimiento en la etapa de la violación cometida por los visitadores, y se emita una nueva última acta parcial, o una nueva acta final en su caso, donde los visitadores no valoren los documentos, libros o registros que aporta el contribuyente, y únicamente se aboquen a circunstanciarlos de manera pormenorizada, y sea la autoridad fiscal exactora, quien tiene competencia y atribuciones en ley para dar valor a dichos documentos, libros o registros, y emitir una resolución determinante definitiva apegada a derecho.

El estudio, análisis y conclusiones a las que lleguemos en el presente trabajo, se harán a la luz y crítica de la Jurisprudencia por Contradicción de Tesis emitida por el Pleno del Trigésimo Circuito, que a la letra establece lo siguiente:

VISITA DOMICILIARIA. CUANDO EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL O EN LA FINAL, EL VISITADOR VALORA LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS QUE EXHIBA EL CONTRIBUYENTE COMO PRUEBA PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, SE CONFIGURA UNA INFRACCIÓN A LAS REGLAS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN QUE, AL TRASCENDER A LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL, GENERA LA NULIDAD DE ÉSTA PARA EFECTOS. De conformidad con la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación no establece, como facultad de los visitadores, valorar las pruebas que el contribuyente ofrezca durante la práctica de una visita domiciliaria con la finalidad de desvirtuar irregularidades detectadas, pues sólo les atañe hacer constar su exhibición, levantando el acta circunstanciada donde se asiente la existencia de los documentos aportados por el contribuyente. Por tanto, cuando en contravención a lo anterior, excediendo las facultades que para la práctica de la visita le confiere el artículo en comento, el visitador valora las pruebas exhibidas, e incluso emite conclusiones derivadas de tal valoración, y su actuación trasciende a la resolución determinante del crédito fiscal, por haber hecho suya tal valoración la autoridad exactora, se actualiza la causa de nulidad prevista en la fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al tratarse de un vicio del procedimiento que afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada, lo que de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 52 de este último ordenamiento legal, genera la nulidad de la resolución administrativa impugnada para efectos, y no lisa y llana. [Tesis: PC.XXX. J/32 A (10a.)]¹

¹ Tesis: PC.XXX. J/32 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, enero de 2021, p. 1221.

Es a través de la Jurisprudencia reproducida, que analizaremos y plantaremos nuestro criterio, respecto al tipo de nulidad que debe decretarse en el Juicio de Nulidad llevado a cabo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al tratarse de una actuación ilegal por parte de los visitadores durante la visita domiciliaria respectiva, específicamente en cuanto a valorar documentos, libros o registros exhibidos por el contribuyente con la finalidad de desvirtuar los hechos u omisiones detectados durante el procedimiento de fiscalización, y dados a conocer en la última acta parcial.

Otro punto a tratar en el presente trabajo, y que deriva del propio análisis de la Tesis reproducida anteriormente, consiste en los efectos o consecuencias de derecho que surgen por determinarse una nulidad lisa y llana, o una nulidad para efectos en cuanto a una resolución determinante definitiva que surge de una visita domiciliaria, al emitirse la sentencia ya en el Juicio Contencioso Administrativo, es decir, una vez que se emite la resolución determinante, y el Contribuyente decide impugnar su validez por considerar que la misma es ilegal.

Como observación, es de precisarse, que partiremos de la premisa de que la Tesis: PC.XXX. J/32 A (10a.) es errónea, y por lo tanto, el desarrollo del presente trabajo consistirá en demostrar dicha premisa, toda vez que, a consideración del suscrito, y bajo el estudio que se desarrollará más adelante, es incorrecto que el Pleno del Trigésimo Circuito considere que, al estimar que es ilegal que los visitadores en una visita domiciliaria, al momento de levantar la última acta parcial, o en el acta final, valoren los documentos, libros o registros que exhiba el contribuyente como prueba para desvirtuar irregularidades, y que por lo tanto, se configura una infracción a las reglas del procedimiento de fiscalización que, al trascender a la resolución determinante del crédito fiscal, genera la nulidad de ésta para efectos, esto de manera errónea por parte del Pleno del Trigésimo Circuito, puesto que se considera que la ejecutoria de la cual deriva la Tesis en comento, carece de un estudio proteccionista de los derechos del contribuyente, atendiendo incluso al Principio Pro Persona, ya que se estima que dicha ejecutoria se aboca a terminología muy estricta y en un enfoque que notoriamente hace ver que el Pleno buscaba justificar una ilegalidad por parte de los visitadores, y que su consecuencia máxima sea la de reponer el procedimiento de fiscalización, y no así, darle mayor seguridad jurídica al contribuyente para evitarle mayores molestias en su esfera jurídica al tener que soportar nuevamente la actuación de la autoridad en su domicilio por una actuación notoriamente ilegal por parte de los visitadores, y que máxime, la autoridad fiscal exactora consintió al momento de emitir la resolución determinante definitiva.

Es en razón de todo lo anterior, que resulta justificable el desarrollo del presente trabajo, ante una Tesis, como lo es la Tesis: PC.XXX. J/32 A (10a.), que sin duda deja en debate y análisis lo establecido en la misma, puesto que es razón de análisis y debate el estudio y desarrollo de la Ejecutoria de la cual deriva la Tesis en comento, toda vez que las conclusiones determinadas por el Pleno del Trigésimo Circuito en la ejecutoria, origen de la Tesis en estudio, es cuestionable, como muchos de los temas que en materia fiscal se ven día con día, pero la pretensión

del legislador, de la autoridad fiscal, de los juzgadores en materia fiscal, así como de los abogados que ejercemos en materia fiscal, siempre debe ser encaminada en que exista la mayor claridad, justificación y justicia fiscal en cada asunto que surja día a día en nuestra materia.

Por último, en modo de conclusiones, se darán a conocer los cambios y consecuencias jurídicas que sufrió el Código Fiscal de la Federación para el presente año 2021, donde no se puede dejar de observar y criticar el cambio radical efectuado en el artículo 46 de la mencionada legislación, que viene a darnos un nuevo paradigma de las visitas domiciliarias, y aún más específico, en cuanto a la actuación de los visitadores al momento de llevar a cabo la última acta parcial y el acta final, valorando los documentos, libros o registros que aporta el contribuyente para desvirtuar los hechos u omisiones asentados durante la visita y dados a conocer en la última acta parcial, y que el legislador, con la reforma al artículo 46, para entrar en vigencia a partir del 01 de enero del presente año 2021, pretendió que ahora sea legal que los visitadores realicen la valoración respectiva, y además, estableció en que consiste la circunstanciación que realizan los visitadores a lo largo de la visita domiciliaria, dando una conceptualización de “circunstanciar”, algo que, como veremos más adelante, genera enorme inseguridad jurídica a los contribuyentes.

CAPÍTULO PRIMERO

VISITAS DOMICILIARIAS.

Sumario: I) Concepto de Visitas Domiciliarias; II) Sujetos que intervienen en la Visita Domiciliaria; III) Competencia y Facultades de los Visitadores; IV) Requisitos para iniciar una Visita Domiciliaria; V) Desarrollo de la Visita Domiciliaria; VI) Emisión de la Resolución Determinante; VII) Recurso de Revocación.

Para poder analizar la actuación de los visitadores en la etapa de la última acta parcial, y levantamiento del acta final, que son la materia primordial del presente trabajo, resulta indispensable comenzar por un breve repaso de manera general de lo que implican las visitas domiciliarias en materia fiscal, así como la posible presentación del Recurso de Revocación ante la propia autoridad hacendaria.

I) CONCEPTO DE VISITAS DOMICILIARIAS.

La Visita domiciliaria, conceptualizada por Juan Raúl López Villa, consiste en, un acto de la autoridad administrativa que tiene por objetivo la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras a cargo de los contribuyentes a través de la revisión directa de la contabilidad, declaraciones y comprobantes de pago de contribuciones, bienes o mercancías, en su domicilio fiscal, establecimientos o locales, para que en caso de que la autoridad encuentre irregularidades en el pago de las obligaciones fiscales pueda determinar las contribuciones omitidas, actualización, multas y recargos que correspondan.²

Asimismo, María Teresa Cadena nos señala que la Visita domiciliaria consiste, en esencia, en revisar en la residencia de los contribuyentes las particularidades relativas a las obligaciones fiscales a las que se encuentran sujetos, ya sea formales o materiales, lo que evidentemente constituye un grave acto de molestia, pues se trata de una de las excepciones a la garantía de inviolabilidad de domicilio.³

Como podemos observar de ambas conceptualizaciones citadas, la visita domiciliaria corresponde a una de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la cual es una de las más rigurosas en cuanto a sus requisitos y desarrollo, puesto que tal y como lo señala María Teresa Cadena, al ser una de las excepciones

² López Villa, Juan R., *Defensa fiscal contra visitas domiciliarias del sat y otras formas de comprobación fiscal*, México, Flores, 2018, p. 73.

³ Cadena Solórzano, María T., "Generalidades de la visita domiciliaria", *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, 2002, p. 23, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/430-conceptos-de-reforma-fiscal>.

a la garantía de inviolabilidad del domicilio, derecho humano contemplado en el artículo 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el legislador, así como los criterios emitidos a través de jurisprudencia por los Tribunales Judiciales y Administrativos de nuestro país, han procurado en la mayor medida posible, que los requisitos para iniciar una visita domiciliaria, así como el propio desarrollo de la visita, sean claros, estrictos y rigurosos por parte de la autoridad encargada de llevarlas a cabo.

En efecto, al ser la inviolabilidad domiciliaria un derecho fundamental del gobernado, sólo se permite el ingreso al domicilio por parte de las autoridades, mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, de tal forma que cuando las autoridades fiscales recurren a la práctica de visitas domiciliarias para cerciorarse, en términos del dispositivo constitucional, entre otros aspectos, de que se han acatado las disposiciones fiscales, la orden respectiva debe cumplir con las formalidades que el propio artículo constitucional establece para los cateos y con lo dispuesto en las leyes respectivas. En la ley respectiva, que es el Código Fiscal de la Federación, se establecen los anteriores requisitos en los artículos 38 y 43, el primero, referido a los requisitos que debe contemplar, en general, el acto administrativo que deba ser notificado al gobernado y, el segundo, a los que, además, debe cumplir una orden de visita domiciliaria.⁴

Asimismo, la Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, emitida por el Servicio de Administración Tributaria, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, nos señala que la visita domiciliaria son actos de fiscalización que las autoridades realizan en el domicilio fiscal, establecimientos o locales manifestados por los contribuyentes, con la finalidad de verificar y comprobar si dichos contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, han cumplido con sus obligaciones establecidas en las disposiciones fiscales y aduaneras, revisando directamente la contabilidad (incluidos datos, informes, etcétera), así como la revisión de declaraciones y comprobantes de pago de contribuciones, bienes o mercancías. Esta revisión tiene por objeto verificar la situación fiscal del contribuyente y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios; irregularidades en materia aduanera y procedencia de solicitudes de devolución. Del mismo modo, para comprobar la legal estancia en el país de mercancías que se presume son de procedencia extranjera, que se encuentren en el domicilio del contribuyente.⁵

Existen diversas facultades de comprobación con las que cuenta la autoridad hacendaria o autoridad fiscal, mismos que se encuentran básicamente en el artículo

⁴ Medina Negrete, Armando U., "El Principio de Seguridad Jurídica en el ejercicio de las Facultades de Comprobación de la Autoridad, supuestos de las fracciones II y III, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación", PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, año X, Núm. 23, 2018, p. 17, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/rev8.html>.

⁵ Servicio de Administración Tributaria, "Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado", México, 2013, p. 10, http://sistemas.afgcoahuila.gob.mx/estrados/carta_contrib_auditado_12062013.pdf.

42 del Código Fiscal de la Federación. Se dice que básicamente en ese artículo se encuentran contempladas las facultades de comprobación, ya que, en otros artículos de la propia legislación en comento, se contemplan otro tipo de facultades con las que cuenta la autoridad fiscal y que tienen como propósito la verificación de cierta documentación, información o situación fiscal del gobernado, pero es el artículo 42 a través del cual se establecen específicamente las llamadas facultades de comprobación.

Es así, que en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se contempla la facultad de la autoridad fiscal de practicar visitas al contribuyente, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, mismo que se reproduce a continuación:

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras 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:

...

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Es con sustento en el artículo y fracción reproducidos, que la autoridad fiscal encuentra sustento para realizar visitas domiciliarias a los contribuyentes que la misma estime revisarlos a través de dicha facultad de comprobación.

II) SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA VISITA DOMICILIARIA.

Dentro de la visita domiciliaria, pueden llegar a intervenir diversas personas, ya sea por parte de la autoridad fiscal, o bien, por parte de los Contribuyentes visitados, por lo que resulta importante, establecer y esclarecer que personas o sujetos pueden intervenir a lo largo de la visita domiciliaria, y en su caso, en que calidad intervienen los mismos.

Primeramente tenemos que por parte de la Autoridad fiscal, los principales sujetos que intervienen en una visita domiciliaria, son los denominados “visitadores”, que son funcionarios que actúan como auxiliares de la autoridad fiscal hacendaria, es decir, sus actuaciones en la visita domiciliaria tienen origen en la encomienda que la autoridad hacendaria, competente para ello, los faculta en la orden de visita domiciliaria, misma que más adelante se hablará de ella, para que los visitadores puedan llevar a cabo la visita domiciliaria, de lo contrario, no serían competentes para poder llevar a cabo sus actuaciones.

Los visitadores sin duda tienen una gran responsabilidad en sus actuaciones, puesto que actúan como auxiliares, por lo que únicamente pueden hacer lo que

conforme a la ley y a la propia orden de visita, se les encomienda, que entre diversas funciones o atribuciones, tienen la de llevar a cabo la propia visita, levantar actas circunstanciadas de todo lo actuado, levantar acta de inicio, actas parciales, y acta final, limitándose, conforme a la ley y a los criterios jurisprudenciales, únicamente a asentar en actas, debidamente circunstanciadas, todos los hechos u omisiones que se desprendan de la visita al contribuyente, por lo que se menciona, desde este momento, que no tienen, dentro de su competencia, facultades para valorar ningún documento, dato o registro que obtengan como información que se les proporcione durante la visita, sino como se menciona, únicamente hacerlos constar en actas circunstanciadas, aunque este tema igualmente lo abordaremos con mayor precisión mas adelante.

Como vemos, los visitadores son auxiliares de la autoridad hacendaria o fiscal, quien es otro de los sujetos que intervienen en la visita domiciliaria. Respecto a la autoridad hacendaria, cabe precisar que propiamente no despliega sus actuaciones en el desarrollo de la visita domiciliaria, pero, si inicia la misma a través de la emisión de la orden de visita, toda vez que es ella quien tiene la facultad de emitir la orden de visita domiciliaria y facultar a los visitadores correspondientes para que, en auxilio de ella, lleven a cabo el desarrollo de la visita domiciliaria, por lo que, si bien, físicamente dicha autoridad no se apersona al domicilio del contribuyente, su participación en la visita es evidente que resulta primordial, pues sin ella no pudieran los visitadores apersonarse al domicilio del contribuyente y dar inicio a la visita domiciliaria, de lo contrario, estarían actuando bajo sus propios mandatos, cuestión que iría absolutamente en contra de la Ley y la Constitución Federal.

Asimismo, la autoridad hacendaria, una vez que los visitadores dan por terminada la visita domiciliaria levantando el acta final de la visita, la actuación e intervención de la autoridad hacendaria se retoma, para ser ella quien valore los documentos, libros, registros e información obtenida por los visitadores durante el desarrollo de la visita domiciliaria, y de estimar conforme a derecho que así proceda, emitir la resolución determinante de créditos fiscales derivados del incumplimiento a las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, detectados en la visita domiciliaria, que el Contribuyente no pudo desvirtuar.

De conformidad con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se consideran autoridades fiscales en México, las unidades administrativas dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), del Servicio de Administración Tributaria (SAT), de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales que conforme a sus leyes locales estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales; las unidades administrativas de los órganos administrativos desconcentrados; y las unidades administrativas de los organismos descentralizados que ejerzan las facultades en materia fiscal establecidas en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes fiscales. Las autoridades fiscales dentro del ámbito de su competencia

designarán visitadores que estarán facultados para la práctica de visitas domiciliarias.⁶

Así tenemos que, por parte de la autoridad, son los visitadores y la autoridad hacendaria quienes tienen participación en la visita. Ahora bien, por otra parte, quien tiene una participación igualmente primordial en la visita, es el propio Contribuyente visitado, quien es el sujeto pasivo (obligado) de un crédito fiscal,⁷ o bien, de la relación Estado-Gobernado, donde el sujeto activo es el Estado, representado por la autoridad hacendaria. Así, el Contribuyente es la persona que es sujeta de revisión por parte de la autoridad fiscal, y quien se encuentra obligada a proporcionar la información y documentación respecto a su contabilidad, bienes y mercancías, conforme a la orden de visita de la que es sujeto.

Como podemos ver, en la relación jurídica tributaria, los sujetos activos se identifican como la autoridad fiscal, tienen sus obligaciones y derechos tanto en el ámbito de la recaudación impositiva como en la aplicación de sus facultades para realizarlo. Los sujetos pasivos se identifican como las personas físicas o morales que tienen obligaciones fiscales, las cuales deben cumplir de acuerdo a su objeto o sus actividades.⁸

Junto al contribuyente, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a su fracción III, también pueden ser sujetos de revisión los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, remitiéndonos al artículo 26 del propio Código Fiscal de la Federación, a través del cual se establece quienes son responsables solidarios.

Asimismo, durante el desarrollo de la visita intervienen testigos, que son personas que nombra el Contribuyente, o en su omisión los visitadores, quienes funcionan como su denominación lo dice, como testigos de lo actuado y llevado a cabo durante la visita domiciliaria. Igualmente pueden intervenir los representantes legales del Contribuyente, quienes tienen la obligación por ley, de informar al Contribuyente de la visita domiciliaria, y quienes además tienen las facultades para atender la visita domiciliaria como si se tratara de los propios Contribuyentes.

Por último, quienes pueden tener una breve pero importante participación en el desarrollo de la visita domiciliaria, puede ser cualquier persona que se encuentre en el domicilio del Contribuyente buscado, y que en caso de no estar el Contribuyente o su representante legal, se le hace entrega de un citatorio a la persona que se encuentre en el domicilio y que pueda informar al Contribuyente, respecto al apersonamiento de los visitadores para que espere a una hora determinada al siguiente día para llevar a cabo las actuaciones correspondientes.

⁶ Justicia México, "Visita domiciliaria", México, <https://mexico.justia.com/derecho-fiscal/visita-domiciliaria/#:~:text=La%20visita%20domiciliaria%20es%20una,su%20contabilidad%2C%20bienes%20y%20mercanc%C3%ADas>.

⁷ Martínez Morales, Rafael I., *Diccionario de Derecho administrativo y burocrático*, México, Oxford, 2008, p. 100.

⁸ Sol Juárez, Humberto, *Derecho Fiscal*, México, Red Tercer Milenio, 2012, p. 111.

III) COMPETENCIA Y FACULTADES DE LOS VISITADORES.

Para determinar cuando estamos frente a competencia de los visitadores, y facultades de los visitadores, o en su caso, si son sinónimos, resulta necesario ver por separado cada término jurídico.

En cuanto a la Competencia, es definida como la posibilidad legal de un órgano gubernamental para atender determinado asunto. La competencia consiste en que al ente le incumbe atender asuntos determinados.⁹

Ahora bien, en cuanto al término Facultad, en el Derecho, es definida como el Poder, derecho para hacer alguna cosa; aptitud o legitimación que se concede a una persona física (funcionario o empleado público) para actuar según la competencia del órgano por cuenta del cual externa su voluntad.¹⁰ Cabe indicar que el término facultad o facultades, suele utilizarse como sinónimo de Atribución o Atribuciones, mismo que es conceptualizado como señalar o asignar una cosa a alguno como de su competencia.¹¹

Igualmente, Francisco Cárdenas Elizondo nos señala que la competencia fiscal, consiste en el conjunto de atribuciones que pueden desplegar determinados órganos o sujetos de derecho público, para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones y, en general, del cumplimiento de obligaciones fiscales; atribuciones o facultades que necesariamente deberán estar asignadas conforme a los medios autorizados por la ley.¹²

Así tenemos que las facultades o atribuciones derivan o nacen de la competencia que tenga algún órgano o funcionario público. Es decir, el órgano o funcionario público ejercen sus facultades o atribuciones a través de la competencia que tengan para ello.

Cabe señalar que, en cuanto a la competencia, existe la denominada competencia territorial, la competencia material y la competencia por grado, sin embargo, tal y como lo señala Fiorini Bartolomé, citado por Francisco Cárdenas Elizondo, no se puede concebir una competencia de grado jerárquico sin una organización administrativa situada en un ámbito territorial y sin materia para sus funciones¹³, es decir, las conceptualizaciones de competencia no deben verse de manera aislada, toda vez que emanan de manera conjunta.

En cuanto a la Competencia territorial y material, que son de relevancia en materia fiscal, la competencia territorial la podemos conceptualizar como el conjunto

⁹ Martínez Morales, Rafael I., *op. cit.*, p. 62.

¹⁰ *Ibidem*, p. 191.

¹¹ *Ibidem*, p. 34.

¹² Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2011, p. 352.

¹³ *Ibidem*, p. 353.

de atribuciones que puede desplegar un órgano o funcionario público en una determinada circunscripción territorial, es decir, sus atribuciones se encuentran limitadas al ejercicio de las mismas única y exclusivamente dentro de un determinado territorio, ya sea territorio a nivel internacional, nacional, federal, estatal, municipal, etc., mismo que será determinado conforme a las leyes o reglamentos respectivos. Mientras que la competencia material la podemos concebir como la atribución o atribuciones que pueden conocer o ejercer los órganos o funcionarios públicos conforme a su competencia, es decir, realizar los actos que la Constitución y las leyes establecen que pueden hacer dichos órganos o funcionarios públicos.

Es claro que competencia y facultades o atribuciones no son sinónimos, pero podríamos llegar a considerar que facultades o atribuciones si lo son, aunque sin duda, frente a competencia, estos son distintos, ya que la competencia es la posibilidad de realizar actuaciones o de conocer de ciertos asuntos, mientras que las facultades o atribuciones son esas actuaciones que realiza o puede realizar el órgano o funcionario público conforme a su competencia.

Es decir, el órgano o funcionario público, no puede ejercer facultades o atribuciones que no le competen, es por ello, que esas facultades o atribuciones se encuentran limitadas conforme a la competencia territorial y material del órgano o funcionario público, puesto que, podría ser competente para conocer de determinado asunto o actuación, pero carecer de facultades o atribuciones en esa actuación, por lo que, cualquier acto realizado por el órgano o funcionario, que no se encuentre dentro de sus facultades o atribuciones, carecería de competencia material para ello, es decir, no solo se trata exclusivamente de carencia de facultades o atribuciones, sino que igualmente de competencia, puesto que si bien, el órgano o funcionario tienen competencia para realizar los actos que conforme a ley o reglamento se establezcan para la actuación que lleva a cabo, carecerá de competencia en cuanto a las facultades o atribuciones que no tiene conforme a la ley o reglamento, y que él mismo ha decidido llevar a cabo.

En relación con el párrafo anterior, tiene mayor claridad, cuando algún órgano o funcionario público, ejerce facultades o atribuciones que son propias de otro órgano o funcionario, por lo que, al ejercerlas él, que no está facultado para ello, invade la competencia, ya sea territorial o material, o en su caso, ambas, del órgano o funcionario que si tiene conforme a derecho esas facultades o atribuciones, por lo que no puede tomarse de manera aislada el hecho de que algún órgano o funcionario ejerza atribuciones o facultades que no le son propias, sino que, como se menciona, al hacerlo, también es carente de competencia para ello.

Respecto a lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece lo siguiente:

AUTORIDADES INCOMPETENTES. SUS ACTOS NO PRODUCEN EFECTO ALGUNO. La garantía que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denota que la competencia de las autoridades es uno

de los elementos esenciales del acto administrativo. Entre sus características destacan las siguientes: a) requiere siempre de un texto expreso para poder existir; b) su ejercicio es obligatorio para el órgano al cual se atribuye y c) participa de la misma naturaleza de los actos jurídicos y abstractos, en el sentido de que, al ser creada la esfera de competencia, se refiere a un número indeterminado o indeterminable de casos y su ejercicio es permanente porque no se extingue en cada hipótesis. Ahora bien, estas características encuentran su fundamento en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. Este principio se encuentra íntimamente administrado a la garantía de fundamentación y motivación, que reviste dos aspectos: el formal que exige a la autoridad la invocación de los preceptos en que funde su competencia al emitir el acto y el material que exige que los hechos encuadren en las hipótesis previstas en las normas. En este sentido, como la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido. [Tesis: 2a. CXCVI/2001]¹⁴

Como observamos de la tesis reproducida, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, distingue entre competencia y facultades o atribuciones, y contempla a las facultades o atribuciones como inherentes a la competencia, esto significa que las facultades del órgano o funcionario, encuentran sentido en el orden jurídico cuando ese órgano o funcionario tienen competencia sobre determinado negocio, tal y como lo establece la Segunda Sala, acorde al principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones.

Es así, como establece la tesis, como la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido. Por lo que es evidente que, para poder ejercer determinadas facultades o atribuciones, el órgano o autoridad debe ser competente para ello, de lo contrario, es claro que carecería de competencia para realizar facultades o atribuciones que la ley no prevé para ese órgano o funcionario público, y que, en caso de realizar facultades o atribuciones que son competencia de autoridad distinta, es evidente que estaremos frente a invasión de competencias.

¹⁴ Tesis: 2a. CXCVI/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, octubre de 2001, p. 429.

IV) REQUISITOS PARA INICIAR UNA VISITA DOMICILIARIA.

Si bien, el presente apartado es para señalar las etapas de la visita domiciliaria, primeramente señalaremos que la visita, conforme a lo establecido y mencionado en párrafos anteriores, inicia con la notificación de una orden de visita domiciliaria, que si bien, diversos autores sostienen el criterio de que la visita domiciliaria no inicia con la notificación de la orden de visita, sino que dicha orden de visita es un acto autónomo susceptible de causar perjuicio por sí solo a los particulares, advirtiéndose que si bien, es un mandamiento para practicar la visita domiciliaria, no forma parte de ésta, para efectos del presente trabajo este punto no es materia de debate, por lo que, a manera general sostendremos que la visita domiciliaria tiene su origen en la orden de visita que notifica la autoridad fiscal, la cual, además de los requisitos mínimos que todo acto administrativo debe contener, conforme al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación vigente, y el artículo 43 de dicha legislación, nos establecen los requisitos que debe contener la orden de visita, mismos que para su estudio se reproducen a continuación:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

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

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

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

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

Artículo 43.- En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

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

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

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

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

Como podemos observar, al ser la visita domiciliaria un acto de molestia, conforme al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la misma debe apegarse al principio de legalidad, y rigurosamente el legislador, prevé requisitos que protejan el derecho a la inviolabilidad del domicilio, sobre todo cuando se realiza la excepción a este derecho, como lo es cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación a través de la visita domiciliaria, por lo que la misma orden debe constar por escrito, ser emitida por autoridad competente, contener el objeto de la diligencia o actuación, y satisfacer los demás requisitos que fijan las leyes de la materia, como en el presente caso son los requisitos de los artículos 38 y 43, ambos del Código Fiscal de la Federación.

De estos requisitos, como podemos observar, no se establece el requisito de necesidad, que, si bien, el mismo no se encuentra contemplado en el artículo 16 de la Constitución Federal para los cateos, si se encuentra en la legislación procesal penal, y debemos observar que la Constitución establece que para la visita domiciliaria deben observarse las mismas formalidades que para los cateos. Ahora bien, la autoridad fiscal puede de manera discrecional iniciar facultades de comprobación, pero esta discrecionalidad no la posibilita de no establecer y tener una necesidad para ejercer sus facultades de comprobación, cuando menos en cuanto a las visitas domiciliarias. Si bien, tienen la obligación de fundar y motivar sus actos, propiamente no establecen cual es la necesidad de iniciar una visita domiciliaria, y no una revisión de gabinete, o revisión electrónica, por ejemplo, máxime cuando en la visita domiciliaria la autoridad ingresa al domicilio del contribuyente, por lo que el acto de molestia no solo es en cuanto a los documentos o papeles del contribuyente, sino también a su domicilio.

Respecto a esto, José Raúl Calderón Roca, al hablar sobre el requisito de necesidad en la visita domiciliaria, nos señala que se estima necesario que la legislación en materia fiscal refleje debidamente la importancia del derecho a la inviolabilidad del domicilio consagrado en nuestra Constitución Política, restringiendo las facultades de comprobación de la autoridad en materia de visitas

domiciliarias para los casos en que la misma sea necesaria, debiendo motivar este razonamiento en la orden respectiva.¹⁵

Ahora bien, el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, nos señala que, en cuanto a las visitas domiciliarias, tanto las autoridades fiscales, los visitados, los responsables solidarios y los terceros deberán observar lo siguiente:

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de

¹⁵ Calderón Roca, José R., "El Requisito formal de Necesidad en la Visita Domiciliaria como una vía para proteger el Derecho a la Inviolabilidad del Domicilio", PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, Año X, Núm. 24, 2018, p. 12, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/rev24.html>.

inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita. Si al cierre del acta que se levante, el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la diligencia.

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

El artículo 44 en comento, nos indica las directrices que se deberán observar al momento de iniciar y llevar a cabo la visita domiciliaria, distinto al como deberá desarrollarse la visita domiciliaria, que esto lo encontramos regulado en el artículo 46 del propio Código Fiscal de la Federación, que evidentemente tienen íntima relación al tratarse ambos de requisitos que se deben observar en la visita domiciliaria.

Respeto a la fracción II del citado artículo 44, al señalar la obligación por parte de los visitadores de dejar citatorio cuando el contribuyente o su representante legal no estuvieren, para recibir la orden de visita, la Segunda Sala del Alto Tribunal, nos indica lo siguiente:

VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA. El artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la orden de visita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen de la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la visita se inicie con quien se encuentre en el lugar visitado, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante su presencia para

recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables y, por la otra, con las consecuencias de la recepción del citatorio, pues conforme al segundo párrafo de la fracción II del precepto en análisis si con posterioridad al citatorio el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, lo que significa una excepción al requisito que tanto el artículo 16 de la Carta Magna como el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal establecen para las órdenes de visita domiciliaria, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a visitar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si presenta aviso de cambio de domicilio con posterioridad al citatorio. En consecuencia, conforme al artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una orden de visita, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión a la práctica de una diligencia administrativa. (Tesis: 2a./J. 92/2000)¹⁶.

Conforme a la tesis en reproducción, es requisito de legalidad del citatorio que se deja en caso de no encontrarse el contribuyente buscado o su representante legal al momento de notificar la orden de visita, que en el citatorio se establezca claramente que la finalidad de la diligencia es hacer entrega de la orden de visita, por lo que de no hacerse así, estaremos frente a una notoria ilegalidad por parte de los visitadores, que en caso de proceder aun con dicha ilegalidad cometida, la visita estaría viciada de legalidad desde su inicio.

Asimismo, en la fracción III, del artículo 44 del mencionado Código Fiscal de la Federación, establece la obligación de identificarse al inicio de la visita por parte de los visitadores, esto, para garantizar el derecho a la inviolabilidad del domicilio, toda vez que deben hacerle del conocimiento al contribuyente, o quien atienda la visita, de que son autoridades competentes y facultadas para llevar a cabo ese acto de molestia. Esto igualmente ha sido confirmado por los Tribunales Colegiados de Circuito, como se observa en la siguiente tesis aislada:

VISITA DOMICILIARIA. EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER QUE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES DEBE EFECTUARSE DESPUÉS DE QUE SE NOTIFIQUE LA ORDEN CORRESPONDIENTE, GARANTIZA EL DERECHO A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO. De la interpretación del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación se advierten momentos distintos en el desahogo de las visitas domiciliarias, entre los que se ubican el de su notificación, inicio y desarrollo. A partir de esa precisión, se concluye que el derecho a la inviolabilidad del domicilio está garantizado por la fracción III de esa norma, a pesar de que ordene que la identificación de los visitadores debe efectuarse al iniciar la visita, esto es, después de que se notifique la orden correspondiente, porque es la ejecución de ésta y no su comunicación, el acto que afecta la prerrogativa constitucional aludida; de ahí que

¹⁶ Tesis: 2a./J. 92/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, octubre de 2000, p. 326.

la identificación de los visitadores sea necesaria e indispensable al comenzar el acto de molestia (visita). [Tesis: (I Región) 8o.42 A (10a.)].¹⁷

V) DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Ahora bien, conforme al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año 2020, se establece que, cuando se lleve a cabo una visita domiciliaria, en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

Asimismo, si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 del Código en comento.

Durante el desarrollo de la visita, los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.

Respecto a este punto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido lo siguiente:

CONTABILIDAD. SU ASEGURAMIENTO DURANTE EL DESARROLLO DE UNA VISITA DOMICILIARIA PUEDE DECRETARSE CONFORME A LOS ARTÍCULOS 44, FRACCIÓN II, PÁRRAFO TERCERO Y 46, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. De la interpretación de los preceptos citados que regulan las reglas que deben seguirse en las visitas de inspección, puede establecerse que si el primero de ellos establece los supuestos en que el visitador puede decretar el aseguramiento de la contabilidad antes de iniciar la visita y durante su desarrollo y el segundo prevé el aseguramiento únicamente durante el desarrollo de aquélla; armonizando su contenido y haciendo una interpretación extensiva del primero, resulta lógico que el visitador durante el desarrollo de la visita podrá fundar el aseguramiento de la contabilidad en la fracción III del artículo 46 y de ser

¹⁷ Tesis: (I Región)8o.42 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, febrero de 2017, p. 2378.

necesario en el párrafo tercero de la fracción II del artículo 44, en caso de que se actualice alguno de los supuestos en él señalados. (Tesis: 2a./J. 41/2007)¹⁸

Igualmente, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia.

Uno de los aspectos de gran trascendencia durante el desarrollo de la visita domiciliaria, es el derecho que tiene el contribuyente de que, entre la última acta parcial y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones que los visitantes detectaron durante la visita y que fueron asentados en las actas parciales y en la última acta parcial, así como tendrá el derecho, de estimarlo necesario, de optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

En cuanto a este punto, respecto a la posibilidad de que los visitantes valoren los documentos, libros o registros que aporta el contribuyente con la finalidad de desvirtuar los hechos u omisiones detectados por los visitantes y consignados en las actas parciales, incluyendo la última acta parcial, la Segunda Sala de la Suprema Corte ha establecido lo siguiente:

VISITA DOMICILIARIA. LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS, QUE COMO PRUEBA EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, NO PUEDEN SER VALORADOS POR LOS VISITADORES, PUES SÓLO LES COMPETE DETALLARLOS Y HACER CONSTAR HECHOS U OMISIONES EN LAS ACTAS CIRCUNSTANCIADAS. El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación no establece, como facultad de los visitantes, valorar las pruebas que el contribuyente ofrezca durante la práctica de una visita domiciliaria con la finalidad de desvirtuar irregularidades detectadas en la última acta parcial, pues sólo les compete hacer constar su exhibición, levantando el acta circunstanciada donde se asiente la existencia de los documentos aportados por el contribuyente, ya que como auxiliares de las autoridades fiscales sólo están facultados para asentar los hechos u omisiones que observen durante la visita, pero

¹⁸ Tesis: 2a./J. 41/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 442.

dentro de sus atribuciones no se encuentra la de determinar créditos fiscales, a través de la valoración de los documentos, libros o registros que como prueba exhiba el particular. [Tesis: 2a./J. 1/2015 (10a.)]¹⁹

Es de relevancia la jurisprudencia en reproducción, toda vez que es materia del presente trabajo, por lo que debe tenerse que evidentemente los visitadores no contienen dentro de sus facultades o atribuciones las de valorar los documentos, libros o registros que el contribuyente exhiba durante la visita con la finalidad de desvirtuar los hechos u omisiones asentados por los visitadores en las actas parciales respectivas, por lo que, al no ser parte de sus facultades o atribuciones, y sí de la autoridad fiscal a la que los visitadores como auxiliares dependen, esto evidencia que los visitadores, en caso de valorar los documentos, libros o registros en comento, están invadiendo la competencia de su superior jerárquico, al realizar actuaciones que son competencia de autoridad distinta a ellos.

Es decir, en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año 2020, se contempla la facultad o atribución de los visitadores de poder hacer revisión de la documentación contable, requerir la exhibición de documentación relativa a la propia contabilidad en comento, asimismo llevar a cabo la verificación de bienes o mercancías que ellos detecten en el domicilio del contribuyente visitado, y además, poder levantar actas donde consignen los hechos u omisiones que observen durante la visita.

No obstante de tales facultades y disposiciones legales no se encuentra en ninguna parte la facultad para resolver recursos o valorar pruebas y documentos, en razón de que dichas facultades se encuentran reservadas a una autoridad que tenga tal competencia y facultad expresa para tales efectos,²⁰ como lo es la autoridad fiscal superior de los visitadores, que, como se ha mencionado, estos últimos son únicamente sus auxiliares.

Ahora bien, en el mismo artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año 2020, se establece que se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas parciales, junto con la última acta parcial, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad, o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Se hace mención de reglas específicas tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁹ Tesis: 2a./J. 1/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, marzo de 2015, p. 1503.

²⁰ López Villa, Juan R., *op. cit.*, p. 130.

Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Las actas parciales se entenderán que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Respecto a esto, la Segunda Sala de la Suprema Corte emitió la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis:

VISITA DOMICILIARIA. TRATÁNDOSE DEL LEVANTAMIENTO DE ACTAS PARCIALES ES INNECESARIO QUE PRECEDA CITATORIO PARA QUE EL VISITADO O SU REPRESENTANTE PUEDA ESTAR PRESENTE EN LA DILIGENCIA RESPECTIVA. El deber impuesto a los visitadores en los artículos 44, fracción II, y 46, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, consistente en dejar citatorio cuando el contribuyente visitado o su representante no se encuentre presente al inicio de la visita domiciliaria o al formular el acta final, para que los esperen a una hora determinada del día siguiente a efecto de que se lleve a cabo la diligencia respectiva, no es aplicable tratándose de las actas parciales de visita, ya que lo asentado en ellas no trasciende a la esfera jurídica del gobernado ni temporal ni definitivamente, pues únicamente constituye el reflejo de los actos de ejecución de una orden de visita y simples opiniones que, en todo caso, servirán de motivación a la resolución liquidadora que pudiera llegar a dictarse, lo que cobra relevancia al tener en cuenta que, previo a levantar la última acta parcial, las autoridades fiscales deben informar al contribuyente que puede acudir a sus oficinas para conocer los hechos u omisiones asentados en las actas parciales que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, para que tenga oportunidad de presentar las constancias que estime pertinentes a fin de desvirtuarlos, o bien, para corregir su situación fiscal, dentro del plazo que debe mediar entre la última acta parcial y el acta final, de lo que se sigue que la circunstancia de que el contribuyente visitado o su representante no esté presente al levantarse un acta parcial no le depara perjuicio alguno y, por ende, es innecesario que preceda citatorio para que se lleve a cabo la diligencia respectiva. [Tesis: 2a./J. 66/2018 (10a.)]²¹

Por último, se contempla la facultad que tiene la autoridad fiscal, que, cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal

²¹ Tesis: 2a./J. 66/2018 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, agosto de 2018, p. 1238.

cometida, es decir, se traduce a una obligación por parte de la autoridad fiscal de observar que la visita domiciliaria se haya llevado conforme a derecho, sin que existan violaciones cometidas por parte de los visitadores que fungen como sus auxiliares, teniendo la obligación de reponer el procedimiento si detecta alguna ilegalidad, esto sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación, como lo es, en este caso, algún visitador o todos.

El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, nos indica que las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, estableciendo algunas excepciones a este plazo, y asimismo, estableciendo los casos en los que el plazo de doce meses para culminar la visita domiciliaria, se suspende.

En el propio artículo comentado en el párrafo que antecede, se establece una consecuencia jurídica para la autoridad, en caso de no emitir el oficio de observaciones, o bien, el acta final en las visitas domiciliarias, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro del plazo mencionado, toda que si no lo hace dentro del plazo previsto, ésta se entenderá concluida en esa fecha, es decir, cumplidos los doce meses sin que la autoridad emita el acta final en el caso de las visitas domiciliarias, se entenderá que la visita ha quedado finalizada, quedando sin efectos la orden de visita, y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

VI) EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE.

En cuanto a la facultad de emitir la resolución determinante, una vez que ha concluido la visita domiciliaria, dicha facultad le compete a la autoridad fiscal, es decir, los visitadores han terminado su actuación con la emisión del acta final, y su actuación como auxiliares de la autoridad fiscal ha concluido, por lo que es la autoridad fiscal la competente para determinar si procede o no la emisión de una resolución determinante de créditos fiscales en el caso de que determine que el contribuyente visitado no pudo desvirtuar que el mismo ha incumplido con las disposiciones fiscales.

El artículo 50 del Código Fiscal de la Federación nos establece, respecto a las visitas domiciliarias, que las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente o por medio del buzón tributario, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita.

Igualmente como consecuencia jurídica similar al de la no emisión del acta final dentro de los doce meses que se tienen para llevar a cabo las visitas

domiciliarias, el legislador previó que cuando las autoridades fiscales no emitan la resolución correspondiente, es decir, la resolución determinante de créditos fiscales, dentro del plazo de los seis meses que se contempla, quedará sin efectos la orden de visita y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

Por último, como requisito del contenido de las resoluciones que se emitan, se contempla que en las mismas deberán señalarse los plazos en que dichas resoluciones pueden ser impugnadas en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Por lo que cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

VII) RECURSO DE REVOCACIÓN.

Una vez emitida una resolución determinante de créditos fiscales por incumplimiento a las disposiciones fiscales, como lo es en el presente trabajo, derivado de una visita domiciliaria, el Contribuyente puede optar por dar cumplimiento a lo estipulado en dicha resolución determinante, realizando el pago de las multas que se le hayan impuesto, y corrigiendo su situación fiscal en los términos señalados en la resolución determinante. Asimismo, en caso de que el Contribuyente considere que dicha resolución definitiva es ilegal en todo o en parte, y decide impugnarla, puede optar por presentar recurso de revocación ante la propia autoridad que emitió el acto, o bien, promover juicio de nulidad ante la Sala competente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

El recurso administrativo de revocación, es la posibilidad que tiene la administración pública de reconocer, corrigiéndolo, un error de su actuación, lo cual hará en virtud de una petición del particular en ese sentido. Puede definirse al recurso administrativo como el medio de defensa establecido en la ley en favor de los gobernados para que la administración pública revise un acto administrativo que ellos consideran ilegal, quedando aquélla obligada a anularlo, modificarlo o confirmarlo.²²

Señala Raúl Rodríguez Lobato que, el recurso administrativo es importante porque permite a la Administración revisar sus actos a instancia del particular, cuando éste se considera agraviado por una resolución que estima ilegal, y si resulta fundada la inconformidad puede modificarlo o nulificarlo a fin de restablecer sin mayores dilaciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa.²³

La existencia de un recurso administrativo es posible sólo cuando se ha llevado a cabo la afectación del interés jurídico de los particulares, por lo que, uno de los requisitos esenciales es precisamente tal afectación cuando se considere que

²² Martínez Morales, Rafael I., *op. cit.*, p. 356.

²³ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, México, Oxford, 1986, p. 250.

ésta es ilegal. Al respecto, es una causal de improcedencia prevista en el artículo 124, fracción I del Código Fiscal de la Federación, la interposición del recurso de revocación cuando no se afecte el interés jurídico del recurrente.²⁴ Es decir, el contribuyente, para presentar el recurso de revocación, deberá plantear en dicho recurso, agravios respecto a la afectación de su interés jurídico, al estimar que la resolución determinante es ilegal.

Si opta por presentar recurso de revocación, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 121, estipula que el recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución determinante definitiva.

Uno de los principales obstáculos a los que se enfrenta el particular es el hecho de que las autoridades fiscales consideran al recurso como un medio para confirmar la legalidad de sus actuaciones. Esto, porque de cada 10 recursos, en 8 se confirma la legalidad de las resoluciones y actos impugnados; sólo en 2 casos se emite resolución favorable al particular. Esta realidad ha tenido un efecto negativo en el particular, ya que en el momento en el que un contribuyente recibe la notificación de un acto o resolución emitida por una autoridad fiscal federal, se encuentra ante la disyuntiva de elegir el medio de defensa idóneo que utilizará para controvertir la actuación de la autoridad.²⁵

Para promover el recurso de revocación, se deberán atender los siguientes requisitos:

I. Deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada.

II. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

V. La resolución o el acto que se impugna.

VI. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

²⁴ Zavala Razo, Jorge y García Lepe, Carlos, "Guía Básica para la Atención y Resolución del Recurso de Revocación", Indetec, México, p. 51, http://www.indetec.gob.mx/delivery?srv=0&sl=3&path=/biblioteca/Especiales/334_Guia_Atencion_Resolucion_Recurso_Revocacion.pdf.

²⁵ Jiménez Hernández, Maricela, "El Recurso de Revocación como alternativa de defensa para el particular", México, pp. 10-11, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/recursoderevocacion.pdf>.

VII. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

El artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, señala que el contribuyente puede presentar toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones.

Asimismo, la autoridad que conoce del recurso de revocación, deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Esto es, que en caso de que la autoridad no emita resolución del recurso de revocación dentro de los siguientes tres meses a la interposición del recurso, se entenderá que la misma ha decidido confirmar la resolución recurrida, sin necesidad de emitir resolución que indique esto, por lo que el contribuyente tiene el derecho de decidir si espera a que la autoridad emita la resolución correspondiente, o bien, impugnar en cualquier tiempo la confirmación de la resolución recurrida, ahora sí, a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Ahora bien, en caso de que la autoridad emita resolución del recurso de revocación, dicha resolución que ponga fin al recurso podrá desechar el mismo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo; podrá confirmar el acto impugnado; mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución; dejar sin efectos el acto impugnado; modificar el acto impugnado, o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del contribuyente recurrente. Cabe señalar que existe un recurso de revocación exclusivo de fondo, que para efectos del presente trabajo no resulta relevante, pero sí importante la mención de su existencia.

Otro aspecto importante a considerar cuando el contribuyente decide impugnar la resolución determinante, y opta por presentar el recurso de revocación, es que, si lo presenta en tiempo y forma, no estará obligado a exhibir la garantía del interés fiscal correspondiente, sino en su caso, hasta que sea resuelto el recurso de revocación en comento, contrario esto, a si el contribuyente optara por presentar directamente demanda promoviendo juicio contencioso administrativo, a través del cual, cuando menos, deberá garantizar el interés fiscal. Una vez emitida la resolución del recurso de revocación, el contribuyente contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso de revocación, para pagar los créditos fiscales, o garantizar los mismos.

Asimismo, cuando se emita la resolución del recurso de revocación, y la misma no sea favorable a las pretensiones del contribuyente, o considere que su pretensión no ha quedado completamente satisfecha, o bien, que hayan transcurrido los tres meses con los que cuenta la autoridad para emitir dicha resolución, sin que lo haya hecho, el contribuyente podrá promover juicio de nulidad, pretendiendo con ello, que sea declarada la nulidad de la resolución determinante de los créditos fiscales.

CAPÍTULO SEGUNDO

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Sumario: I) Concepto de Juicio Contencioso Administrativo; II) Sujetos que intervienen en el Juicio Contencioso Administrativo; III) Etapas del Juicio Contencioso Administrativo; IV) Sentencia: Tipo de nulidades; V) Ejecución de sentencias.

Ahora bien, para abocarnos en cuanto al tipo de nulidad que debe producirse cuando se emite una resolución determinante en donde la autoridad fiscal emite la misma aún ante el conocimiento de que los visitadores, como auxiliares de la autoridad fiscal, han cometido la ilegalidad consistente en valorar documentos, libros o registros que el Contribuyente aportó entre la última acta parcial y el acta final, con el fin de desvirtuar los hechos u omisiones detectados por los visitadores, y la autoridad fiscal hace suya dicha valoración y emite la resolución determinante, es importante que primeramente repasemos igualmente de manera general, lo que es el Juicio Contencioso Administrativo, llevado a cabo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

I) CONCEPTO DE JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El Juicio Contencioso Administrativo es un medio de control jurisdiccional de los actos de la administración pública, es decir, proceso por virtud del cual se resuelven las controversias suscitadas entre la administración pública y los particulares; se sigue ante un tribunal especializado, que, aunque pertenece a la misma administración, posee plena autonomía para emitir sus fallos.²⁶

El Doctor en Derecho Alberto Fernández Madrazo nos señala que, "salta a la vista la importancia jurídica, política, y social de la función jurisdiccional administrativa, porque mediante ella, el Estado cumple en última instancia, con la obligación de administrar justicia, sin la cual la sociedad no puede subsistir, ni mucho menos desarrollarse. Dicha importancia queda de manifiesto en la Constitución Federal, en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y en el Reglamento de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las cuáles definen y delimitan perfectamente el Proceso Administrativo, establece los órganos correspondientes para su ejercicio, y señala

²⁶ Soberanes Lasses, Óscar, y Soberanes Sánchez, Silvia V., "Manual teórico práctico sobre medios de defensa en materia administrativa", Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2018, p. 97, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/12/5610/10.pdf>.

los recursos en contra de sus resoluciones, incluyendo al juicio de amparo que es el medio de control constitucional por excelencia”.²⁷

El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación es procedente contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que se consideren ilegales y, por lo tanto, se desean impugnar; la acción la tienen tanto el particular como la propia autoridad administrativa, aquél para impugnar las resoluciones que, estimando ilegales, le causen perjuicio, ésta, para impugnar aquellas resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho, pero, y esto es importante, que son favorables a los particulares.²⁸

Al igual que en el recurso administrativo, el juicio de nulidad sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa, por lo tanto, también es ineficaz para impugnar decisiones de autoridades de otro tipo, y para que la resolución sea impugnabile en juicio debe también reunir las características de ser definitiva; personal y concreta; causar agravio; constar por escrito, salvo los casos de negativa o confirmación ficta; y ser nueva.²⁹

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa dispone que se entenderá por resoluciones definitivas, cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de dicho recurso sea optativa, como lo es en el caso del recurso de revocación contemplado en el Código Fiscal de la Federación, y del cual ya hemos hecho mención en el presente trabajo.

Como anteriormente hemos señalado, si el contribuyente al que le fue notificada una resolución determinante definitiva, derivada de una visita domiciliaria, y este, considera que dicha resolución es ilegal, y opta por presentar recurso de revocación en contra de la resolución determinante, y la autoridad fiscal que conoce del recurso confirma la resolución, la deja sin efectos pero el contribuyente se sigue adoleciendo de la misma, o la autoridad no emite la resolución del recurso dentro de los tres meses que tiene para ello, el contribuyente puede promover juicio de nulidad, así como al haber decidido optar por promover juicio de nulidad sin necesidad de presentar recurso de revocación primeramente, toda vez que, tal y como lo hemos señalado, el recurso de revocación es optativo para el contribuyente, y, por ende, no es obligación agotarlo para posteriormente acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) presentando demanda de nulidad.

En relación con el párrafo anterior, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, nos indica que cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que

²⁷ Fernández Madrazo, Alberto, “El derecho procesal administrativo”, Seminario de Derecho Administrativo, México, p. 36, https://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ2_Art_2.pdf.

²⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 268.

²⁹ *Idem.*

simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

II) SUJETOS QUE INTERVIENEN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo nos señala que las partes en el juicio son:

I. El demandante, que, para efectos de este trabajo, el demandante es el contribuyente que decide impugnar la resolución determinante definitiva derivada de la visita domiciliaria de la cual fue sujeto, y la cual considera que es ilegal.

II. Los demandados, quienes pueden tener ese carácter son:

a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

c) El Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal.

Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

III. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Asimismo, si bien, los señalados anteriormente son quienes pueden ser partes en el juicio contencioso, no son los únicos sujetos que pudieran llegar a intervenir en el juicio respectivo, puesto que, además de ellos, interviene el propio Magistrado Instructor, el secretario de acuerdos y su auxiliar, entre distintos funcionarios del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

También pueden intervenir los licenciados en derecho autorizados por las partes para defender sus intereses, así como cualquier persona que las partes señalen para que puedan oír y recibir toda clase de notificaciones. Igualmente pueden llegar a intervenir peritos respecto a las pruebas que las partes puedan llegar a ofrecer en juicio, entre otros diversos sujetos que no son partes en juicio, pero que si pueden llegar a tener una participación durante el juicio. Sin embargo, se menciona, propiamente como "Partes en juicio" son los señalados en el artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, anteriormente reproducido.

III) ETAPAS DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El Juicio de Nulidad inicia con la presentación de la demanda, sea mediante la vía tradicional por escrito ante la sala regional que sea competente, o bien, en línea. Demanda que, para su presentación, se tiene como plazo, de manera general, el de treinta días siguientes contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución determinante que se impugna, o bien, treinta días siguientes en que haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea auto aplicativa. Igualmente, después de cumplidos los tres meses posteriores a la presentación del recurso de revocación sin que la autoridad fiscal haya emitido resolución, y el contribuyente opta por demandar la confirmativa ficta.

Para su presentación, el promovente deberá cumplir con determinados requisitos, mismos que los artículos 14 y 15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo indican, como lo son:

I. El nombre del demandante, domicilio fiscal, así como domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, y su dirección de correo electrónico.

II. La resolución que se impugna. En el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisará la fecha de su publicación.

III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

IV. Los hechos que den motivo a la demanda.

V. Las pruebas que ofrezca. En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

VI. Los conceptos de impugnación.

VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Es importante considerar que se deben cumplir íntegramente con los requisitos señalados anteriormente, toda vez que, nos señala la ley, cuando se omita el nombre del demandante o los datos precisados en las fracciones II y VI, el Magistrado Instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Si se omiten los datos previstos en las fracciones III, IV, V, VII y VIII, el Magistrado

Instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del término de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Ahora bien, en el escrito inicial de demanda, el contribuyente puede ofrecer el denominado expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.

La propia ley establece que se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada. La remisión del expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cual estará en la Sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.

Una vez que el promovente ha observado el cumplimiento de los requisitos respecto a lo que debe contener el escrito inicial de demanda, a la misma deberá adjuntarle:

I. Una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes.

II. El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con la que esté acreditada ante el Tribunal, cuando no gestione en nombre propio.

III. El documento en que conste la resolución impugnada.

IV. En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta, deberá acompañar una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.

V. La constancia de la notificación de la resolución impugnada.

VI. Cuando no se haya recibido constancia de notificación o la misma hubiere sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó.

VII. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante, esto, en caso de que se ofrezca alguna prueba pericial en el escrito inicial de demanda.

VIII. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial.

IX. Las pruebas documentales que ofrezca.

Cuando se tenga elaborada la demanda, la misma deberá ser presentada ante la Oficialía de Partes de la Sala Regional competente. Una vez recibida, se turna la demanda a una determinada ponencia, y se asigna a un magistrado, quien será el instructor del juicio, quien será el encargado de determinar la situación del escrito inicial de demanda, como lo es, prevenir al actor para que corrija o subsane la demanda, desechar la demanda por improcedente, desechar pruebas ofrecidas en caso de que prevenga al actor por no acompañarlas en su escrito inicial, y que el actor no cumpla con dicha prevención, o bien, de estar cumplimentado debidamente el escrito inicial, y el mismo se presenta dentro del plazo legal para ello, el magistrado instructor admitirá la demanda, las pruebas ofrecidas, y dependiendo de la cuantía principal del asunto, determinará si el juicio será tramitado en la vía ordinaria, o en la vía sumaria, o en su caso, si el actor optó por tramitar la demanda en la vía de resolución exclusiva de fondo, si cumple con los requisitos propios para esa vía.

En el propio escrito inicial de demanda, el contribuyente puede solicitar alguna, o algunas medidas cautelares, dentro de las cuales, la más común es la suspensión del acto impugnado, para lo cual, el magistrado instructor tiene que pronunciarse sobre dicha solicitud de suspensión, concediéndola o negándola. La concesión de la suspensión se encuentra sujeta a que con dicha suspensión no se ocasione perjuicio al interés social y que no se contravengan disposiciones de orden público, por lo que, con el fin de asegurar la materia del juicio, el magistrado instructor debe conceder la suspensión del acto impugnado, lo que significa con ello que la resolución impugnada no podrá ser ejecutada por la autoridad, debiéndose mantener en el estado en que se guarda, hasta en tanto no se emita sentencia en el juicio contencioso administrativo. En caso de que la conceda, si el crédito fiscal determinado en la resolución que se impugna, no ha sido pagado o garantizado ante la autoridad fiscal, el magistrado instructor señalará como condicionante de la concesión de la suspensión, siempre y cuando se otorgue la garantía del interés fiscal, debiendo otorgarla el contribuyente para evitar que la resolución impugnada sea ejecutada por la autoridad fiscal.

Lo que conocemos como justicia cautelar es un derivado directo del principio constitucional de la tutela judicial efectiva. Su finalidad esencial es asegurar que cuando se obtenga una sentencia sobre el fondo del recurso contencioso administrativo, la situación acaecida por la actuación de la administración en cumplimiento del acto recurrido sea ya irreversible. Por lo que la tutela cautelar persigue en este caso que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ordene cuantas medidas fuesen necesarias para asegurar la efectividad de la sentencia a intervenir en el futuro.³⁰ Es así como se busca que el juicio no quede sin materia, puesto que hay actos que pudieran ser de imposible reparación, y con la suspensión, estos quedarán en espera de una sentencia que determine si dichos actos son legales o no.

³⁰ López Villa, Juan R., *op. cit.*, p. 482.

Como su nombre lo indica, las medidas cautelares serán siempre medidas de carácter provisional.³¹

Cuando el magistrado instructor admite la demanda, en el mismo auto donde da a conocer dicha situación, ordena correr traslado a la o las autoridades demandadas, y el tercero interesado en caso de que exista, para que produzcan su contestación dentro del término de treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicho acuerdo, a través del cual deben hacer valer lo que a su derecho convenga.

En caso de que así sea procedente, la parte actora, una vez que la autoridad, o las autoridades, hayan presentado su contestación de demanda, podrá presentar ampliación de demanda, combatiendo los argumentos y pruebas ofrecidas por las autoridades al contestar la demanda inicial. La ampliación en comento es posible, en los siguientes casos:

I. Cuando se impugne una negativa ficta.

II. Contra el acto principal del que derive la resolución impugnada en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.

III. En los casos previstos en el artículo anterior.

IV. Cuando con motivo de la contestación, se introduzcan cuestiones que no sean conocidas por el actor al presentar la demanda.

V. Cuando la autoridad demandada plantee el sobreseimiento del juicio por extemporaneidad en la presentación de la demanda.

Si se da el caso de que el actor tenga que presentar ampliación de demanda, y así lo hace, en el acuerdo donde se admita dicha ampliación de demanda, se deberá conceder plazo a las autoridades demandadas para que las mismas den contestación a la ampliación de demanda en caso de que estimen necesario realizar argumentaciones respecto a lo manifestado por el actor contribuyente, y aportar pruebas respecto a esas argumentaciones.

Puede darse el supuesto en que el actor tenga oportunidad de presentar una nueva ampliación de demanda, derivada de la contestación a la ampliación de demanda que formula la autoridad demandada, dependiendo que es lo que la autoridad demandada manifieste y exhiba como pruebas en la contestación a la ampliación de la demanda, algo que, si bien, no es una situación frecuente en los juicios de nulidad, existe la posibilidad de que esto suceda.

Por ejemplo, si al contestar la ampliación de la demanda la autoridad exhibe una documental con el fin de acreditar aspectos que el actor desconocía hasta ese

³¹ *Idem.*

entonces, deberá otorgársele al actor la oportunidad de ampliar de nueva cuenta su demanda, para efecto de que se le otorgue la oportunidad de expresar los argumentos y en su caso ofrecer pruebas que estime conducentes para impugnar su validez.³²

Respecto a este tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha pronunciado lo siguiente:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. LAS DOCUMENTALES EXHIBIDAS POR LA AUTORIDAD DEMANDADA AL CONTESTAR LA AMPLIACIÓN DE LA DEMANDA PARA DEMOSTRAR ASPECTOS QUE EL ACTOR DESCONOCÍA HASTA ESE ENTONCES, DEBEN IMPUGNARSE A TRAVÉS DE UNA NUEVA AMPLIACIÓN. De acuerdo con la jurisprudencia 2a./J. 75/2013 (10a.) (*), de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el juicio contencioso administrativo federal, el derecho del actor para ampliar su demanda se traduce en una formalidad esencial del procedimiento, en tanto tiene por objeto que aquél pueda expresar los argumentos y ofrecer las pruebas que estime conducentes para combatir las razones y fundamentos de la resolución impugnada o de otros actos que desconocía al presentar su demanda inicial, en la inteligencia de que el ejercicio de ese derecho no está limitado, lo que se explica al tener en cuenta que los supuestos de ampliación de la demanda previstos en los artículos 16, fracción II y 17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pueden actualizarse sucesivamente en un mismo juicio, como acontece, por ejemplo, cuando en la demanda inicial el actor manifiesta desconocer la resolución que pretende impugnar y al contestar la ampliación de la demanda, la autoridad introduce cuestiones novedosas. En ese contexto, si al contestar la ampliación de la demanda la autoridad exhibe una documental con el fin de acreditar aspectos que el actor desconocía hasta ese entonces, debe concedérsele la oportunidad de ampliar de nueva cuenta su demanda para que pueda expresar los argumentos y ofrecer las pruebas que estime conducentes para impugnar su validez, habida cuenta que ello no se puede realizar en la etapa de alegatos, pues el hecho de que en ésta puedan objetarse las pruebas ofrecidas por las autoridades en cuanto a su alcance y valor probatorio, no significa que se esté en posibilidad de formular conceptos de invalidez y ofrecer pruebas para impugnar los aspectos novedosos que introduce la autoridad al contestar la demanda o su ampliación. [Tesis: 2a./J. 136/2015 (10a.)].³³

En términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el juicio contencioso administrativo federal las partes pueden promover incidentes de considerarlo necesario, y se enlista en la Ley en comento, cuales serán de previo y especial pronunciamiento.

Los incidentes de previo y especial pronunciamiento aluden a cuestiones que al plantearse impiden que el juicio siga su curso, mientras no se dicte la resolución que corresponda, por referirse a presupuestos procesales que puedan afectar o

³² *Ibidem*, p. 476.

³³ Tesis: 2a./J. 136/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1840.

restarle validez al proceso. Son de especial pronunciamiento porque han de resolverse mediante una sentencia interlocutoria que sólo concierne a la cuestión que lo provocó y no guarda relación con el fondo del juicio.³⁴

De acuerdo a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administra sólo serán de previo y especial Pronunciamiento los siguientes incidentes:

I. La incompetencia por materia.

II. El de acumulación de juicios.

III. El de nulidad de notificaciones.

IV. La recusación por causa de impedimento.

V. La reposición de autos.

VI. La interrupción por causa de muerte, disolución, declaratoria de ausencia o incapacidad.

Respecto a lo anterior, cabe precisar que los incidentes señalados anteriormente no son los únicos que pueden hacerse valer en juicio, pero, sí los únicos que serán de previo y especial pronunciamiento, por lo que, de estimar las partes, procedente algún tipo de incidente diferente a los señalados por la ley en comento, deberán acudir de manera supletoria al Código Federal de Procedimientos Civiles en sus artículos 358 al 364, esto en términos del artículo primero de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Así pues, cuando se promuevan incidentes que no sean de previo y especial pronunciamiento, continuará el trámite del proceso.

Cuando se promueva alguno de los incidentes de los enlistados anteriormente, se suspenderá el juicio en el principal hasta que se dicte la resolución correspondiente.

Los incidentes a que se refieren las fracciones I, II y IV, enlistados anteriormente, únicamente podrán promoverse hasta antes de que quede cerrada la instrucción, en los términos del artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En el juicio contencioso administrativo se contemplan como recursos, el de reclamación y el de revisión.

El recurso de reclamación procederá en contra de las resoluciones del Magistrado Instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la

³⁴ Margáin Manautou, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, Decimosexta edición, México, Porrúa, 2016, p. 379.

demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio antes del cierre de instrucción; aquéllas que admitan o rechacen la intervención del tercero. La reclamación se interpondrá ante la Sala o Sección respectiva, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de que se trate.

Mientras que el recurso de revisión se presenta contra las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento, las que dicten en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (derecho a indemnización por daños y perjuicios al contribuyente) y 6° de esta Ley, así como las que se dicten conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado y las sentencias definitivas que emitan, mismo recurso que se presenta ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede del Pleno, Sección o Sala Regional a que corresponda, mediante escrito que se presente ante la responsable (ante la Sala Regional que conoce del juicio contencioso del que deriva el recurso de revisión que se pretende presentar), dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva, siempre que se refiera a cualquiera de los supuestos contemplados en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ahora bien, el Magistrado Instructor, cinco días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y/o no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos de lo bien probado por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia; dichos alegatos no pueden ampliar la Litis fijada en los acuerdos de admisión a la demanda o de admisión a la ampliación a la demanda, en su caso.

Es importante que el magistrado instructor notifique a las partes que tienen un término para formular alegatos, toda vez que de lo contrario, se cometería una violación procesal, sirviendo de apoyo a lo argumentado, la siguiente tesis jurisprudencial:

ALEGATOS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL TRAMITADO EN LA VÍA ORDINARIA. LA OMISIÓN DEL MAGISTRADO INSTRUCTOR DE ABRIR Y DEJAR QUE TRANSCURRA EL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 47 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO PARA FORMULARLOS ANTES DE DICTAR SENTENCIA, CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL PROCEDIMIENTO QUE AFECTA LAS DEFENSAS DEL QUEJOSO, AUN CUANDO SE HUBIERE ESTIMADO QUE SE ACTUALIZABA UNA CAUSA DE SOBRESEIMIENTO POR PARTE DE LA SALA RESPONSABLE. Esta Segunda Sala estima que del contenido de los artículos 47 y 49 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una violación procesal la omisión del Magistrado Instructor de abrir y dejar que transcurra el plazo para formular alegatos en un juicio contencioso administrativo tramitado en la vía ordinaria aun cuando se actualice una causa de sobreseimiento y no sea necesario dictar un acuerdo de cierre de

instrucción, ya que el hecho de que la legislación permita la posibilidad de no elaborar un proveído al respecto no implica que se autorice la omisión de dictar un auto en donde se abra el periodo de alegatos. Lo aseverado es así, debido a que en ese caso los alegatos tendrían el objeto de desvirtuarla y, en virtud de ello, tienen la naturaleza de alegatos de bien probado, puesto que implican una exposición razonada de los fundamentos de hecho y de derecho sobre el mérito y demérito de las pruebas aportadas por las partes que pudieren generar la actualización de la causal que se pretende, por lo cual sí existe la obligación de respetar el plazo y término para ofrecerlos por parte del Magistrado Instructor, pues de no hacerlo implicaría una violación a las formalidades esenciales que rigen el procedimiento en perjuicio del actor que sí trasciende al resultado del fallo y lo deja sin defensa, según lo previsto en el artículo 172, fracción VI, de la Ley de Amparo, en tanto que no contó con un plazo prudente para formular sus alegaciones antes de dictarse la sentencia de sobreseimiento, por lo que de promoverse juicio de amparo en contra de dicha omisión procede concederlo para que sean valorados. Lo anterior, siempre y cuando el quejoso exprese conceptos de violación encaminados a impugnar esa omisión y en el entendido de que esta jurisprudencia será aplicable a los casos que se presenten a partir de que se considere de aplicación obligatoria. [Tesis: 2a./J. 85/2019 (10a.)].³⁵

Los alegatos sirven, esencialmente a la parte demandante, para que se haga un examen comparativo entre las causales de ilegalidad expuestas en el escrito inicial de demanda en contra de la resolución impugnada y la contestación que produce la autoridad demandada a cada una de ellas, así como de sus pruebas, con el objeto de destacar que esta última no alude a todos y cada uno de los agravios expuestos, o bien alude parcialmente a alguno de ellos, o bien, pretende mejorar el acto combatido introduciéndose argumentos no expuestos en éste o invocándose disposiciones no citadas en él. Hay que evitar que la autoridad con su contestación, no se sustraiga de la litis y si lo hace hay que destacar ello al elaborar los alegatos.³⁶

Tenemos que la ley prevé que los alegatos deben ser “de lo bien probado”, cuestión que los Tribunales Colegiados de Circuito han interpretado lo siguiente:

ALEGATOS DE BIEN PROBADO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU CONCEPTO, SIGNIFICADO Y CONFIGURACIÓN. En todo procedimiento existen, generalmente, dos etapas perfectamente diferenciables: la de instrucción (que abarca todos los actos procesales) y la de conclusión o resolución; dividiéndose a su vez la instrucción en tres fases: postulatoria o expositiva (que permite instruir al juzgador en la litis a debate), probatoria (que tiene la finalidad de llegar al conocimiento objetivo de la controversia mediante los elementos que ofrecen las partes para acreditar sus posiciones contrapuestas, fase que cuenta con sus estadios de ofrecimiento, admisión, preparación y desahogo) y preconclusiva, integrada por los alegatos o conclusiones de las partes. En ese orden de ideas, se advierte, aunque sea de una manera muy general, que los alegatos son las argumentaciones verbales o escritas que formulan las partes una vez concluidas

³⁵ Tesis: 2a./J. 85/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, junio de 2019, p. 2037.

³⁶ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 402.

las fases postulatoria y aprobatoria; en una acepción general, se traduce en el acto realizado por cualquiera de las partes mediante el cual se exponen las razones de hecho y de derecho en defensa de sus intereses jurídicos, pretendiendo demostrar al juzgador que las pruebas desahogadas confirman su mejor derecho y no así los argumentos y probanzas de su contraparte. En este sentido, alegar de bien probado significa el derecho que asiste a cada parte en juicio para que en el momento oportuno recapitule en forma sintética las razones jurídicas, legales y doctrinarias que surgen de la contestación de la demanda y de las pruebas rendidas en el juicio. Así, la exposición de alegatos en el juicio contencioso administrativo, no tiene una forma determinada en las leyes procesales, pero debe tenerse en cuenta que se configura con la exposición metódica y razonada de los hechos afirmados en la demanda, las pruebas aportadas para demostrarlos, el valor de esas pruebas, la impugnación de las pruebas aportadas por el contrario, la negación de los hechos afirmados por la contraparte, las razones que se extraen de los hechos probados, y las razones legales y doctrinarias que se aducen a favor del derecho invocado. [Tesis: I.7o.A. J/37].³⁷

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción del juicio, sin necesidad de una declaratoria expresa, o bien, antes de la fecha de cierre de instrucción, en el caso de la vía sumaria, las partes podrán presentar sus alegatos, si no lo hicieron antes, se tendrán por no presentados y la instrucción quedará cerrada. A partir del día siguiente de cerrada la instrucción, empezará a computarse un plazo de cuarenta y cinco días para que se emita la sentencia respectiva en la vía ordinaria, y de diez días en la vía sumaria.

IV) SENTENCIA: TIPO DE NULIDADES.

Como sabemos, a la pretensión inicial del enjuiciante suele oponérsele la pretensión del demandado y su resistencia a la del actor, y la resolución que decida la controversia, debe recoger los actos de eficacia y eficiencia vertidos por las partes en el proceso; esto es, que la interpretación del juzgador consecuencia de la oposición de afirmaciones y del análisis minucioso de todos los elementos aportados en el juicio, es una determinación que recibe el nombre de sentencia.³⁸

La sentencia se deberá pronunciar por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala, como ya se mencionó, dentro del plazo de cuarenta y cinco días en la vía ordinaria, o de diez días en la vía sumaria, siguientes a aquél en que haya quedado cerrada la instrucción del juicio del que se trate. El magistrado instructor, en la vía sumaria, emitirá sentencia solo y no de manera colegiada como sucede en la vía ordinaria, siempre y cuando no se haya ejercido facultad de atracción por parte de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, situación en la que la sentencia será emitida por el Pleno o la

³⁷ Tesis: I.7o.A. J/37, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 1341.

³⁸ Soberanes Lasses, Óscar, y Soberanes Sánchez, Silvia V., *op. cit.*, p. 168, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/12/5610/10.pdf>.

Sección respectiva de la Sala Superior con los plazos y las reglas correspondientes para ello.

A través de la sentencia es como los tribunales de anulación o de plena jurisdicción se convierten en garantes de la legalidad, al privar de efectos jurídicos a los actos de las autoridades emitidos en violación de lo prescrito en las normas administrativas.³⁹ O bien, confirman la legalidad de los actos emitidos por las autoridades administrativas que si fueron emitidos conforme a derecho y que los contribuyentes impugnan buscando la nulidad de los mismos.

En términos de la ley regulatoria del juicio, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa se deberán fundar en derecho y resolverán sobre la pretensión, o pretensiones del actor que se deduzcan de su demanda, y en su caso, de la ampliación de la misma, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia de la Sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

Anteriormente señalamos la posibilidad de impugnar una resolución que previamente fue recurrida a través del recurso de revocación ante la propia autoridad fiscal. Impugnación que se hace en el juicio de nulidad en contra, tanto de la resolución impugnada determinante de créditos fiscales, como de la propia resolución que resuelve el recurso de revocación, cuando el contribuyente no ha tenido por satisfecha su pretensión en el recurso de revocación, o la misma ha sido satisfecha parcialmente. Ahora bien, respecto a este punto, tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

El magistrado instructor, que emite el proyecto de sentencia, cuando el mismo se somete a votación de manera colegiada, o bien, cuando la emite de manera unitaria en la vía sumaria, deberá declarar la ilegalidad de la resolución impugnada cuando se demuestre en juicio alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

³⁹ Márquez Gómez, Daniel, "Algunos problemas que se advierten en el juicio de nulidad regulado en el Código Fiscal de la Federación", México, p. 305, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2391/13.pdf>.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Asimismo, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que, respecto a la fracción II, y la fracción III, señaladas en el párrafo anterior, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitadas.

e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsa a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

Es relevante precisar que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a través del Magistrado Instructor, podrá hacer valer de oficio, por ser de orden

público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.

Ahora bien, la sentencia definitiva, en términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, podrá:

I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III. (Se deroga)

IV. Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de la propia Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.

Sirve de apoyo para comprensión, la siguiente tesis aislada del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

NULIDAD ABSOLUTA Y NULIDAD PARA EFECTOS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU ALCANCE DEPENDE DE LA NATURALEZA DE LA RESOLUCIÓN ANULADA Y DE LOS VICIOS QUE ORIGINARON LA ANULACIÓN. La nulidad, entendida en un sentido amplio, es la consecuencia de una declaración jurisdiccional que priva de todo valor a los actos carentes de los requisitos de forma o fondo que marca la ley o que se han originado en un procedimiento viciado. Ahora bien, la ley contempla dos clases de nulidad: la absoluta, calificada en la práctica jurisdiccional como lisa y llana, que puede deberse a vicios de fondo, forma, procedimiento o, incluso, a la falta de competencia, y la nulidad para efectos, que normalmente ocurre en los casos en que el fallo impugnado se emitió al resolver un recurso administrativo; si se violó el procedimiento la resolución debe anularse, la autoridad quedará vinculada a subsanar la irregularidad procesal y a emitir una nueva; cuando el motivo de la nulidad fue una deficiencia formal, por ejemplo, la ausencia de fundamentación y motivación, la autoridad queda constreñida a dictar una nueva resolución fundada y motivada. En esa virtud, la nulidad lisa y llana coincide con la nulidad para efectos en la aniquilación total, la desaparición en el orden jurídico de la resolución o acto impugnado, independientemente de la causa específica que haya originado ese pronunciamiento, pero también existen diferencias, según sea la causa de anulación, por ejemplo, en la nulidad lisa y llana la resolución o acto quedan nulificados y no existe la obligación de emitir una nueva resolución en los casos en que no exista autoridad competente, no existan fundamentos ni motivos que puedan sustentarla o que existiendo se hayan extinguido las facultades de la autoridad competente; sin embargo, habrá supuestos en los que la determinación de nulidad lisa y llana, que aunque no constriñe a la autoridad tampoco le impedirá a la que sí es competente que emita la resolución correspondiente o subsane el vicio que dio motivo a la nulidad, ya que en estas hipótesis no existe cosa juzgada sobre el problema de fondo del debate, es decir, solamente la nulidad absoluta o lisa y llana que se dicta estudiando el fondo del asunto es la que impide dictar una nueva resolución, pues ya existirá cosa juzgada sobre los problemas de fondo debatidos. (Tesis: P. XXXIV/2007)⁴⁰

Subrayado añadido.

Ahora bien, cuando se ha emitido la sentencia respectiva, para que la misma tenga efectos y consecuencias jurídicas en las partes, la sentencia definitiva deberá quedar firme, es decir, que la misma ya no pueda ser modificada o revocada por ninguna circunstancia, por lo que, para esto, la sentencia definitiva queda firme cuando:

I. No admita en su contra recurso o juicio.

⁴⁰ Tesis: P. XXXIV/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 26.

II. Admitiendo recurso o juicio, no fuere impugnada, o cuando, habiéndolo sido, el recurso o juicio de que se trate haya sido desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado, y

III. Sea consentida expresamente por las partes o sus representantes legítimos.

A partir de que queda firme una sentencia y causa ejecutoria, corren los plazos para el cumplimiento de las mismas.

Si alguna de las partes del juicio estima que la sentencia dictada es contradictoria, ambigua u obscura, no será necesario que promueva algún recurso en su contra para demostrar dicha situación, sino que, podrá, por una única ocasión, solicitar la aclaración de la sentencia respectiva, dentro del término de diez días hábiles siguientes a aquél en que surte efectos la notificación de la sentencia en comento. La instancia deberá señalar la parte de la sentencia cuya aclaración se solicita e interponerse ante la Sala o Sección que dictó la sentencia, la que deberá resolver en un plazo de cinco días siguientes a la fecha en que fue interpuesto, sin que pueda variar la sustancia de la sentencia. La aclaración no admite recurso alguno y se reputará parte de la sentencia recurrida y su interposición interrumpe el término para su impugnación.

Al inicio del presente subcapítulo comentamos que la Sala, o el Magistrado Instructor en su caso, una vez cerrada la instrucción del juicio, deberán emitir sentencia dentro del plazo de cuarenta y cinco días en la vía ordinaria, y de diez días en la vía sumaria. En nuestro sistema jurisdiccional resulta sumamente extraño cuando los plazos señalados en ley, que tienen los Tribunales para realizar sus actuaciones, se cumplen tal y como están señalados, toda vez que los Tribunales, justificando la carga de trabajo excesiva, no emiten sus acuerdos o resoluciones dentro de los plazos legales para ello, y normalmente, sin que este hecho tenga repercusión alguna para los Tribunales, pero si, repercusión, mayormente, en materia fiscal, para el contribuyente que pretende obtener una justicia pronta y expedita.

En relación con el párrafo anterior, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en sus artículos 55 y 56, contemplan la denominada excitativa de justicia.

La excitativa de justicia se formula ante el Presidente del Tribunal, si el magistrado responsable no formula el proyecto respectivo dentro del plazo que comentamos.

Recibida la excitativa de justicia, el Presidente del Tribunal, solicitará un informe al magistrado instructor responsable, quien deberá rendir dicho informe en un plazo de cinco días. El Presidente del Tribunal dará cuenta al Pleno y si éste encuentra fundada la excitativa promovida por alguna de las partes del juicio, otorgará un plazo que no excederá de quince días para que el magistrado formule

el proyecto de sentencia. Si el magistrado no cumpliera con dicha obligación, deberá ser sustituido, esto, conforme a la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En el supuesto de que la excitativa se promueva por no haberse dictado sentencia, a pesar de existir el proyecto del magistrado instructor responsable, el informe se pedirá al Presidente de la Sala o Sección respectiva, para que lo rinda en un plazo de tres días. En caso de que el Pleno considere fundada la excitativa, concederá un plazo de diez días a la Sala o Sección para que dicte la sentencia respectiva, y si ésta no cumpliera, se podrá sustituir a los magistrados integrantes o cambiar de Sección.

V) EJECUCIÓN DE SENTENCIAS.

Una vez dictada la sentencia del juicio de nulidad, si la misma obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses tratándose del Juicio Ordinario, o un mes tratándose del Juicio Sumario de conformidad con lo previsto en el artículo 58-14 de la ley procesal en comento, contados a partir de que la sentencia quede firme.

Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando, tratándose de asuntos fiscales, hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

Si el cumplimiento de la sentencia entraña el ejercicio o el goce de un derecho por parte del demandante, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin que la autoridad hubiere cumplido con la sentencia, el beneficiario del fallo tendrá derecho a una indemnización que la Sala que haya conocido del asunto determinará, atendiendo el tiempo transcurrido hasta el total cumplimiento del fallo y los perjuicios que la omisión hubiere ocasionado. El ejercicio de dicho derecho se tramitará vía incidental.

Cuando para el cumplimiento de la sentencia, sea necesario solicitar información o realizar algún acto de la autoridad administrativa en el extranjero, se suspenderá el plazo a que se refiere el párrafo anterior, entre el momento en que se pida la información o en que se solicite realizar el acto correspondiente y la fecha en que se proporcione dicha información o se realice el acto.

Transcurridos los plazos para cumplir con la sentencia, sin que se haya dictado la resolución definitiva, precluirá el derecho de la autoridad para emitirla salvo en los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo. Esto es claro, puesto que solo puede ser en perjuicio de la autoridad la omisión a dar cumplimiento a la sentencia emitida, y por lo tanto, sancionable en caso de no emitir resolución cuando el contribuyente, con

motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo, por lo que la autoridad debe emitir resolución de manera obligatoria en estos casos.

En el caso de que se interponga recurso de revisión por parte de la autoridad demanda en contra de la sentencia, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

La sentencia se pronunciará sobre la indemnización o pago de costas, solicitados por las partes, cuando se adecue a los supuestos del artículo 6 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

La función judicial efectiva, consiste en juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, pues la tutela judicial efectiva, comprende no sólo el poder acceder a la justicia, exigir y obtener una sentencia que dirima un conflicto, sino que lo resuelto sea cristalizado no sólo en el plano jurídico sino fáctico. Lo que nos permite concluir que un sistema jurisdiccional que no es capaz de asegurar la sanción de sus imperativos o el cumplimiento de sus determinaciones, está desprovisto de la autoridad propia de la jurisdicción.⁴¹

Así tenemos que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa si tiene medios para hacer efectivas sus sentencias, es decir, para que se cumplan las mismas conforme a lo que fueron resueltas. Los artículos 57 y 58 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, contemplan el cumplimiento de la sentencia y de la suspensión, señalando la manera en que las autoridades demandadas y cualquiera otra autoridad relacionada, deberán dar cumplimiento a las sentencias en las que las mismas sean condenadas, estableciéndose diversos supuestos dependiendo la causal de ilegalidad por la que cual el Tribunal emitió sentencia de nulidad en su caso.

Asimismo, se establece que, en los casos de condena, la sentencia deberá precisar la forma y los plazos en los que la autoridad cumplirá con la obligación respectiva. Sin embargo, cuando se interponga el juicio de amparo o el recurso de revisión, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

Se establece la posibilidad de la Sala, Sección o del Pleno, de requerir a la autoridad que informe sobre el cumplimiento de la sentencia respectiva cuando se ha cumplido el plazo para su cumplimiento y no conste que la autoridad ha dado debido cumplimiento a la sentencia, pudiendo, incluso, ser sancionada si no ha cumplido y no logra acreditar de manera justificada dicho incumplimiento.

Se contempla la figura de la queja, presentada por el afectado ante la Sala Regional, Sección o el Pleno según corresponda. Dicha queja procede contra:

⁴¹ Soberanes Lasses, Óscar, y Soberanes Sánchez, Silvia V., *op. cit.*, p. 214, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/12/5610/10.pdf>.

1.- La resolución que repita indebidamente la resolución anulada o la que incurra en exceso o en defecto, cuando se dicte pretendiendo acatar una sentencia.

2.- La resolución definitiva emitida y notificada después de concluido el plazo establecido por los artículos 52 y 57, fracción I, inciso b) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuando se trate de una sentencia dictada con base en las fracciones II y III del artículo 51 de la propia ley en comento, que obligó a la autoridad demandada a iniciar un procedimiento o a emitir una nueva resolución, siempre y cuando se trate de un procedimiento oficioso.

3.- Cuando la autoridad omite dar cumplimiento a la sentencia.

4.- Si la autoridad no da cumplimiento a la orden de suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado en el juicio contencioso administrativo federal. La queja respecto a este punto, procede en cualquier momento hasta antes de que se dicte sentencia definitiva ante el magistrado instructor.

La propia ley en comento establece los requisitos a cumplir para la presentación de la queja, así como su tramitación. Es importante señalar que para evitar que se ocasionen daños al contribuyente, en caso de que se presente queja por alguno de los supuestos enlistados anteriormente, durante el trámite de la queja se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución que en su caso existiere.

Por último, existiendo resolución administrativa definitiva, si el Magistrado Instructor, la Sala Regional, la Sección o el Pleno consideran que la queja es improcedente, porque se plantean cuestiones novedosas que no fueron materia de la sentencia, prevendrán al promovente para que presente su demanda dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del auto respectivo, reuniendo los requisitos legales, en la vía correspondiente, ante la misma Sala Regional que conoció del primer juicio, la que será turnada al mismo Magistrado Instructor de la queja. No deberá ordenarse el trámite de un juicio nuevo si la queja es improcedente por la falta de un requisito procesal para su interposición.

CAPÍTULO TERCERO

ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA DE LA TESIS PC.XXX. J/32 A (10a.).

I) ESTUDIO DE LA EJECUTORIA.

Una vez analizado y comprendido en que consiste la visita domiciliaria, los sujetos que intervienen en la misma y el carácter en que lo hacen, las etapas de la visita domiciliaria hasta la emisión de una resolución determinante definitiva, así como en su momento la impugnación a través del Recurso de Revocación ante la propia autoridad fiscal, o bien, a través del Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y todo lo que concierna y envuelve el Juicio en comento, hasta su sentencia, los efectos de dicha sentencia y la ejecución de la misma. Con lo anterior, nos resultará de mayor facilidad analizar la tesis PC.XXX. J/32 A (10a.) emitida por el Pleno del Trigésimo Circuito, a través de la cual resuelve un aspecto primordial y trascendental en cuanto a las visitas domiciliarias, esto, respecto a la nulidad que se determina en sentencia, en el juicio contencioso administrativo, cuando se impugna una resolución determinante de créditos fiscales, y como concepto de nulidad, entre otros, se plantea la ilegalidad por parte de los visitadores que llevaron a cabo la visita domiciliaria, de valorar los documentos, libros o registros que el Contribuyente aportó durante la visita para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en las acta parciales, y que los visitadores valoraron ya sea al momento de levantar la última acta parcial, o al momento de emitir el acta final de la visita domiciliaria.

En relación con lo anterior, para un mayor análisis, se reproduce nuevamente la tesis en comento:

VISITA DOMICILIARIA. CUANDO EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL O EN LA FINAL, EL VISITADOR VALORA LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS QUE EXHIBA EL CONTRIBUYENTE COMO PRUEBA PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, SE CONFIGURA UNA INFRACCIÓN A LAS REGLAS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN QUE, AL TRASCENDER A LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL, GENERA LA NULIDAD DE ÉSTA PARA EFECTOS. De conformidad con la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación no establece, como facultad de los visitadores, valorar las pruebas que el contribuyente ofrezca durante la práctica de una visita domiciliaria con la finalidad de desvirtuar irregularidades detectadas, pues sólo les atañe hacer constar su exhibición, levantando el acta circunstanciada donde se asiente la existencia de los documentos aportados por el contribuyente. Por tanto, cuando en contravención a lo anterior, excediendo las facultades que para la práctica de la visita le confiere el artículo en comento, el visitador valora las pruebas exhibidas, e incluso emite conclusiones derivadas de tal valoración, y su actuación trasciende a la resolución determinante del crédito fiscal, por haber hecho suya tal valoración la autoridad exactora, se actualiza la causa de nulidad prevista en la

fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al tratarse de un vicio del procedimiento que afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada, lo que de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 52 de este último ordenamiento legal, genera la nulidad de la resolución administrativa impugnada para efectos, y no lisa y llana. [Tesis: PC.XXX. J/32 A (10a.)]⁴²

El análisis de la Tesis en comento estriba en que, para el Pleno del Trigésimo Circuito, la valoración de los documentos, libros o registros por parte de los visitadores en una visita domiciliaria, al momento de emitir la última acta parcial o el acta final, es ilegal, y constituye una infracción a las reglas del procedimiento de fiscalización que, al trascender a la resolución determinante del crédito fiscal, genera la nulidad de ésta para efectos, y que dichos efectos constituyen en que la autoridad reponga el procedimiento de fiscalización al momento en que se cometió la infracción por parte de los visitadores, y se emita una nueva última acta parcial, o en su caso, una nueva acta final, donde los visitadores se limiten a circunstanciar debidamente los hechos u omisiones detectados, y sea la autoridad fiscal, quien valore los documentos, libros o registros que el Contribuyente aporte para desvirtuar los hechos u omisiones detectados por los visitadores.

En relación al párrafo anterior, se analizará la ejecutoria, con la finalidad de determinar si ese criterio adoptado por el Pleno del Trigésimo Circuito, es conforme a derecho, conforme a un análisis correcto, y determinar si, contrario a lo resuelto por el Pleno, la ilegalidad cometida por los visitadores, constituye una ilegalidad que debe determinarse la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, y no solo para efectos como lo resolvió el Pleno en comento.

Como se menciona, a este momento del presente trabajo, ya tenemos una noción de cómo debe desarrollarse una visita domiciliaria, y cuáles son los alcances de las actuaciones de los visitadores y de la propia autoridad fiscal, por lo que iremos estudiando punto por punto, el análisis del Pleno del Trigésimo Circuito y al final determinaremos si nuestra premisa, respecto a que la nulidad del estudio del presente trabajo, debe ser lisa y llana y no para efectos, es correcta o por el contrario, concluimos que las conclusiones del Pleno son correctas, esto, claro, bajo un punto de vista totalmente particular.

Como antecedentes del caso, en cuanto a la ejecutoria en estudio, tenemos que los tribunales contendientes de la contradicción de tesis son el Segundo Tribunal Colegiado, y el Tercer Tribunal Colegiado, ambos Tribunales, del Trigésimo Circuito.

El Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, en sesión celebrada el seis de marzo de dos mil veinte, en el amparo directo administrativo 511/2019, determinó lo siguiente:

⁴² Tesis: PC.XXX. J/32 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, enero de 2021, p. 1221.

“ ...

Que la ilegalidad detectada por la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, consistió en que los visitadores, durante el procedimiento de fiscalización, específicamente en la última acta parcial y en el acta final de la visita domiciliaria, valoraron la documentación aportada por la contribuyente, sin que ello esté dentro de las facultades que les confiere el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación; violación que trascendió a la resolución determinante del crédito fiscal, porque la autoridad hacendaria hizo suya la valoración de las pruebas que efectuó el personal verificador. Sin embargo, que dicha infracción, constituye un vicio del procedimiento que no involucra cuestiones de fondo de la resolución impugnada, ni de la determinante del crédito fiscal, por lo que sólo da lugar a la nulidad para efectos, como lo decretó la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Que es infundado lo aducido por la quejosa, en el sentido de que tal vicio produzca la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada y de la determinante del crédito fiscal, pues es equivocado lo que sostiene en el sentido de que la razón por la que se decretó la nulidad, es la incompetencia del funcionario que dictó, ordenó o tramitó el procedimiento del que derivan tales resoluciones y que, por ende, se actualiza la hipótesis prevista en la fracción I, del artículo 51, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Que no fue la incompetencia del personal verificador lo que llevó a la Sala Regional a declarar la nulidad de la resolución controvertida, sino el haber analizado y valorado documentos sin facultades para ello; esto es, una actuación en exceso de facultades, y no una actuación sin competencia.

Que no deben entenderse competencia y facultad como sinónimos, pues basta acudir a la definición jurídica de tales conceptos, para advertir que se trata de cuestiones diversas.

Que ciertamente el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece la incompetencia del funcionario que haya tramitado el procedimiento del que deriva, como uno de los supuestos en los que se declarará que una resolución es ilegal, pero que, en ese sentido, ninguna duda existe en cuanto a que los visitadores son competentes para desahogar la orden de visita, de ahí que cualquier actuación que realicen dentro de ésta, no será una actuación de autoridad incompetente, sino, en su caso, exceso en el uso de sus atribuciones, lo que, de existir, debe ser materia de valoración en la resolución determinante.

Que con lo anterior no se contradice el contenido de la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de título y subtítulo: "VISITA DOMICILIARIA. LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS, QUE COMO PRUEBA EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, NO PUEDEN SER VALORADOS POR LOS VISITADORES, PUES SÓLO LES COMPETE DETALLARLOS Y HACER CONSTAR HECHOS U OMISIONES EN LAS ACTAS CIRCUNSTANCIADAS."(7)

Que por el contrario, del propio contenido de la ejecutoria que dio origen a dicha jurisprudencia, se puede deducir que, justamente, la circunstancia de que los

visitadores pudieran haber valorado las pruebas que el contribuyente hubiera ofrecido durante la práctica de una visita domiciliaria, no da origen a la nulidad lisa y llana, pues ello no constituye la causa determinante del crédito fiscal.

Que conforme al texto de la ejecutoria en comento, es evidente que sólo en el caso de que los visitadores hubieran determinado el crédito fiscal, existiría una nulidad lisa y llana de la resolución, por no ser competentes para ello.

Que si el exceso consistió en valorar las pruebas que durante la visita ofreció la contribuyente, pero sin determinar el crédito fiscal, no puede hablarse de una resolución emitida por autoridad incompetente, pues como lo señaló la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria aludida, los visitadores no determinan créditos fiscales.

Que fue el administrador desconcentrado de Auditoría Fiscal de Aguascalientes "1" quien realizó la determinación del crédito fiscal, como consta en la resolución de veintidós de febrero de dos mil diecisiete, contenida en el oficio *****, que fue materia de estudio en el recurso de revocación que constituyó la resolución impugnada en el juicio de nulidad.

Que por tanto, fue correcto que la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, declarara la nulidad para los efectos que precisó, ya que al no involucrarse cuestiones de fondo, existe posibilidad de que la autoridad hacendaria emita una nueva resolución en la que corrija tales vicios; que la anterior determinación, es acorde al criterio emitido por la Segunda Sala del Alto Tribunal, contenido en la jurisprudencia 2a./J. 133/2014 (10a.), de título y subtítulo: "NULIDAD DE RESOLUCIONES O ACTOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE FACULTADES DISCRETIONALES. LA DECRETADA POR VICIOS DE FORMA DEBE SER PARA EFECTOS."(8)

...

En cuanto al Tercer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito al resolver el amparo directo administrativo 385/2019, en sesión celebrada el cinco de septiembre de dos mil diecinueve, determinó lo siguiente:

“...

Que la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa declaró la nulidad de la resolución administrativa controvertida, toda vez que el visitador que elaboró tanto la última acta parcial, como la final, valoró algunos de los elementos probatorios exhibidos por la contribuyente visitada aun y cuando el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, no establece como facultad de los visitadores valorar las pruebas, pues sólo les compete hacer constar su exhibición, levantando el acta circunstanciada donde se asiente la existencia de los documentos aportados.

Que de lo expuesto se deduce que el vicio de nulidad decretado en el fallo reclamado, es atinente a que la resolución impugnada en el juicio de nulidad es ilegal, por provenir de un procedimiento de fiscalización viciado de origen por

incompetencia de los funcionarios que tramitaron parte del procedimiento del que deriva la resolución impugnada.

Que el tipo de nulidad aplicable a cada caso, depende directamente de la causa de la ilegalidad que al efecto se estime actualizada; que por tanto, es preciso diferenciar las violaciones a los principios de fundamentación y motivación, por vicios de forma, de los de fondo; para lo cual, el Tribunal Colegiado transcribió parte de la resolución emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 15/2006-PL, de la que derivó la tesis aislada P.XXXIV/2007 de rubro: "NULIDAD ABSOLUTA Y NULIDAD PARA EFECTOS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU ALCANCE DEPENDE DE LA NATURALEZA DE LA RESOLUCIÓN ANULADA Y DE LOS VICIOS QUE ORIGINARON LA ANULACIÓN."(10)

Que por su parte el artículo 51(11) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece las causales que generarán la nulidad de las resoluciones administrativas.

Que la hipótesis que interesa al caso analizado, se contiene en la fracción I de la citada disposición, la cual se refiere a un presupuesto esencial de validez de todo acto de autoridad, cuyo estudio es preferente por referirse a una cuestión de orden público.

Que la relevancia de la causa de anulación derivada de la incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución, ha sido destacada por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al determinar que la actualización de la hipótesis señalada produce la nulidad lisa y llana del acto controvertido.

Que la fundamentación de la competencia de la autoridad que dicta el acto de molestia, descansa en el principio de legalidad consistente en que los órganos o autoridades sólo pueden hacer aquello que expresamente les permite la ley, por lo que la autoridad tiene que fundar en derecho su competencia y, por tanto, no basta la cita global del ordenamiento jurídico en que se le confiere, sino que es necesario citar en el documento que lo contenga, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación competencial.

Que por tanto en el caso analizado sí se actualiza la causa de anulación prevista en la fracción I del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Que ello es así, ya que en la sentencia reclamada, la Sala Regional responsable declaró la ilegalidad de la resolución controvertida, al determinar que los visitadores excedieron sus facultades, ya que tanto en la última acta parcial, así como en la final, valoraron la documentación aportada para desvirtuar los hechos y omisiones asentados en éstas, cuando el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, no establece como facultad de éstos valorar las pruebas que el contribuyente ofrezca durante la práctica de una visita domiciliaria con la finalidad de desvirtuar irregularidades detectadas, ya que sólo les compete hacer constar su exhibición, levantando el acta circunstanciada donde se asiente la existencia de los documentos aportados, pues como auxiliares, no cuentan dentro de sus atribuciones con la de

determinar créditos fiscales a través de la valoración de los documentos, libros o registros que exhiba el particular.

Que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 2509/98, estimó que de una interpretación sistemática de los artículos conducentes del Código Fiscal de la Federación, la visita domiciliaria inicia con la asistencia de los visitadores designados en el lugar y fecha señalados y termina con el levantamiento del acta final, en la que los auditores asienten los hechos u omisiones que conocieron, actuación que es analizada y calificada con posterioridad por la autoridad fiscal para, en su caso, determinar el crédito fiscal correspondiente; que así, la visita domiciliaria concluye con el levantamiento del acta final y no con la emisión de la resolución administrativa que por lo general determina un crédito fiscal en contra del visitado.

...

Que de las constancias que integran el procedimiento del que deriva la resolución impugnada, se obtiene que tanto en la última acta parcial de la visita domiciliaria, como en la final, los visitadores no solamente realizaron una valoración a las documentales contables exhibidas por la contribuyente visitada, sino que también determinaron la situación fiscal de diversos dividendos distribuidos por la diversa contribuyente ***** , y calificaron de inexistentes las operaciones que las originaron; ello, aún y cuando el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, no establece como facultad de los visitadores valorar las pruebas que el contribuyente ofrezca durante la práctica de una visita domiciliaria con la finalidad de desvirtuar irregularidades detectadas.

Que, en ese contexto, fue correcto que la Sala Regional determinara que fue ilegal la actuación del personal visitador durante el procedimiento de fiscalización, máxime que, al momento de emitir la resolución determinante, la autoridad fiscal hizo suya tal valoración.

Que no obstante lo anterior, lo incorrecto de lo determinado por la referida Sala, estriba en que considerara que se actualizaba la causa de ilegalidad prevista en la fracción II del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (sic), que se refiere a vicios del procedimiento que afectan las defensas del particular y trascienden al sentido de la resolución impugnada, ya que dada la irregularidad cometida por los visitadores, al haber valorado la documentación aportada por el contribuyente, la ilegalidad advertida en el fallo reclamado debió ubicarse en la diversa fracción I del aludido precepto, tomando en cuenta que se relaciona con la competencia de la autoridad que tramitó parte del procedimiento del que deriva la resolución impugnada, pero fundamentalmente porque la autoridad fiscalizadora hizo suya la ilegal valoración que de las pruebas hicieran los visitadores tanto en la última acta parcial, como en el acta final de visita domiciliaria y, con base en éstas, emitió la resolución determinante.

Que si la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Aguascalientes "1", tuvo como razón medular para desestimar los diversos dividendos con los que pretendió justificar sus ingresos la contribuyente, precisamente la valoración que de éstos hicieron los visitadores tanto en la última acta parcial, como en la diversa final, haciendo suya la determinación de la situación fiscal de los dividendos distribuidos

por la diversa contribuyente ***** , que calificaron de inexistentes, resulta inconcuso que la resolución determinante adolece de un vicio de fondo y no de uno de forma que pueda ser subsanado con la reposición del procedimiento de fiscalización, pues si bien se vincula con la competencia de los visitadores, lo importante es que la actuación trascendió a la determinación del crédito fiscal. Determinación que apoyó en la jurisprudencia 2a./J. 174/2011 (9a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. INAPLICABILIDAD DE LOS SUPUESTOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 51, SEGUNDO PÁRRAFO, INCISO D), DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO."(12)

Que, por tanto, la Sala responsable debió declarar la nulidad lisa y llana y no para efectos, pues la ilegalidad advertida se ubica en la fracción I del artículo 51 en estudio, ya que se pronunció sobre la competencia de los funcionarios que tramitaron el procedimiento del que deriva la resolución impugnada, de manera específica dentro del acta final de visita domiciliaria.

Que lo expuesto implica que la resolución administrativa quedará totalmente sin efectos, y que la autoridad fiscalizadora no podrá ocasionar nuevos actos de molestia a la contribuyente respecto del ejercicio o ejercicios revisados, ya que sólo podrá efectuar una nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados, tal como lo estableció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 (9a.), de rubro: "ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA DIRIGIDA A UN CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS, PERIODOS Y HECHOS MATERIA DE UNA PRIMERA ORDEN, DECLARADA NULA POR INDEBIDA O INSUFICIENTE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN RESPECTO DE LA COMPETENCIA MATERIAL DE LA AUTORIDAD QUE LA EMITIÓ, CONTRAVIENE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2008)."

...".

Respecto a la interpretación realizada por el Tercer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, reproducida anteriormente, el suscrito comparte dicha interpretación, toda vez que la actuación por parte de los visitadores al valorar los documentos, libros o registros que el contribuyente aporta en el procedimiento fiscalizador con el fin de desvirtuar los hechos u omisiones asentados por los visitadores en las actas parciales y consignadas en la última acta parcial, constituye un acto que no se encuentra dentro de su competencia y atribuciones, y la nulidad de la resolución impugnada deberá ser lisa y llana, máxime, como fue en el caso en estudio, que la autoridad fiscal liquidadora competente, hace suya la valoración hecha por los visitadores para emitir la resolución determinante, y por ende, se debe decretar su nulidad lisa y llana, por provenir de un procedimiento de fiscalización viciado de origen por incompetencia de los funcionarios que tramitaron parte del procedimiento del que deriva la resolución impugnada. Esto, teniendo en consideración que el procedimiento de fiscalización referente a la visita domiciliaria

concluye con el levantamiento del acta final, es decir, no es menester que se emita la resolución determinante correspondiente, para que se tenga por finalizada la visita domiciliaria, sino que la misma, ha quedado finalizada con el levantamiento del acta final, por lo que, si los visitadores realizaron actos que no les compete, y se emite la resolución determinante con esta ilegalidad de origen, es evidente que la misma será ilegal por ser fruto de un acto viciado de origen.

Ahora, el Pleno del Trigésimo Circuito determinó que la contradicción de tesis deriva de lo siguiente:

“ ...

El Segundo Tribunal Colegiado de este Circuito, determinó que la ilegalidad detectada por la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, esto es, que los visitadores hubieran valorado las pruebas aportadas por el contribuyente para desvirtuar irregularidades, sin estar facultados para ello por el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, constituye un vicio del procedimiento que no involucra cuestiones de fondo, por lo que sólo da lugar a la nulidad para efectos, como lo decretó la Sala Regional; en tanto que el Tercer Tribunal Colegiado concluyó que dicha infracción se relaciona con la competencia de la autoridad que tramitó parte del procedimiento del que derivó la resolución impugnada, por lo que actualiza el supuesto previsto en la fracción I del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y, en consecuencia, la nulidad que genera es lisa y llana.

...”

Y, derivado de lo anterior, planteó interrogantes que serán la base para el estudio de la contradicción de tesis, como observamos a continuación:

“ ...

En efecto, de lo expuesto surgen las interrogantes siguientes: Cuando el visitador, tanto en el acta última parcial, como en la final, valora las pruebas aportadas por el contribuyente para desvirtuar las irregularidades detectadas, y tal valoración trasciende a la resolución determinante del crédito fiscal: 1. ¿se actualiza la causal de nulidad prevista en la fracción I del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, o la diversa a que se refiere la fracción III, de dicho numeral?; y, en consecuencia: 2. ¿la nulidad decretada debe ser para efectos, o lisa y llana?

...”

Como mencionamos al inicio del presente Capítulo, iremos estudiando punto por punto, el análisis del Pleno del Trigésimo Circuito y al final determinaremos si nuestra premisa, respecto a que la nulidad del estudio del presente trabajo, debe ser lisa y llana y no para efectos, es correcta, o por el contrario, determinamos que las conclusiones del Pleno son correctas, por lo que a continuación iremos

analizando lo asentado en el estudio de la contracción por parte del Pleno en comentario.

Señala el Pleno que, como ya se mencionó, la cuestión a resolver es determinar si cuando el visitador valora las pruebas aportadas por el contribuyente para desvirtuar las irregularidades detectadas en la visita domiciliaria, y tal valoración trasciende a la resolución determinante del crédito fiscal, se trata de un vicio del procedimiento que actualiza la hipótesis prevista en la fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y, por ende, genera una nulidad para efectos; o bien, constituye un vicio que da lugar a la hipótesis prevista en la fracción I, del numeral en cita, que aunque formal, produce una nulidad lisa y llana.

Ahora bien, continúa el Pleno, en el apartado de estudio de la contradicción de tesis, señalando que:

“ ...

la competencia del visitador para practicar la visita domiciliaria, deriva de lo dispuesto en los artículos 43 y 45 del Código Fiscal de la Federación, pues son tales preceptos los que prevén que dicho funcionario llevará a cabo la auditoría en el domicilio fiscal del contribuyente.

Y en cuanto a la legitimación del visitador, nominalmente considerado, para llevar a cabo la auditoría, deriva de la propia orden de visita, en la que la autoridad fiscal competente lo autoriza expresamente para ello.

Conforme a lo anterior, si se presenta en el domicilio del contribuyente el visitador designado por la autoridad fiscal en la orden de visita, es indudable que dicho inspector es competente y se encuentra legitimado para la práctica de la visita domiciliaria, ello, al margen de las deficiencias en que pueda incurrir en su actuar al cumplir con la encomienda.

...”

Desde este punto diferimos con el argumento del Pleno, toda vez que si bien, compartimos que la orden de visita les da competencia, tanto territorial como material, a los visitadores para llevar a cabo la visita domiciliaria correspondiente, no por el hecho de lo anterior, en todo momento los visitadores contarán con competencia en sus actos, toda vez que no solo se trata de “deficiencias en que pueda incurrir” como señala el Pleno, sino que, sus facultades o atribuciones, como ya lo establecimos en el subcapítulo de la competencia y facultades o atribuciones de los visitadores, están íntimamente relacionadas, por lo que no pueden verse de manera aislada la competencia de los visitadores y las facultades o atribuciones de los visitadores, puesto que, su competencia se despliega en esas facultades o atribuciones que la ley les otorga y que la autoridad fiscal correspondiente les autoriza, por lo que si realizan atribuciones que la ley no prevé para los visitadores, los mismos carecerán de competencia para realizar dichas atribuciones ajenas a su

función, dado que el legislador a previsto cual es el campo de facultades y atribuciones, conforme a su competencia, de cada autoridad, como lo es, en este caso, los visitadores como auxiliares de la autoridad fiscal.

Como señalamos, tiene mayor claridad, cuando algún órgano o funcionario público, ejerce facultades o atribuciones que son propias de otro órgano o funcionario, por lo que, al ejercerlas él, que no ésta facultado para ello, invade la competencia, ya sea territorial o material, o en su caso, ambas, del órgano o funcionario que si tiene conforme a derecho esas facultades o atribuciones, por lo que no puede tomarse de manera aislada el hecho de que algún órgano o funcionario ejerza atribuciones o facultades que no le son propias, sino que, como se menciona, al hacerlo, también es carente de competencia para ello.

En la contradicción de tesis, en el párrafo noveno, décimo y décimo primero, del apartado "IV CRITERIOS DENUNCIADOS", respecto a la interpretación que realiza el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, en cuanto a la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de título y subtítulo: "VISITA DOMICILIARIA. LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS, QUE COMO PRUEBA EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, NO PUEDEN SER VALORADOS POR LOS VISITADORES, PUES SÓLO LES COMPETE DETALLARLOS Y HACER CONSTAR HECHOS U OMISIONES EN LAS ACTAS CIRCUNSTANCIADAS,⁴³ y que señala dicho Segundo Tribunal Colegiado, que del propio contenido de la ejecutoria que dio origen a dicha jurisprudencia, se puede deducir que, justamente, la circunstancia de que los visitadores pudieran haber valorado las pruebas que el contribuyente hubiera ofrecido durante la práctica de una visita domiciliaria, no da origen a la nulidad lisa y llana, pues ello no constituye la causa determinante del crédito fiscal. Que conforme al texto de la ejecutoria en comento, es evidente que sólo en el caso de que los visitadores hubieran determinado el crédito fiscal, existiría una nulidad lisa y llana de la resolución, por no ser competentes para ello.

Contrario a lo señalado en el párrafo anterior, de la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no se evidencia lo que supuestamente interpreta el Segundo Tribunal Colegiado en comento, puesto que, de un análisis a la ejecutoria de la jurisprudencia en comento, la Segunda Sala de la Suprema Corte, si bien, no determina qué tipo de nulidad se produce derivado de que los visitadores valoren documentos, libros o registros, sino que únicamente determinan que los visitadores no deben hacer dicha valoración, sí se desprende de la ejecutoria, que al hacer esa valoración los visitadores, están realizando actos de los cuales carecen de competencia para ello, por lo que estamos hablando de competencia de la autoridad, y no exclusivamente de facultades o atribuciones, como lo podemos observar en el noveno párrafo del

⁴³ Tesis: 2a./J. 1/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, marzo de 2015, p. 1503.

punto 5 de la ejecutoria⁴⁴ de la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.) en comento, mismo que a la letra señala:

“ ...

En este sentido, no resultaría procedente considerar que los visitadores pueden valorar los documentos, libros o registros que exhiba el particular en una visita domiciliaria, pues ese proceder está sujeto a la evaluación final de la **autoridad fiscal competente**. La facultad fiscalizadora no funciona de este modo, ya que cada autoridad tiene sus tareas bien delimitadas y los visitadores no pueden evaluar documentos y decidir la situación contable de la contribuyente o las consecuencias fiscales de ésta.

...”

Énfasis y subrayado añadido.

Como podemos observar, la Segunda Sala del Alto Tribunal, si establece que se trata de competencia el realizar valoración de documentos, libros o registros, y que dicha competencia, es de la autoridad fiscal, ya que la facultad de valorar, es inherente a la competencia de la autoridad que la ley o el reglamento prevé para ello.

Asimismo, en el décimo párrafo del punto 5 de la ejecutoria de la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), la Segunda Sala del Alto Tribunal establece lo siguiente:

“ ...

particularidad que evidencia que a ellos **no les compete valoración alguna**, pues la revisión de los documentos, libros o papeles que presente el contribuyente, sólo es para hacer constar su exhibición en las actas circunstanciadas, pero no para emitir una calificación respecto a la situación fiscal del particular.

...”

Énfasis y subrayado añadido.

De nuevo, la Segunda Sala nos establece la carencia de competencia de los visitadores para realizar valoración alguna, por lo que se evidencia, que contrario a lo señalado por el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, la Segunda Sala si establece la carencia de competencia de los visitadores para valorar, y la asemeja a la de emitir créditos fiscales, toda vez, que tampoco los visitadores pueden determinar algún crédito fiscal, como lo podemos ver en el párrafo octavo del punto 5 de la ejecutoria de la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.):

⁴⁴ Contradicción de Tesis 268/2014, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, marzo de 2015, p. 1481.

“ ...

pero en ninguna porción normativa se establece que los visitadores puedan valorarlos, por la sencilla razón de que dentro de sus funciones sólo está hacer constar en actas circunstanciadas lo que tienen a la vista y revisan, pero es una autoridad fiscal distinta la encargada de analizar todo lo que se levanta en un acta circunstanciada y calificar si da lugar o no a determinar un crédito fiscal, en virtud de que los visitadores son sólo autoridades auxiliares de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal.

...”

Por lo que, si la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que los visitadores carecen de competencia para valorar documento, libro o registro alguno, y que por lo tanto, tampoco son competentes para determinar créditos fiscales, es evidente que, contrario a como pretende verlo el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, si estamos frente a un tema de ausencia o carencia de competencia cuando los visitadores valoran documentos, libros o registros que el contribuyente auditado exhibe para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial, por lo que estaremos frente a la ilegalidad prevista en la fracción I del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en cuanto a la incompetencia de la autoridad que tramitó parte del procedimiento del cual deriva la resolución impugnada, y el efecto de dicha ilegalidad, es la declaración de nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, evidentemente contrario a lo que sostiene tanto el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, como del propio Pleno del Trigésimo Circuito en la contradicción de tesis en estudio.

El pleno del Trigésimo Circuito, insiste en la ejecutoria de la contradicción de tesis, que la Segunda Sala no se pronunció en relación con la naturaleza de tal violación, esto es, si la infracción consistente en que los visitadores valoren los documentos, libros o registros aportados por el contribuyente para desvirtuar las irregularidades detectadas, constituye una violación en el procedimiento de fiscalización, o bien, si implica la incompetencia de una de las autoridades que participaron en el procedimiento fiscalizador, pues no fue la materia de la contradicción en referencia, la cual se limitó exclusivamente a determinar si los visitadores tenían o no la facultad de valorar dichas pruebas.

Respecto a lo expuesto en el párrafo anterior, del argumento del Pleno del Trigésimo Circuito, no compartimos el hecho de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no se pronunció específicamente de la naturaleza de la violación cometida por los visitadores al realizar la valoración en comento, toda vez que, de la lectura propia de la ejecutoria, evidentemente si estableció que dicha actuación de los visitadores era un acto del cual los mismos carecen de competencia, puesto que dicho acto, incluso ni siquiera es parte del procedimiento de fiscalización, sino posterior al mismo, es decir, una vez emitida el acta final, teniéndose por finalizada la visita domiciliaria, es la autoridad fiscal a quien le compete valorar los documentos, libros o registros que aporta el contribuyente

durante la visita, y de estimar irregularidades en el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, la autoridad fiscal emitirá una resolución determinante de créditos fiscales.

Es así que la Segunda Sala, en la ejecutoria de la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), señala que la valoración de documentos, libros o registros, y la emisión de resoluciones determinantes de créditos fiscales, le compete a la autoridad fiscal, y no le compete a los visitadores, pues estos últimos únicamente son auxiliares de la autoridad fiscal, por lo que, si bien, la Segunda Sala no se pronunció respecto al tipo de nulidad que deberá decretarse en caso de que los visitadores realicen el acto de valorar en la visita domiciliaria, claro está que si se pronunció en cuanto a que se trata de incompetencia de los visitadores que valoran los documentos, libros o registros que exhibe el contribuyente durante la visita domiciliaria.

Por lo anterior, es claro que si la Segunda Sala del Alto Tribunal, se pronuncia sobre la incompetencia de los visitadores, es impreciso por parte del Pleno del Trigésimo Circuito, señalar que la Segunda Sala del Alto Tribunal no se pronunció al respecto, pues queda por demás probado, con las porciones reproducidas en el presente trabajo respecto a la ejecutoria de la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), que la misma si se pronunció del tipo de ilegalidad cometida por los visitadores, como lo es que los mismos carezcan de competencia para realizar valoraciones, pues no solo es atribución y competencia de otra autoridad, sino que ni siquiera esa facultad o atribución se encuentra contemplada dentro de la visita domiciliaria, puesto que la misma visita termina con el levantamiento del acta final, y posterior a ello, es la autoridad fiscal quien tiene competencia y atribuciones para realizar la valoración de lo consignado y circunstanciado en actas por parte de los visitadores, y de las pruebas exhibidas por el contribuyente.

Es por ello que, se insiste, no se trata exclusivamente de una violación en el procedimiento de fiscalización que de trascender a la resolución determinante, la misma deba ser declarada nula para efectos de que se reponga dicho procedimiento de fiscalización, toda vez que el acto de valorar documentos, libros o registros por parte de los visitadores en el procedimiento de fiscalización, es un acto que no pertenece al procedimiento de fiscalización, y que es competencia y atribución de una autoridad jerárquicamente superior a los visitadores, y que no se realiza, como se menciona, dentro del procedimiento de fiscalización, sino una vez culminado el mismo, por lo que estamos frente a un acto de incompetencia de una autoridad, como lo son los visitadores, y es claro, que dicha ilegalidad, trasciende a la resolución determinante, puesto que, en otra ilegalidad cometida, pero ahora por parte de la autoridad fiscal, consistió en hacer suya la valoración hecha por los visitadores, en lugar de advertir dicha ilegalidad, y, ahora sí, en uso de las facultades que le confiere la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, de manera oficiosa, reponer el procedimiento previo a la emisión de la resolución determinante, puesto que una vez emitida la misma, conteniendo la ilegalidad de la valoración realizada por los visitadores, y la ilegalidad de la autoridad fiscal de hacer suya dicha valoración en contravención de las disposiciones fiscales aplicables, dicha resolución determinante es ilegal, por ser fruto de un acto viciado de origen,

como lo es el ilegal actuar de los visitadores durante el procedimiento de fiscalización, y además, es ilegal dicha resolución determinante, por ser emitida en contravención de las disposiciones fiscales aplicables, toda vez que la autoridad fiscal no repuso el procedimiento cuando estaba obligada a ello, al tener la obligación de verificar que el procedimiento de fiscalización se haya llevado conforme a derecho, por lo que la nulidad de dicha resolución debe ser lisa y llana, primeramente por incompetencia de la autoridad que tramitó el procedimiento, y que dicha ilegalidad es estudiada de manera oficiosa por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, conforme a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y en segunda, por ser emitida la resolución en contravención de las disposiciones fiscales aplicables.

Ahora, importante reproducir lo señalado por el Pleno del Trigésimo Circuito en la ejecutoria de la tesis PC.XXX. J/32 A (10a.), específicamente en los puntos 34 y 35, mismos que a la letra señalan:

“ ...

34. Cabe decir, que la importancia de definir la naturaleza de tal infracción (valoración por parte de los visitadores) incidirá en el alcance de la nulidad de la resolución administrativa controvertida que, en su caso, se determine en el juicio de nulidad, dado que si se considera que se trata de una violación al procedimiento de fiscalización, la nulidad será para efectos, lo que implica que la autoridad fiscal estará en aptitud de reiterar el acto, superando la ilegalidad detectada.

35. En cambio, si se estima que se actualiza la incompetencia de una de las autoridades que intervino en el procedimiento de fiscalización, se estará en presencia de un vicio que, aunque formal, produce la nulidad lisa y llana de la resolución administrativa cuestionada, lo que se traduce en que la autoridad fiscal ya no podrá emitir nuevamente el acto, ni volver a revisar el ejercicio o ejercicios verificados, salvo que se comprueben hechos diferentes a los ya analizados.

...”

Palabras entre paréntesis añadidas.

En términos de lo argumentado por el Pleno, reproducido anteriormente, y al quedar demostrado que se trata de incompetencia de los visitadores al valorar los documentos, libros o registros que el contribuyente exhibe en el procedimiento de fiscalización, en palabras propias del Pleno del Trigésimo Circuito, estamos en presencia de un vicio que, aunque formal, produce la nulidad lisa y llana de la resolución administrativa cuestionada, lo que se traduce en que la autoridad fiscal ya no podrá emitir nuevamente el acto, ni volver a revisar el ejercicio o ejercicios verificados, salvo que se comprueben hechos diferentes a los ya analizados.

Señala además el Pleno, que la incompetencia de la autoridad fiscal, genera este tipo de nulidad –lisa y llana–, pues aun cuando se trata de un vicio formal y no

de fondo (como estimó uno de los tribunales contendientes), al determinarse que una de las autoridades que intervino en el procedimiento de fiscalización es incompetente, la nulidad no puede tener el efecto de que se reponga el procedimiento o se dicte una nueva resolución, precisamente porque no corresponde legalmente a dicha autoridad la reposición de la secuela procesal, compartiendo íntegramente lo expuesto por el Pleno en cuanto a este punto.

Cabe precisar que en el presente caso, no puede considerarse una nulidad para efectos de que se reponga el procedimiento, porque esa incompetencia de los visitadores, trascendió a la resolución determinante, no solo por el hecho de que se emita la resolución determinante de créditos fiscales con esa ilegalidad en el procedimiento, sino porque además, la autoridad fiscal hace suya la valoración que hacen los visitadores, y emite la resolución impugnada, es decir, la autoridad fiscal, teniendo la obligación de reponer el procedimiento por observar que los visitadores valoraron documentos, libros o registros durante el procedimiento de fiscalización, no lo repone, y además hace suya dicha valoración ilegal, el Tribunal que conoce del juicio de nulidad donde se impugna la resolución determinante, no puede estimar que se declare la nulidad para efectos de que se reponga el procedimiento, porque esa oportunidad ya la tuvo la autoridad fiscal liquidadora, y no lo hizo, por lo que en aras de proteger los derechos del contribuyente, la nulidad de esa resolución debe ser lisa y llana, puesto que no puede permitirse que se le siga causando mayores agravios a la esfera jurídica del contribuyente, vulnerando su derecho humano de inviolabilidad del domicilio, cuando la autoridad fiscal ha sido omisa en proteger y velar por los derechos del contribuyente revisado.

Aún y con los argumentos propios del Pleno, continuando con el estudio de la contradicción de tesis, vuelve a insistir en que no estamos frente a incompetencia de los visitadores, como lo podemos observar a continuación:

“... ”

debe concluirse que el hecho de que el visitador valore las constancias exhibidas por el contribuyente, sin estar facultado para ello por el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, constituye una violación en el procedimiento de fiscalización, que sólo será materia de anulación de la resolución administrativa determinante del crédito cuando trascienda a ésta; y, en consecuencia, al tratarse de una infracción al procedimiento, la nulidad que se decreta, debe ser declarada para efectos.

43. Esto es así, ya que como lo indicó uno de los tribunales colegiados contendientes, no debe confundirse la competencia del visitador, con las atribuciones o facultades de que dispone para la práctica de la visita domiciliaria.

44. La competencia es la medida de la capacidad de cada órgano o ente público y supone, por tanto, una habilitación previa y necesaria para que la entidad o el órgano pueda actuar válidamente.

45. Como se expuso en los párrafos 24 a 26 de esta ejecutoria, la competencia del personal verificador para la práctica de la visita domiciliaria, deriva de lo establecido

en los artículos 43 y 45 del Código Fiscal de la Federación, así como de la propia orden de visita.

46. Por tanto, cuando el visitador nominalmente designado en la orden de visita, la cual fue expedida por la autoridad fiscal competente para ello, se presenta en el domicilio del contribuyente y es dicho visitador quien levanta las actas parciales, complementarias y final, es indudable que la etapa del procedimiento de fiscalización relativa a la visita domiciliaria, fue practicada por el funcionario competente.

47. Ello con independencia de que durante el desarrollo de la visita domiciliaria pueda incurrir en alguna infracción a las normas que rigen su actuación, si ejerce atribuciones o facultades que no le son conferidas por dichas normas.

...”

Es así que el Pleno del Trigésimo Circuito insiste en pretender ver de manera aislada la competencia, y las facultades o atribuciones de los visitadores, como si fuera posible verlos de manera aislada, situación que a lo largo del presente trabajo, hemos demostrado que esto no es posible, puesto que competencia y facultades o atribuciones van íntimamente relacionadas una con la otra, ya que, para ejercer facultades o atribuciones, se debe ser competente para ello, de lo contrario, realizar facultades o atribuciones que la ley no prevé para determinada autoridad, y esa autoridad realiza facultades o atribuciones que no le son propias, es evidente que carece de competencia para realizar dichos actos, por lo que se estima que la apreciación del Pleno del Trigésimo Circuito es errónea.

Resulta preocupante, que aún y cuando el Pleno considera que sí es ilegal que los visitadores valoren documentos, libros o registros durante la visita domiciliaria, parezca que intenta justificar o minimizar esa ilegalidad en el estudio que realiza de la contradicción de tesis, como podemos ver en los siguientes puntos:

“... ”

49. Lo anterior, con independencia de que como parte de la indebida valoración de pruebas, el visitador emita pronunciamientos vinculados con la situación contable del contribuyente o califique operaciones de éste, pues con ello no está determinando créditos fiscales, o haciendo la referida calificación de forma definitiva, sino únicamente plasmando la conclusión de la valoración que efectuó sin contar con facultades para ello.

50. Tan es así, que posteriormente es la autoridad fiscal, quien emite la resolución correspondiente en la que determina la situación contable del contribuyente.

...”

Como observamos, el Pleno parece pretender minimizar que los visitadores realicen actos en contravención de las disposiciones fiscales aplicables, toda vez que señala, prácticamente, que mientras no emitan créditos fiscales los visitadores, cualquier actuación de ellos en contravención de la ley, no genera mayores agravios

o violaciones a la esfera jurídica del gobernado, pasando totalmente por alto la pretensión del legislador al reglar el procedimiento de visita domiciliaria, con la finalidad de que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica de las actuaciones que puede y no puede hacer la autoridad cuando, de manera excepcional, se invade el derecho humano de inviolabilidad del domicilio del contribuyente.

Pero así como el Pleno reitera sus ideas, igualmente reiteramos que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria de la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), establece que es competencia solamente de la autoridad fiscal, el valorar y determinar créditos fiscales, por lo que los visitadores no pueden realizar dichos actos, asemejándolos, es decir, la Segunda Sala de la Suprema Corte si compara el hecho de valorar documentos, libros o registros, con el de determinar créditos fiscales, puesto que considera, son actos exclusivos de la autoridad fiscal competente, por lo que sería la misma afectación o violación cometida si otra autoridad realiza alguno de esos actos que no le competen, como lo hacen los visitadores en los procedimientos de fiscalización de las resoluciones determinantes impugnadas en los juicios de origen de los que deriva la contradicción de tesis en estudio.

Continuando con el estudio de la contradicción, se señala en el punto 51 de la ejecutoria que la valoración por parte del visitador de las constancias que le exhiba el contribuyente para desvirtuar las inconsistencias detectadas, constituye una violación al procedimiento de fiscalización, pero no implica la actuación de una autoridad incompetente en el referido procedimiento.

Sin embargo, contrario al párrafo que antecede, sí implica actuación de autoridad incompetente, porque el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año 2020, establece cual es el alcance de la competencia y atribuciones de los visitadores, por lo que, si hacen más, y todavía, atribuciones de otra autoridad, por supuesto que están excediendo su competencia material durante la visita, de lo contrario solo tendrían que acreditar que pueden llevar a cabo la visita, y hacer lo que a su arbitrio consideren durante dicha visita, extremo al que parece indicar el Pleno del Trigésimo Circuito. Tiene una razón lógica-jurídica que el artículo 46 en comento, establezca con precisión cómo debe desarrollarse la visita domiciliaria, y es precisamente para evitar actuaciones de la autoridad como la de hacer más allá de sus propias atribuciones, incluso, abarcando competencia de autoridad distinta, como lo es la autoridad fiscal exactora, que es quien puede valorar documentación y determinar créditos fiscales, de lo contrario, no tendría razón de existir las etapas propias de la visita domiciliaria, sino únicamente iniciarlas y dejar al arbitrio de la autoridad todo su desarrollo y conclusión.

Señala el Pleno que "...pues bien podría darse el caso en el que a pesar de que el visitador valoró las pruebas exhibidas por el contribuyente, sus consideraciones al respecto no sean consideradas por la autoridad fiscal; o bien, que al advertir la infracción, dicha autoridad, en términos de lo establecido en la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, oficiosamente ordene

la reposición del procedimiento; supuestos en los cuales la actuación incorrecta del verificador, no trascendería a la resolución determinante del crédito y, por ende, no generaría su nulidad...”, situación que de las tesis contendientes en la contradicción si sucedió, puesto que las autoridades fiscales hicieron suyas las valoraciones hechas por los visitadores en el procedimiento de fiscalización, y además, en ninguno de los dos casos, la autoridad fiscal, evidentemente, no repuso el procedimiento y emitieron las resoluciones determinantes de créditos fiscales que fueron impugnadas por los contribuyentes en los juicios de origen, por lo que se cometió doble ilegalidad, una en el procedimiento de fiscalización (al hacer valoración los visitadores) y la otra al momento de emitir la resolución determinante correspondiente la autoridad fiscal, al hacer suya la valoración ilegal de los visitadores, y por ende, no reponer el procedimiento conforme a la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año 2020, cuando estaba notoriamente obligada a hacerlo.

Derivado del análisis realizado por el Pleno del Trigésimo Circuito, el mismo llegó a la conclusión de la cual deriva la tesis PC.XXX. J/32 A (10a.) en estudio, concluyendo el estudio de la contradicción de tesis en los términos siguientes:

“...

54. En los dos asuntos que originaron la presente contradicción, la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, concluyó que la infracción cometida por los visitadores, al valorar las pruebas aportadas por los contribuyentes, sí trascendió a las resoluciones determinantes de los créditos fiscales, pues en éstas, el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Aguascalientes "1", hizo suya la valoración efectuada por el personal verificador, al reiterar la misma. De ahí que decretó la nulidad tanto de las resoluciones determinantes, como de las dictadas al resolver el recurso de revocación interpuesto contra las mismas.

55. Así, al tratarse de una infracción a las normas del procedimiento, que trascendió a la resolución determinante del crédito fiscal, la nulidad que produce, acorde a lo dispuesto por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en la fracción IV del artículo 52 debe ser para efectos.

56. Esto, ya que cuando se esté en el supuesto previsto en la fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esto es, frente a una violación del procedimiento que afecte las defensas del quejoso y haya trascendido al sentido de la resolución impugnada, la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución.

57. Así, cuando se dé la violación analizada en esta ejecutoria, la nulidad deberá decretarse para el efecto de que la autoridad exactora purgue la ilegalidad evidenciada y emita la resolución respectiva, o bien, decida no hacerlo, si la resolución anulada derivó de un procedimiento iniciado oficiosamente en ejercicio de sus facultades de comprobación.

58. En las relatadas condiciones, el criterio que debe imperar, es que la infracción cometida por los visitadores al valorar en las actas última parcial y final, los documentos, libros o registros exhibidos por el contribuyente para desvirtuar las irregularidades detectadas en la visita domiciliaria, cuando trasciende al sentido de la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, constituye una violación al procedimiento que genera la nulidad para efectos de dicha resolución, de conformidad con lo establecido en la fracción IV del artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con la diversa fracción III del numeral 51 de dicha legislación.

...”

Es claro que a esa conclusión tendría que llegar, conforme al análisis que realizó, considerada errónea por el suscrito, toda vez que no se comparte la interpretación que realiza a figuras jurídicas como lo es la competencia, las facultades, atribuciones, incluso como lo mencionamos en párrafos anteriores, pareciendo que pretende minimizar las violaciones que pueden llegar a cometer los visitadores a lo largo del procedimiento de fiscalización, situación que resultaría totalmente aberrante.

Contrario a las conclusiones que determina el Pleno del Trigésimo Circuito, se considera que la violación de los visitadores al valorar documentos, libros o registros en el procedimiento de fiscalización, se trata de una ilegalidad de competencia, y por ende, de facultades, al realizar actos que le competen a una autoridad distinta, y que es jerárquicamente superior a ellos, y que incluso, la atribución de valorar no se encuentra comprendida dentro del procedimiento de fiscalización, evidenciándose que no hay justificación alguna, ni debe minimizarse dicha ilegalidad de los visitadores al realizar valoraciones.

Además, se considera que el Pleno del Trigésimo Circuito, en aras de dar mayor protección a la esfera jurídica del contribuyente, en uso de sus facultades, debía realizar una interpretación de ley más proteccionista, y no meramente recaudadora, ya que es claro que estamos viviendo en un sistema de gobierno recaudatorio, por lo que las leyes y, especialmente la interpretación de las mismas, se hacen a la luz de un criterio recaudador, es decir, actualmente vivimos en un sistema jurídico donde las autoridades fiscales, y los propios tribunales judiciales y administrativos, tienen un enfoque y directriz meramente recaudatorio, donde, por ejemplo, en el presente caso de los juicios de origen de la contradicción de tesis, no es debate si la autoridad fiscal y los visitadores cometieron ilegalidades en el procedimiento fiscalizador, y en la emisión de las resoluciones determinantes, esto ha quedado claro, sino que, aun teniendo probado lo anterior, para los tribunales, como no se ha resuelto el fondo del asunto, en cuanto a si el contribuyente debe o no debe pagar los créditos fiscales, lo conducente para ellos, es declarar la nulidad de las resoluciones únicamente para efectos de que se reponga el procedimiento a partir de la violación cometida (sin importar cuál sea la misma) y se continúe con el procedimiento hasta que se emita una resolución donde se determinen créditos fiscales para que la autoridad fiscal recaude los mismos.

Contrario a lo anterior, el legislador, las autoridades fiscales y los propios tribunales judiciales y administrativos deben velar por los derechos humanos de los gobernados, en este caso, de los contribuyentes, máxime cuando estamos frente a actos que son excepciones al principio o derecho de inviolabilidad del domicilio, por lo que, ante cualquier actuación que sea fuera de lo dispuesto por la propia Constitución Federal, y las leyes respectivas, se debe conceder la mayor protección posible a los gobernados contribuyentes, puesto que no debe permitirse que se siga causando molestias y agravios a la esfera jurídica del contribuyente, al tener que estar soportando la carga que implica una revisión como lo es la visita domiciliaria, por lo que, si es claro, que en el presente caso, los visitantes carecen de competencia para valorar pruebas que exhibe el contribuyente, la nulidad que debe decretarse es la nulidad lisa y llana, y no la nulidad para efectos de que la autoridad reponga un procedimiento donde se vuelva a causar actos de molestia al contribuyente por ilegalidades cometidas por las autoridades, cuando las mismas están obligadas a apegarse a lo preceptuado por la Constitución Federal y las leyes aplicables al caso.

II) NUEVAS FACULTADES A LOS VISITADORES A PARTIR DEL EJERCICIO 2021.

Ahora bien, apartándonos del estudio e interpretación de la tesis PC.XXX. J/32 A (10a.), emitida por el Pleno del Trigésimo Circuito, pero íntimamente relacionado con ello, el día 08 de diciembre de 2020 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación”⁴⁵, del que nos interesa específicamente la reforma realizada al artículo 46 que tanto hemos estudiado a lo largo del presente trabajo, el cual fue reformado en su fracción IV, adicionándole un tercer párrafo y recorriendo los ya existentes, y además se adicionó un segundo y tercer párrafo del propio artículo 46 en comento, a través del cual, con dicha reforma, por el momento y en tanto no se declare la inconstitucionalidad de dicha reforma, si es que así sucede, prácticamente viene a poner fin al debate y controversia analizada en el presente trabajo, o incluso, por apreciaciones propias, viene a complicar mucho más la interpretación que se le pueda dar a dicho artículo, puesto que el legislador, en una notoria inclinación hacia la autoridad fiscal, como lo han hecho en los últimos años, decidió adicionar el párrafo tercero de la fracción IV del artículo 46 en comento, a través del cual, los visitantes ya pueden valorar los documentos, libros o registros exhibidos por el contribuyente durante el procedimiento fiscalizador para desvirtuar los hechos u omisiones consignados y dados a conocer en la última acta parcial.

⁴⁵ Diario Oficial de la Federación, “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación”, publicado el día martes 8 de diciembre de 2020, México, https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5606951&fecha=08/12/2020.

Pero, también se añaden los párrafos segundo y tercero del propio artículo, donde el legislador más que ayudar, termina confundiendo, y dicha confusión en beneficio de la autoridad fiscal, puesto que señala que se entenderá por circunstanciar “detallar pormenorizadamente toda la información y documentación obtenida dentro de la visita domiciliaria, a través del análisis, la revisión, la comparación contra las disposiciones fiscales, así como la evaluación, estimación, apreciación, cálculo, ajuste y percepción, realizado por los visitadores, **sin que se entienda en modo alguno que la acción de circunstanciar constituye valoración de pruebas**”, por lo que es evidente que mientras no sea declarada inconstitucional dicha reforma, el análisis respecto al tipo de nulidad que debe decretarse en el juicio contencioso administrativo ante un asunto de este tipo, ha quedado sin materia, o bien, se ha complicado enormemente su interpretación.

Se dice lo anterior, puesto que por un lado te señalan que los visitadores pueden valorar los documentos, libros o registros que exhiba el contribuyente para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial, mientras que, los visitadores, si no se trata de esta etapa del procedimiento fiscalizador, únicamente pueden circunstanciar los hechos u omisiones que conozcan durante la visita, pero, respecto a esto último, en el segundo párrafo del artículo 46 en estudio, prácticamente te describen lo que consiste realizar una valoración, sin que se pueda considerar como valorar pruebas, por lo que cuando menos en los nuevos asuntos que surjan mientras se mantenga vigente dicha reforma, específicamente al punto de valoración de las pruebas por parte de los visitadores, la misma causará una verdadera incertidumbre en la esfera jurídica de los contribuyentes revisados a través de la facultad de comprobación consistente en la visita domiciliaria, puesto que la reforma en comento, establece que la misma será vigente a partir del 01 de enero del presente año 2021, y por lo tanto, ya es una facultad o atribución contenida en la competencia de los visitadores que llevan a cabo las visitas domiciliarias, el poder valorar durante la etapa de la última acta parcial y acta final, y circunstanciar durante el demás desarrollo de la visita como si de valorar se tratara, sin que se entienda que los visitadores valoran pruebas al circunstanciar.

Así pues, la exposición de motivos de dicha reforma señala lo siguiente:⁴⁶

“ ...

Esta Dictaminadora considera que la función sustancial y propia de los visitadores es precisamente la revisión de la contabilidad de los contribuyentes y de los demás papeles que les exhiben en el transcurso de la visita domiciliaria, así como de la obtenida de terceros relacionados con el contribuyente visitado, porque solo a través de esa revisión los visitadores se encuentran en posibilidad de conocer y hacer

⁴⁶ Cámara de Diputados, “Dictámenes para declaratoria de publicidad de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación”, Gaceta Parlamentaria, México, Número 5634-VII, pp. 227-228, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2020/oct/20201019-VII.pdf>.

constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que pueden entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Esta Comisión no pierde de vista que la revisión que realizan los visitadores no es una cuestión mecánica, sino que envuelve un conjunto de procedimientos, técnicas y métodos de análisis mediante los cuales identifica las bases para sostener la existencia de los hechos y omisiones conocidos.

...

Dicho de otra manera, para emitir la resolución final en la que se determine la situación fiscal del contribuyente revisado, se requiere por cuestión de método, del ejercicio intelectual realizado por los visitadores, consistente en confrontar la información y documentación obtenida dentro del procedimiento de la visita domiciliaria, contra lo que establecen las disposiciones fiscales, y luego realizar un discernimiento, cuyo resultado es lo que se asienta en la última acta parcial.

...

En ese sentido, y con la finalidad de fortalecer la función y actuación de los visitadores, se propone modificar el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, para definir expresamente lo que se entiende por “circunstanciación” de los hechos u omisiones que pueden entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales, y por la “valoración” que deben realizar los visitadores de los documentos, libros o registros presentados por el contribuyente, para desvirtuar los hechos u omisiones que se hubieran hecho constar en la última acta parcial. Cabe señalar que dicha valoración tiene una temporalidad definida y no afecta la esfera jurídica de los particulares, esto en el entendido de que el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46, establece el plazo durante el cual el contribuyente podrá aportar la documentación, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones o, incluso, podrá optar por corregir su situación fiscal.

...”

Conforme a lo expuesto anteriormente, el legislador buscó justificar una actuación de los visitadores que constantemente ha sido considerada ilegal, no solo por el hecho de que anterior a la reforma en estudio, los visitadores no eran competentes para valorar, pues dicha facultad no le era conferida conforme a la ley, pero, además de ello, se tiene una razón lógico-jurídica del porqué los visitadores no pueden valorar los documentos, libros o registros que exhibe el contribuyente, y la principal razón es que esa valoración corresponde al estudio y análisis que realiza la autoridad fiscal exactora para determinar si el contribuyente ha sido omiso en cumplir debidamente con sus obligaciones de carácter fiscal, de lo contrario, como ahora sucede con la reforma que dio inicio el 01 de enero del presente año, la autoridad fiscal no tendrá una verdadera obligación de realizar ese estudio, análisis y comprensión de los documentos, libros o registros que aporta el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, porque se estima que los visitadores ya lo hicieron, y por lo tanto, la predeterminación de la situación fiscal del contribuyente revisado, únicamente será confirmada por la autoridad fiscal exactora, haciendo suya, ahora de manera legal, la valoración realizada por los visitadores, por lo que

pierde la esencia propia de dicha facultad, quedando únicamente con la de emitir la resolución determinante, misma que sería prácticamente lo mismo si la emiten los visitadores, pues ahora estos últimos ya pueden darle valor a los documentos, libros o registros exhibidos por el contribuyente.

Por lo que el texto del Código Fiscal de la Federación, respecto a la fracción IV del artículo 46, con la reforma en comento, ha quedado de la siguiente forma:

Artículo 46 vigente hasta 31 de diciembre de 2020	Artículo 46 vigente a partir del 01 de enero de 2021
<p>Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:</p> <p>I. ...</p> <p>IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.</p> <p>Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.</p>	<p>Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:</p> <p>I. ...</p> <p>IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.</p> <p>Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.</p>

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

V. a VIII. ...

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

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

V. a VIII. ...

Para los efectos de este artículo, se entenderá por circunstanciar detallar pormenorizadamente toda la información y documentación obtenida dentro de la visita domiciliaria, a través del análisis, la revisión, la comparación contra las disposiciones fiscales, así como la evaluación, estimación, apreciación, cálculo, ajuste y percepción, realizado por los visitantes, sin que se entienda en modo alguno que la acción de circunstanciar constituye valoración de pruebas.

La información a que se refiere el párrafo anterior será de manera enunciativa mas no limitativa, aquélla que esté consignada en los libros, registros y demás documentos que integran la contabilidad, así como la

	<p>contenida en cualquier medio de almacenamiento digital o de procesamiento de datos que los contribuyentes sujetos a revisión tengan en su poder, incluyendo los objetos y mercancías que se hayan encontrado en el domicilio visitado y la información proporcionada por terceros.</p>
--	---

Como podemos observar, se adicionó el párrafo tercero de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, modificando el orden de los párrafos siguientes de dicha fracción únicamente, y se adicionaron los párrafos segundo y tercero del propio artículo 46 en comento, por lo que la materia de la reforma en este artículo, básicamente consiste en darle mayores atribuciones a los visitadores, toda vez que, a través del párrafo tercero adicionado a la fracción IV, contrario a lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y de los Tribunales Colegiados de Circuito, los visitadores que lleven a cabo una visita domiciliaria, a partir del 01 de enero de 2021, tienen la facultad o atribución, a través de su competencia, de realizar la valoración de los documentos o informes obtenidos de terceros en el desarrollo de la visita, así como de los documentos, libros o registros que presente el contribuyente dentro de los plazos establecidos en el párrafo segundo de dicha fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, para desvirtuar los hechos u omisiones mencionados en la última acta parcial. Y se establece que dicha valoración comprenderá la idoneidad y alcance de los documentos, libros, registros o informes de referencia, como resultado del análisis, la revisión, la comparación, la evaluación o la apreciación, realizadas en lo individual o en su conjunto, con el objeto de desvirtuar o no los citados hechos u omisiones.

Y, asimismo, el legislador, al adicionar los párrafos segundo y tercero del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, termina confundiendo, en beneficio de la autoridad, toda vez que se establece que la circunstanciación consistirá en “detallar pormenorizadamente toda la información y documentación obtenida dentro de la visita domiciliaria, a través del análisis, la revisión, la comparación contra las disposiciones fiscales, así como la evaluación, estimación, apreciación, cálculo, ajuste y percepción, realizado por los visitadores, sin que se entienda en modo alguno que la acción de circunstanciar constituye valoración de pruebas”, interesante esta última precisión, cuando con la descripción de circunstanciar, prácticamente engloba todo lo que conlleva valorar documentos, libros o registros, pero el legislador, de manera absurda, pretende que con el hecho de establecer que eso no es precisamente valorar pruebas, la autoridad pueda en esencia y materialmente realizar esa valoración, aún y cuando no se le denomine así a dicho acto.

CONCLUSIONES.

De todo lo analizado durante el desarrollo del presente trabajo, y bajo la premisa que mencionamos al inicio del mismo, confirmamos que el criterio adoptado por el Pleno del Trigésimo Circuito a través de la tesis PC.XXX. J/32 A (10a.) es erróneo, toda vez que la nulidad que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa debe decretar, al estudiar un asunto donde la materia de estudio es la ilegalidad en la actuación de los visitadores en una visita domiciliaria, por valorar los documentos, libros o registros que aporta el contribuyente con el fin de desvirtuar los hechos u omisiones dados a conocer durante la visita, y consignados en la última acta parcial, la sentencia emitida debe ser de nulidad lisa y llana, al realizar actos o atribuciones que no son propias de su competencia, sino de la autoridad jerárquicamente superior a ellos, como lo es la autoridad exactora, pues es ésta última, quien tiene, a través de su competencia material, la facultad de analizar, examinar y valorar los documentos, libros o registros que aporta el contribuyente, que únicamente debieron ser circunstanciados debidamente por parte de los visitadores, máxime, cuando en el propio Código Fiscal de la Federación, en su artículo 46, fracción VIII, vigente hasta el año 2020, se contempla la facultad y obligación de la autoridad exactora, que de manera oficiosa, al advertir una violación en el procedimiento, deba ordenar reponer el mismo desde la etapa en donde se cometió dicha violación, de lo contrario resultaría absurdo y sumamente excesivo, que la autoridad fiscal tenga dos oportunidades legales para corregir la ilegalidad cometida por sus subordinados, y todavía que ella es quien convalidó dicha ilegalidad, pues no debemos perder de vista que en las visitas domiciliarias de las cuales derivaron los juicios de origen de la contradicción de tesis en estudio, la autoridad fiscal, primeramente pasa por alto su obligación de verificar que el procedimiento fiscalizador se haya realizado conforme a derecho, y, en segunda, todavía hace suya la valoración ilegal realizada por los visitadores en la última acta parcial o en el acta final, por lo que es evidente que el Juzgador no debe en momento alguno inobservar dicha situación al momento de emitir sentencia en un juicio de nulidad, y cometer el error de declarar la nulidad para efectos de que se reponga el procedimiento a partir de la violación cometida, cuando, como se mencionó, la autoridad fiscal ya había tenido la oportunidad de verificar dicha violación y reponer el procedimiento antes de la emisión de la resolución impugnada, por lo que, al no hacerlo, lo procedente es que se declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, al contener una violación notoria no solo del procedimiento que trasciende a la resolución definitiva, sino de propiamente incompetencia de la autoridad que cometió dicha violación, como lo son los visitadores al valorar las pruebas ofrecidas por el contribuyente, puesto que no es competencia de los visitadores realizar dicha actuación, sino de su superior jerárquico.

Estimar correcta la interpretación por parte del Pleno del Trigésimo Circuito, sería pasar por alto la intención del legislador al reglar el procedimiento de fiscalización en la propia ley, ni siquiera en un reglamento, toda que la propia Constitución Federal estipula que sea a través de leyes, por la importancia que tiene que se respete en la mayor medida de lo posible, la inviolabilidad del domicilio del

contribuyente, y que el Pleno del Trigésimo Circuito interprete de una manera tan desfavorable para el contribuyente, y tan permisiva para la autoridad, resulta lamentable.

No es posible pretender que no haya una verdadera sanción para la autoridad al cometer ilegalidades, y que su única mayor consecuencia sea que se reponga el procedimiento y esto siga ocasionándole actos de molestia al contribuyente, solamente porque la autoridad no cumplió con lo que la ley le marca textualmente, pues así lo previó el legislador. Por lo que tiene que existir una sanción acorde por esto, tanto para los servidores públicos que cometen las ilegalidades, y una medida de protección a la esfera jurídica del gobernado, observando el principio Pro Persona, procurando proteger el derecho de seguridad jurídica del gobernado, que la propia ley busca proteger regulando un procedimiento, como lo es la visita domiciliaria, pero que algunos de los Tribunales judiciales y administrativos, consienten las actuaciones de la autoridad, y únicamente determinan que se sigan causando actos de molestia a los contribuyentes, como lo pretende hacer el Pleno del Trigésimo Circuito con la emisión de la jurisprudencia en estudio, puesto que, en el caso de determinar reponer el procedimiento por una ilegalidad de la autoridad, alargan la carga de soportar el acto de molestia al contribuyente, cuando el mismo ya lo soportó, pero tendrá que hacerlo de nuevo derivado de que la autoridad de manera ilegal realizó actos que contravienen las disposiciones legales aplicables, y que los Tribunales consideran que únicamente se reponga el procedimiento. Claro está que la consecuencia de dichos actos ilegales, debe ser la declaración de la nulidad lisa y llana de las resoluciones determinantes, toda vez que pensar lo contrario, implicaría que no exista una verdadera sanción para que las autoridades actúen conforme a la ley y a la Constitución.

Cabe señalar que juzgar en materia de derechos humanos no implica dar siempre la razón a las personas frente a la administración, ya que no debe perderse de vista que ésta también actúa en representación de las personas, concretamente de todas las demás que no acuden al juicio, al buscar satisfacer su interés general.⁴⁷

Sin embargo, si debe ser obligación de los órganos de impartición de justicia, procurar dar la razón y una amplia protección a las personas frente a la administración, cuando esta última, con sus actos notoriamente ilegales, pretende que se minimicen en la mayor medida, con consecuencias jurídicas poco efectivas para corregir sus actos ilegales, como lo es en el presente caso, puesto que, como hemos visto, si la autoridad fiscal sabe que la mayor consecuencia que puede tener cuando durante un procedimiento fiscalizador la misma, o sus auxiliares, cometen actos ilegales en contra del contribuyente, los Tribunales establecen que solo deben reponer ese procedimiento y corregir sus actos ilegales, es que la propia autoridad

⁴⁷ Márquez Jiménez, Rodrigo, "El Contencioso-Administrativo de Derechos Humanos", PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, Año XIII, Núm. 29, 2021, p. 38, <https://www.fja.gob.mx/investigaciones/rev29.html>.

fiscal no se siente obligada a siempre observar lo estipulado por la Ley y la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es por todo lo señalado a lo largo del presente trabajo, hasta este momento, que se sostiene la premisa indicada en la parte introductora del presente trabajo, al estimar que la nulidad lisa y llana, es la que se debe declarar cuando en un juicio de nulidad, se planteen conceptos de nulidad donde se manifieste y se compruebe que en una visita domiciliaria, durante el procedimiento de fiscalización, los visitadores que actuaron en el mismo, valoraron los documentos, libros o registros que el contribuyente exhibió durante la visita domiciliaria, puesto que dicha actuación constituye la ilegalidad consistente en la carencia de competencia, o la incompetencia, independientemente de cómo la denominen, de los visitadores, pues la facultad o atribución de valorar documentos, libros o registros, le compete exclusivamente a la autoridad fiscal, que es a quien igualmente le compete determinar la situación jurídica de los contribuyentes revisados, y emitir las respectivas resoluciones determinantes de créditos fiscales.

Además de que se estima que no es la única ilegalidad cometida en la visita domiciliaria que como consecuencia de la misma, la resolución determinante debe ser declarada nula lisa y llanamente, puesto que hemos señalado las ilegalidades cometidas por la autoridad fiscal si la misma hace suya la valoración de documentos, libros o registros, y predeterminación de la situación fiscal de los contribuyentes que realizan los visitadores de manera por demás ilegal, así como de no observar la obligación de la autoridad fiscal de reponer el procedimiento antes de emitir resolución determinante cuando se haya cometido alguna infracción en el procedimiento fiscalizador, por lo que tanto el ilegal actuar de los visitadores, y de la autoridad fiscal comentados, fueron realizados en las visitas domiciliarias de las cuales derivaron las resoluciones determinantes de créditos fiscales que fueron impugnadas en los juicios de origen de la contradicción de tesis PC.XXX. J/32 A (10a.) en estudio, y que, por ende, estamos frente a la actualización de la nulidad lisa y llana, y no de la nulidad para efectos, como erróneamente lo interpreta el Pleno del Trigésimo Circuito en la contradicción de tesis, materia del presente trabajo.

Como última manifestación de conclusiones, y en forma de síntesis, se reitera, no se comparte el criterio adoptado por el Pleno del Trigésimo Circuito en la tesis de contradicción PC.XXX. J/32 A (10a.), esto, con sustento en las argumentaciones realizadas a lo largo del presente trabajo, ya que, se considera, el Pleno acogió el criterio equivocado de uno de los Tribunales Colegiados de su Circuito, sin embargo, es claro que cuando estamos frente a una interpretación de alguna disposición jurídica, la misma da oportunidad a determinar distintos criterios dependiendo de quién analice el caso en particular, por lo que, si bien, no se está de acuerdo con el criterio adoptado, se comprende que esto suceda, pero no podemos perder de vista la importancia y trascendencia que tienen las interpretaciones y criterios que emiten los Tribunales, ya sean en salas o en plenos, o bien, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, puesto que sus interpretaciones tienen grandes consecuencias, positivas o negativas para los

governados y las autoridades correspondientes, por lo que los Tribunales están obligados a tener criterios más amplios y de mayor sustento legal y constitucional, ya que los mismos están sujetos a las interpretaciones que los doctrinarios, juristas, abogados, etc., realizamos de los mismos.

FUENTES DE INFORMACIÓN.

Bibliografía:

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2011.

LÓPEZ VILLA, Juan R., *Defensa fiscal contra visitas domiciliarias del SAT y otras formas de comprobación fiscal*, México, Flores, 2018.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, Decimosexta edición, México, Porrúa, 2016.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Diccionario de Derecho administrativo y burocrático*, México, Oxford, 2008.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, México, Oxford, 1986.

SOL JUAREZ, Humberto, *Derecho Fiscal*, México, Red Tercer Milenio S.C., 2012.

Cibergrafía:

Cadena Solórzano, María T., “Generalidades de la visita domiciliaria”, Conceptos de reforma fiscal, México, UNAM, 2002,
<https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/430-conceptos-de-reforma-fiscal>.

Calderón Roca, José R., “El Requisito formal de Necesidad en la Visita Domiciliaria como una vía para proteger el Derecho a la Inviolabilidad del Domicilio”, PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, Año X, Núm. 24, 2018,
<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/rev24.html>.

Fernández Madrazo, Alberto, “El derecho procesal administrativo”, Seminario de Derecho Administrativo, México,
https://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ2_Art_2.pdf.

Jiménez Hernández, Maricela, “El Recurso de Revocación como alternativa de defensa para el particular”, México,
<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/recursoderevocacion.pdf>.

Justia México, “Visita domiciliaria”, México,
<https://mexico.justia.com/derecho-fiscal/visitadomiciliaria/#:~:text=La%20visita%20domiciliaria%20es%20una,su%20contabilidad%2C%20bienes%20y%20mercanc%C3%ADas>.

Márquez Gómez, Daniel, “Algunos problemas que se advierten en el juicio de nulidad regulado en el Código Fiscal de la Federación”, México,
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2391/13.pdf>.

Márquez Jiménez, Rodrigo, “El Contencioso-Administrativo de Derechos Humanos”, PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, Año XIII, Núm. 29, 2021,
<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/rev29.html>.

Medina Negrete, Armando U., “El Principio de Seguridad Jurídica en el ejercicio de las Facultades de Comprobación de la Autoridad, supuestos de las fracciones II y III, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación”, PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, año X, Núm. 23, 2018, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/rev8.html>.

Soberanes Lasses, Óscar, y Soberanes Sánchez, Silvia V., “Manual teórico práctico sobre medios de defensa en materia administrativa”, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2018,
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/12/5610/10.pdf>.

Zavala Razo, Jorge y García Lepe, Carlos, “Guía Básica para la Atención y Resolución del Recurso de Revocación”, Indetec, México,
http://www.indetec.gob.mx/delivery?srv=0&sl=3&path=/biblioteca/Especiales/334_Guia_Atencion_Resolucion_Recurso_Revocacion.pdf.

Legislación:

Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal de la Federación comentado.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Amparo.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Otras fuentes:

Diario Oficial de la Federación.

Página de la Cámara de Diputados.

Semanario Judicial de la Federación.