



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CHIAPAS

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

CAMPUS I

COORDINACIÓN DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO

LA AUDITORÍA FISCAL COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN Y
RECAUDACIÓN

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:

MAESTRO EN ESTUDIOS FISCALES

PRESENTA

ANTONIO RODRÍGUEZ MÉRIDA A140452

DIRECTOR DE TESIS:

DR. JULIO CÉSAR ARTIGAS SOTO

TUXTLA GUTIÉRREZ, CHIAPAS.

FEBRERO DE 2023



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CHIAPAS
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN C-I



**COORDINACIÓN DE INVESTIGACIÓN
Y POSGRADO**

Tuxtla Gutiérrez, Chiapas; 11 de enero de 2023.
Oficio No. D/CIP/TIP/005/2023.

ASUNTO: AUTORIZACIÓN DE EMPASTADO

**C. ANTONIO RODRÍGUEZ MÉRIDA
CANDIDATO AL GRADO DE MAESTRO EN
ESTUDIOS FISCALES.
PRESENTE**

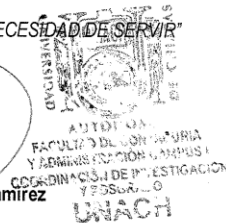
Por este medio me permito informarle que se AUTORIZA la impresión de su tesis titulada: **LA AUDITORÍA FISCAL COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN Y RECAUDACIÓN**. Toda vez que ha sido liberada según oficio sin número, de fecha febrero 11 de 2022, suscrito por el Dr. Julio César Artigas Soto, Director de la tesis mencionada.

Cabe mencionar que se ha constatado que ha cumplido con los procedimientos administrativos y académicos relacionados con la modalidad de evaluación propuesta, conforme a lo dispuesto en el Reglamento General de Investigación y Posgrado y de Evaluación Profesional para los egresados de la Universidad, así como con el Plan de Estudios correspondiente.

Atentamente

"POR LA CONCIENCIA DE LA NECESIDAD DE SERVIR"

**Dra. Blanca Estrella Montoya Ramírez
Encargada de la Coordinación**



C.c.p. Archivo Minutario
*BEMR/ssg



FFCA-147

Boulevard Belisario Domínguez, Km 1081, sin número, Terán. Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, México C.P.29050. Tels.
(961) 61 5 42 49 y 61 5 13 26 ext. 112
E-mail: posgradofca2018@gmail.com





Código: FO-113-05-05

Revisión: 0

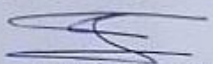
CARTA DE AUTORIZACIÓN PARA LA PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DE LA TESIS DE TÍTULO Y/O GRADO.

El (la) suscrito (a) ANTONIO RODRÍGUEZ MÉRIDA
Autor (a) de la tesis bajo el título de "LA AUDITORIA FISCAL COMO MEDIO DE FISCALITACION Y RECAUDACION"

presentada y aprobada en el año 2023 como requisito para obtener el título o grado de MAESTRO EN ESTUDIOS FISCALES, autorizo licencia a la Dirección del Sistema de Bibliotecas Universidad Autónoma de Chiapas (SIBI-UNACH), para que realice la difusión de la creación intelectual mencionada, con fines académicos para su consulta, reproducción parcial y/o total, citando la fuente, que contribuya a la divulgación del conocimiento humanístico, científico, tecnológico y de innovación que se produce en la Universidad, mediante la visibilidad de su contenido de la siguiente manera:

- Consulta del trabajo de título o de grado a través de la Biblioteca Digital de Tesis (BIDITE) del Sistema de Bibliotecas de la Universidad Autónoma de Chiapas (SIBI-UNACH) que incluye tesis de pregrado de todos los programas educativos de la Universidad, así como de los posgrados no registrados ni reconocidos en el Programa Nacional de Posgrados de Calidad del CONACYT.
- En el caso de tratarse de tesis de maestría y/o doctorado de programas educativos que si se encuentren registrados y reconocidos en el Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC) del Consejo Nacional del Ciencia y Tecnología (CONACYT), podrán consultarse en el Repositorio Institucional de la Universidad Autónoma de Chiapas (RIUNACH).

Tuxtla Gutiérrez, Chiapas; a los 30 días del mes de ENERO del año 2023.


ANTONIO RODRÍGUEZ MÉRIDA

Nombre y firma del Tesista o Tesistas

Índice	
Introducción	7
Capitulo I.- Marco Contextual de la Investigación	9
I.1.- Planteamiento del problema	9
I.1.1.- Objeto de estudio	11
I.1.2.- Descripción del objeto de estudio.....	11
I.2.- Justificación	15
I.2.1.- Relevancia.....	16
I.2.2.- Pertinencia	16
I.2.3.- Factibilidad	16
I.3.- Supuestos de investigación	17
I.4.- Objetivos de la investigación	17
I.4.1.- Objetivo general	18
I.4.2.- Objetivos específicos.....	18
I.5.- Delimitación temporal, espacial, conceptual y operacional de la investigación	19
I.5.1.- Marco temporal.....	19
I.5.2.- Marco espacial.....	20
I.5.3.- Marco conceptual.....	21
I.5.4.- Delimitación operacional.....	21
I.6.- Determinación de los sujetos de estudio	22
I.6.1.- Universo.....	22
I.6.2.- Población.....	22
I.6.3.- Muestra	23
I.6.4.- Muestreo.....	25
Capitulo II.- Marco Teórico	26
II.1.- El sistema fiscal en México.....	26
II.1.1.- Antecedentes del sistema tributario mexicano.....	26
II.1.2.- El tránsito fiscal del Virreinato a la república.....	27
II.1.3.- El sistema fiscal después de la independencia.....	28
II.1.4.- La fiscalización en el porfiriato y la revolución	29

II.1.5.- La fiscalización en el siglo XX.....	30
II.1.6.- La fiscalización en la actualidad	32
II.2.- Generalidades de las obligaciones fiscales en México.....	36
II.2.1.- Derechos y obligaciones de los contribuyentes.....	37
II.2.1.1.- Derechos de los contribuyentes.....	37
II.2.1.2.- Obligaciones de los contribuyentes.....	40
II.3.- Facultades de las autoridades y tipos de revisiones fiscales.....	46
II.3.1.- Objetivos de las revisiones fiscales	47
II.3.1.1.- Plan estratégico del SAT “objetivos estratégicos”	47
II.3.2.- Facultades de comprobación.....	48
II.3.3.- Fundamento legal de las revisiones fiscales	51
II.3.4.- Tipos de auditorías fiscales.....	57
II.3.4.1.- La visita domiciliaria	57
II.3.4.2.- La revisión de gabinete.....	61
II.3.4.3.- La revisión electrónica	63
II.3.5.- Ley federal de los derechos del contribuyente.....	68
II.3.5.1.- Generalidades.....	69
II.3.5.2.- Consideraciones básicas de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.....	69
II.3.5.3. Derechos generales del contribuyente.....	70
II.3.5.4.- Acuerdos conclusivos	75
Capítulo III.- Marco Metodológico de la Investigación	80
III.1.- Metodología de la investigación.....	80
III.1.1.- La investigación científica.....	81
III.1.2.- El método científico	82
III.1.3.- Investigación cualitativa	82
III.1.4.- Supuestos de investigación.....	83
III.1.5.- Operacionalización de variables.....	84
III.1.6.- Estrategia metodológica	86
III.2.- Diseño de la investigación	88

III.3.- Descriptivo	89
III.4.- Transeccional	89
III.5.- No experimental	90
III.6.- Unidad de análisis.....	91
III.7.- Técnica de muestreo.....	92
III.8.- Diseño del cuestionario - instrumento para la evaluación.....	94
IV.1.- Interpretación de los resultados.....	98
Conclusiones generales	119
Bibliografía	122

Introducción

La auditoría fiscal, medio de fiscalización con el que cuenta la autoridad fiscal y lleva a cabo la ejecución de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, las cuales son aplicadas a los contribuyentes que se encuentran inscritos ante el Registro Federal de Contribuyentes, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que se han hecho acreedores y por ende cumplirlas de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, delega atribuciones al Servicio de Administración Tributaria, dicho órgano desconcentrado lleva a cabo la ejecución de las facultades de comprobación, mismas que se encuentran establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Planteando que, las auditorías fiscalas se prevén conforme a lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y llevadas a cabo conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, mismas que son consideradas dentro de las actividades a realizar por el gobierno federal como un acto de fiscalización o como un acto de recaudación, ya que una de las principales fuentes de ingresos del gobierno federal, provienen mediante la recaudación de impuestos, razón por la cual los contribuyentes están sujetos a cumplir con las obligaciones fiscales en tiempo y forma, apegándose a lo establecido en las disposiciones fiscales, con ello destinar lo recaudado a cubrir las necesidades de la sociedad mediante la dispersión del recurso en los sectores públicos como lo son: la salud, educación, seguridad, infraestructura, programas de apoyo social y económico.

En el primer y segundo capítulo, se explica en forma breve la relación con la auditoría fiscal como medio de fiscalización y recaudación, el planteamiento del problema, así como los objetivos y los antecedentes que han dado origen a la situación que actualmente se vive, las generalidades de las obligaciones fiscales en el sistema tributario Mexicano, las facultades de comprobación establecidas en el Código Fiscal de la Federación como son: Visitas domiciliarias, Revisión de gabinete y Revisiones electrónicas, así también el fundamento legal que le corresponde a cada facultad que establezca o lleve a cabo el Servicio de Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades.

El tercer y cuarto capítulo está enfocado en la metodología de la investigación, la cual es importante para determinar la forma en que se desarrolla cada instancia respecto a la integración y medios utilizados para cada capítulo, consultando así las bibliografías correspondientes en libros fiscales, páginas de sitios web con información fiscal y en las leyes fiscales correspondientes, partiendo siempre de lo general a lo particular, con la finalidad de identificar cada uno los procedimientos llevados a cabo en cada capítulo y los resultados obtenidos mediante la aplicación del cuestionario a contadores públicos, con la finalidad de concretar si la auditoría fiscal ha sido utilizada como un medio en el cual se fiscaliza a los contribuyentes o bien, si es un medio en el cual se pretende únicamente recaudar impuestos.

Capítulo I.- Marco Contextual de la Investigación

Siempre que se requiere realizar una investigación es necesario establecer un programa de actividades para poder organizar en etapas el proceso de la investigación, que debe tener como fin último encontrar la respuesta o las respuestas a lo que se está buscando. El proceso de la investigación requiere que el investigador se involucre plenamente en el problema a resolver con la finalidad de buscar e integrar la información idónea que le permita confirmar o descartar algo de lo cual se puede tener una percepción pública, pero que no se ha confirmado o descartado a través de un proceso metodológico de investigación, mismo que puede llegar a generar un conocimiento nuevo.

I.1.- Planteamiento del problema

La representación del problema es la exposición del contexto y su realidad; por eso, cuando se detalla un problema se muestran sus características, las cuales servirán para enunciar la hipótesis, las variables, la formulación del problema, y serán la pauta para el diseño del respaldo teórico (Gomez, 2012).

El problema es el punto de partida de la investigación, surge cuando el investigador encuentra una laguna teórica, dentro de un conjunto de datos conocidos, o un hecho no abarcado por una teoría, un tropiezo o un acontecimiento que no encaja dentro de las expectativas en su campo de estudio (Tamayo y Tamayo, 2003).

Por otra parte (Cobarruvias Cerda, 2018) considera que: la auditoría fiscal es una técnica mediante la cual se verifica y analiza los hechos vinculados a los actos de carácter tributario. Es un método que se usa para inspeccionar tanto para personas físicas como para personas morales, es decir, un conjunto de personas que son contribuyentes y tienen obligaciones fiscales frente al Estado.

Así también, (Gomez, 2012), menciona que el problema se debe concretizar en una interrogante que especifique, de forma clara, la información que se pretende obtener, para así intentar ofrecer una o varias soluciones.

La pregunta de investigación se caracteriza por contener “todas aquellas cuestiones relacionadas con razones y motivos de los desequilibrios, rupturas, contradicciones, insatisfacciones y conflictos en que se involucra el sujeto cognoscente” (Becerra 1994:19). Principalmente, y a diferencia de la hipótesis, no se tienen dos posibles respuestas (de afirmación o negación de la hipótesis). El investigador desconoce a priori las múltiples relaciones, conflictos, estados de situación, etc., que arrojará su investigación. Esto es “la pregunta de investigación es el desconocimiento de algún asunto de interés” (Becerra 1994:27). Una pregunta tiene en sí mismo el carácter de incertidumbre. Pero la incertidumbre es propia de la pregunta de investigación. Si no hay incertidumbre, no hay pregunta (Tello, 2011).

Así entonces, el planteamiento del problema, se contextualiza en la facultad constitucional que tiene el gobierno federal en cuanto a la recaudación de impuestos para con ello sufragar el gasto público, llevando a considerar entonces que, para recaudar impuestos mediante la vía de la fiscalización deben existir actos de incumplimiento por parte de los contribuyentes y no estar apegados a lo establecido en cuanto a sus obligaciones fiscales, y de acuerdo a derecho fiscal les corresponda, aunado al cumplimiento de las disposiciones fiscales establecidas en las leyes y reglamentos fiscales, mismas a las que estarán sujetas a cumplir las personas físicas y personas morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes. Situación que a lo largo de la historia ha llevado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a implementar medidas de fiscalización y delegarlas al Servicio de Administración Tributaria para que dicho órgano desconcentrado lleve a cabo la ejecución de la aplicación correspondiente de las facultades de comprobación.

En razón de lo expuesto, el problema está enfocado en identificar las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, así también cada uno de los procedimientos que se encuentran dentro de cada facultad y determinar si lo antes mencionado es utilizado por la autoridad fiscal con la finalidad de llevar a cabo únicamente los actos de auditoría para sentar

presencia fiscal en el universo de contribuyentes, en los que se verifique el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes o si las auditorías son utilizadas de forma directa teniendo como objetivo principal una recaudación importante de impuestos y estos contribuyan de forma significativa a la recaudación.

En virtud de lo anteriormente mencionado, llegamos a la siguiente interrogante **¿la auditoría fiscal es un medio de fiscalización o de recaudación?**

I.1.1.- Objeto de estudio

El objeto de estudio es consecuencia del planteamiento del problema, delimita aquella parte de la realidad que interesa estudiar. La precisión del investigador, en este sentido, se demuestra en la redacción minuciosa y cuidada con la cual formula el objeto de estudio (Behar, 2008).

Por lo establecido en el párrafo anterior, la investigación se enfoca en conocer y analizar la percepción que tienen los contadores públicos en cuanto a los actos de revisión que realizan las autoridades fiscales, mismas que pueden ser realizadas por los tres niveles de gobierno existentes en México, sin embargo, esta investigación se centra exclusivamente en los efectos que causan **las auditorías fiscales federales realizadas por el Servicio de Administración Tributaria.**

I.1.2.- Descripción del objeto de estudio

Una vez que se definió el objeto de estudio, este se debe describir para precisar las pautas de la investigación y definir las variables y sus categorías.

Una auditoría fiscal se realiza como consecuencia de la presunción que la autoridad fiscal tiene sobre el incumplimiento de las obligaciones fiscales de algún contribuyente en cuestión, por lo que el resultado de dicha auditoría puede tener varios efectos a cargo del contribuyente auditado.

Derivado de una auditoría fiscal surgen las fases de acuerdo al desarrollo en cada una de las instancias en las que la autoridad fiscal haya notificado al contribuyente la vía mediante la cual ejecutará el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Mismo acto en el cual con anterioridad la autoridad fiscal ya tiene observadas las inconsistencias por parte de los contribuyentes, las cuales se basarán en las obligaciones fiscales a las que estén sujetos y por consiguiente los datos conocidos por la autoridad fiscal en las bases de datos a las cuales tienen acceso, misma que es alimentada por los contribuyentes respecto a la información enviada por los contribuyentes.

Así también para llevar a cabo cualquiera de los supuestos establecidos dentro de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, se desarrolla un proceso de acuerdo a lo establecido en los lineamientos internos con los que cuenta el Servicio de Administración Tributaria.

- Validación de la notificación de la orden

Mediante la notificación se puede cerciorar el contribuyente que está siendo sujeto de una facultad de comprobación (auditoría), y es menester validar la autenticidad de que realmente dicho oficio de notificación cuenta con la fundamentación legal necesaria y la firma autógrafa de funcionario competente y por consiguiente proceder a brindar información y documentación al servidor público en el transcurso de la auditoría.

Durante el proceso de la auditoría, en el oficio que notifica el Servicio de Administración Tributaria al contribuyente, se deberá especificar o señalar el motivo por el cual se está ejerciendo la facultad de comprobación por parte de la autoridad fiscal. Así también tienen la obligación de proporcionar al contribuyente auditado una carta denominada “Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado”, así como hacerle saber en forma breve cuáles serán las obligaciones de las autoridades y los derechos en beneficio del contribuyente. Dentro de la información contenida en la Carta, menciona que los contribuyentes deben ser tratados con el debido respeto, que la autoridad tiene como obligación, a que la información proporcionada a la misma sea estrictamente confidencial, a no proporcionar por segunda ocasión información ya concedida con anterioridad, a ser informado de lo acontecido en el desarrollo de la revisión y en dado caso si el

contribuyente opta por corregir su situación, podrá hacerlo sin que obstaculicen el derecho que le corresponde.

Tipos de auditoría fiscal que realiza el Servicio de Administración Tributaria:

1. Visita domiciliaria.

Esta revisión la llevara a cabo la autoridad en el domicilio fiscal manifestado por el contribuyente, mismo que proporcionó al haberse inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, ya sea el lugar en donde se encuentre el principal asiento de su negocio o la principal administración de su negocio.

En el desarrollo del procedimiento de la auditoría, se deberá proporcionar la información solicitada por la autoridad fiscal en relación a la contabilidad del contribuyente, así como proporcionarle fotocopias de los requerimientos que la misma autoridad haga.

Por otra parte, en dado caso de que la autoridad fiscal llegue a considerar que la información pudiera ser modificada o extraviada, podrá asegurar la contabilidad del contribuyente mediante certificaciones, sellos o marcas y evitar lo antes mencionado durante el proceso de fiscalización.

Las visitas domiciliarias pueden llegar a tardar 12 meses por así estar establecido en el Código Fiscal de la Federación, en dicho plazo se levantan actas parciales en la cual se hace constar la información tanto solicitada por la autoridad como la proporcionada por el contribuyente, se levantará una Ultima Acta Parcial, en la que se hará constar al contribuyente los hechos u omisiones conocidos en el transcurso de la auditoría, por lo tanto entre la Ultima Acta Parcial y el Acta Final, el contribuyente contará con un plazo de 20 días para aportar información y

desvirtuar los hechos conocidos por la autoridad fiscal, para evitar la determinación de un crédito fiscal y/o la configuración de un delito fiscal.

2. Revisión de gabinete

Esta revisión se llevará a cabo en las oficinas de la autoridad fiscal, por lo tanto, los contribuyentes a quienes se les esté ejerciendo la facultad de comprobación mediante la vía de gabinete, misma que será la consistente en la solicitud de datos relacionados con la contabilidad del contribuyente, deberá acudir a las oficinas de la autoridad fiscal con la información y documentación que le haya sido requerida.

Realizado el procedimiento y verificada la información proporcionada por el contribuyente, la autoridad fiscal realiza el oficio de observaciones, en dicho oficio se harán constar los hechos u omisiones que hayan sido conocidos durante la revisión.

Las revisiones de gabinete al igual que las visitas domiciliarias, pueden llegar a tardar 12 meses, así también la autoridad fiscal emitirá al contribuyente un oficio en el cual contará con un plazo de 20 días para aportar información y desvirtuar los hechos conocidos por la autoridad fiscal y de esta forma evitar hacerse acreedores de un crédito fiscal y/o la configuración de un delito fiscal.

3. Revisión electrónica

En la revisión electrónica, todo el procedimiento se llevará a cabo a través de internet, en el cual se hará valer el apartado denominado por el Servicio de Administración Tributaria como “buzón tributario”, y el contribuyente contará con un plazo de 15 días hábiles para proporcionar la información y documentación solicitada por la autoridad fiscal.

En este procedimiento de fiscalización, se podría mencionar que los tramites y la relación entre la autoridad fiscal y el contribuyente se realizan con mayor agilidad, pues una vez revisada y analizada la información y documentación que proporcionó el contribuyente, el Servicio de Administración Tributaria mediante la vía del buzón tributario enviará una resolución provisional al contribuyente, en la que hará mención de los hechos u omisiones que haya detectado durante el proceso de fiscalización.

Las revisiones electrónicas a diferencia de las visitas domiciliarias y revisiones de gabinete, cuentan con un plazo de conclusión de 6 meses contados a partir de haberse notificado la resolución provisional.

Por lo mencionado con anterioridad, respecto a los tipos de una auditoría fiscal y en relación a cada una de las facultades que la autoridad fiscal puede ejercer, es importante considerar lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y validar si los procedimientos que las autoridades fiscales se encuentren con la fundamentación correcta y que cumplan con lo establecido en el citado código.

I.2.- Justificación

La justificación es la etapa que consiste en demostrar el porqué es importante realizar la investigación, además de explicar el valor del trabajo que se realizará.

El presente trabajo es desarrollado en primera instancia para obtener el grado de maestro en estudios fiscales, y con el propio trabajo investigar y analizar los efectos que una auditoría fiscal genera en los contribuyentes, así también cabe mencionar que el objeto de estudio tratado está vigente y representa factibilidad al desarrollarlo en términos del área fiscal.

Por lo tanto, también es importante considerar que el desarrollo de las implementaciones en cuanto a materia fiscal por parte del gobierno federal se ha vuelto más estricto, derivado de la necesidad que surge hoy en día de poder generar mayores ingresos mediante la fiscalización del pago de contribuciones.

Por tal motivo el Servicio de Administración Tributaria ha reforzado la vigilancia mediante las nuevas tecnologías que hoy en día se van desarrollando y es por ello que la recaudación de impuestos se ha visto en aumentos considerables mediante la fiscalización, sin dejar de mencionar que, las medidas que aplica el Servicio de Administración Tributaria van en relación a la capacidad tributaria con la que cuenta cada contribuyente.

Cabe mencionar que de acuerdo con la capacidad contributiva y a las actividades económicas que desarrollan, se han clasificado a los contribuyentes mediante regímenes fiscales, mismos que establecen las obligaciones que cada contribuyente debe cumplir de acuerdo con su régimen fiscal.

I.2.1.- Relevancia

El objeto de estudio es relevante para la sociedad en general, ya que todos los mexicanos que obtenemos ingresos a través de alguna fuente de riqueza, por mandato constitucional, estamos obligados a contribuir y con ello sufragar el gasto público del estado, y por consecuencia podemos estar sujetos a cualquier acto de fiscalización por parte de la autoridad fiscal, y en nuestro estado Chiapas no es la excepción, ya que se encuentran 2 administraciones desconcentradas de auditoría fiscal dependientes del Servicio de Administración Tributaria.

I.2.2.- Pertinencia

El objeto de estudio es pertinente debido al área disciplinaria de la maestría estudiada, que son los estudios fiscales y del área en la que me estoy desarrollando profesionalmente.

I.2.3.- Factibilidad

El objeto de estudio es factible porque los actos de fiscalización que lleva a cabo la autoridad fiscal se traducen a la realización de auditorías con la finalidad de verificar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

I.3.- Supuestos de investigación

Christensen, 2006, menciona que además de definir los objetivos concretos de una investigación, es conveniente plantear por medio de una o varias preguntas, el problema que se estudiará, y enfatiza que al hacerlo en forma de preguntas se tiene la ventaja de presentarlo de manera directa, lo cual minimiza la distorsión.

Por lo mencionado en el párrafo anterior la pregunta a contestar en esta investigación es la de ¿el Servicio de Administración Tributaria utiliza la auditoría fiscal como un medio de fiscalización o como un medio de recaudación?

I.4.- Objetivos de la investigación

Podemos entender por objetivo general, lo siguiente:

Son las metas que comprenden, en forma global, lo que pretende la investigación; de hecho, deben ser afines a los objetivos específicos; no deben ni pueden existir contradicciones, ya que ambos persiguen lo mismo que se busca con la investigación. (Gomez Bastar, Metodología de la investigación , 2012)

Así también (Ramírez González, 2017), al respecto de un objetivo general menciona que: Determina el alcance pretendido, es decir, se dimensiona la finalidad, considerando que haya posibilidades reales para ejecutarlo.

Podemos entender por objetivo específico, lo siguiente:

Ahora bien, los objetivos generales dan pauta a los objetivos específicos, que son los que describen en cierta medida, las acciones que el investigador va a cumplir para conseguir los objetivos generales. Además, es pertinente señalar que los objetivos específicos se van ejecutando en cada etapa de la investigación, por lo que su evaluación es necesaria para conocer los distintos niveles de resultados. (Gomez Bastar, Metodología de la investigación , 2012)

Por otra parte (Ramírez González, 2017) considera lo siguiente: Detallan las metas que deben alcanzarse para lograr el objetivo general, del cual se desprenden, guardando coherencia en los pasos a seguir.

Por lo antes mencionado respecto a ambos autores, considero que, tanto el objetivo general sirve como base para tomar ideas de las cuales surgirán los objetivos específicos, y que los objetivos específicos deberán estar relacionas al objetivo general.

I.4.1.- Objetivo general

Determinar si la auditoría fiscal es utilizada como un medio de fiscalización o de recaudación por parte de la autoridad fiscal, considerando lo establecido en las disposiciones fiscales, el respeto a los derechos de los contribuyentes, y los requisitos formales y principios éticos que son fundamentales para la correcta actuación de la autoridad fiscal.

El objetivo general se pretende cumplir tomando en consideración las opiniones de contadores públicos que tienen amplia experiencia en haber atendido actos de fiscalización por parte de la autoridad fiscal federal y se encuentran ejerciendo en la práctica profesional en la actualidad.

I.4.2.- Objetivos específicos

Para llevar a cabo esta investigación se determinaron varios objetivos específicos, mismos que se relacionan a continuación:

- 1.- Determinar sí la autoridad fiscal utiliza la auditoría como medio de fiscalización o de recaudación.
- 2.- Determinar sí el marco de actuación de la autoridad fiscal se realiza en forma ética respetando los derechos de los contribuyentes.
- 3.- Determinar sí la autoridad fiscal al fundar y motivar sus actos de fiscalización genera efectos de incertidumbre en la generalidad de los contribuyentes.

4.- Determinar sí la auditoría fiscal contribuye significativamente a la recaudación de impuestos.

5. Determinar sí la autoridad fiscal cumple formalmente con los requisitos y plazos en la realización de una auditoría.

I.5.- Delimitación temporal, espacial, conceptual y operacional de la investigación

La delimitación del tema a investigar es una etapa ineludible en todo proceso de obtención de conocimientos, porque ella nos permite reducir nuestro problema inicial a dimensiones prácticas dentro de las cuales es posible efectuar los estudios correspondientes. En otras palabras, delimitar un tema significa enfocar en términos concretos nuestro campo de interés, especificar sus alcances, determinar sus límites (Sabino, 1992).

De acuerdo a (Alfaro, 2012) la delimitación del problema de investigación es de vital importancia ya que permite al investigador, circunscribirse a un ámbito espacial, temporal y teórico. Cada uno de estos indicadores nos guían respecto al espacio territorial donde se realizará la investigación, el período o fragmento de tiempo que comprende el problema que se ha considerado para el estudio y el orden y dominio teórico donde se desenvuelve la investigación; y define al marco espacial como: “Consiste en señalar expresamente el lugar donde se realiza la investigación, para ellos es necesario consignar el nombre del lugar, centro poblado, distrito, provincia, departamento, etc.”

I.5.1.- Marco temporal

Está referida al período de tiempo que se toma en cuenta, con relación a hechos, fenómenos y sujetos de la realidad, y deben ser de uno, dos o más años. Esta limitante, puede ser (Alfaro, 2012):

- Transversal: Dentro de ella están comprendidos todos los estudios que pueden ejecutarse con rapidez, siempre y cuando que el problema esté correctamente planteado.
- Longitudinal: Son aquellas que requieren un largo período de tiempo para su ejecución y el investigador conoce sus variaciones desde el inicio hasta la culminación.

La presente investigación fue realizada por el periodo comprendido entre los meses de julio a diciembre de 2021 y enero y febrero de 2022.

I.5.2.- Marco espacial

La presente investigación fue desarrollada, en lo que respecta al trabajo de campo, en las ciudades de Tuxtla Gutiérrez y Tapachula, ambas del estado de Chiapas; y que son las ciudades con mayor actividad económica en el estado y donde se cuenta con presencia física permanente del Servicio de Administración Tributaria, adicionado a que el grado de Maestro en Estudios Fiscales será otorgado por la Universidad Autónoma de Chiapas, misma que está integrada por varios campus académicos establecidos a lo largo de la geografía chiapaneca, teniendo los campus más grandes también en esas dos ciudades citadas.



Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, México.



Tapachula, Chiapas, México.

I.5.3.- Marco conceptual

La presente investigación fue desarrollada, en cuanto a la captura de la información, con una cobertura estatal, sin embargo, la información vertida en la misma, es de aplicación nacional, ya que el soporte teórico documental y de conceptos técnicos corresponde a las disposiciones fiscales federales vigentes y aplicables en el territorio mexicano.

En razón de lo plasmado en el párrafo anterior, la investigación conceptualiza a la auditoría fiscal como un medio de fiscalización que, a través de sus diferentes procedimientos, es utilizado por la autoridad fiscal para aumentar la recaudación y no solamente manejar su presencia para que de forma espontánea los demás contribuyentes, que todavía no han sido auditados, cumplan espontáneamente con sus obligaciones fiscales, principalmente el pago de sus impuestos.

I.5.4.- Delimitación operacional

La presente investigación tiene su delimitación operacional en las categorías diseñadas para dar respuesta a las preguntas planteadas, dichas categorías son las siguientes:

- 1.- La auditoría como medio de fiscalización.
- 2.- La auditoría como medio de recaudación.
- 3.- Marco de actuación ético de la autoridad fiscal.
- 4.- Efectos de incertidumbre en los contribuyentes.
- 5.- Respeto a los derechos de los contribuyentes auditados.

I.6.- Determinación de los sujetos de estudio

Para la determinación de los sujetos de estudio, es necesario identificar el universo o población donde tendrá efectos la investigación, con el objeto de identificar el grupo de personas que servirán como muestra, determinando ésta a partir de características particulares específicas que permitan la uniformidad en los sujetos seleccionados.

I.6.1.- Universo

El universo o población, es un conjunto de personas, seres u objetos a los que se refieren los resultados de la investigación. De acuerdo a Ludwig (s/f), una población es finita cuando tiene un número limitado de elementos (ejemplo: todos los habitantes de una comunidad); una población es infinita cuando no es posible contar a todos sus elementos (ejemplo, la población de insectos en el mundo) citado por (Ludewig, Universo y muestra, 2019).

1.6.2.- Población

Para (Lopez , s, f.) Población: Es el conjunto de personas u objetos de los que se desea conocer algo en una investigación. "El universo o población puede estar constituido por personas, animales, registros médicos, los nacimientos, las muestras de laboratorio, los accidentes viales entre otros".

La población en la que se realiza la investigación corresponde a las ciudades de Tuxtla Gutiérrez y Tapachula, Chiapas.

1.6.3.- Muestra

Para (Izcara, 2014) en la investigación cualitativa, el investigador debe elegir "quiénes" formarán parte de la muestra. El "quiénes" está fundamentado a priori en el marco teórico. La elección de una muestra a partir de variables sociodemográficas específicas (género, edad, nivel de estudios, nivel económico o clase social) depende de la relevancia de las mismas dentro del marco teórico utilizado y de los objetivos perseguidos. Pero a posteriori, la elección de los informantes se fundamenta en el objetivo de saturación teórica (Carrero et al., 2012, p. 178). Es decir, el investigador selecciona en las etapas finales de la investigación a aquellos informantes cuyas experiencias sean valiosas para cimentar una posición teórica específica. Éstos deben presentar dos características:

- Deben tener una riqueza de información sobre el objeto de estudio, y
- Tienen que presentar una clara disposición a cooperar con el investigador.

En este tipo de investigación (cualitativa) se debe decidir cuándo y dónde observar, con quién conversar, así como qué información registrar y cómo hacerlo. Con este proceso estamos decidiendo no sólo que es lo relevante o no, sino también estamos extrayendo varias muestras de la información disponible (Crespo Blanco & Salamanca Castro, 2007).

Una muestra es un subconjunto de la población, que se obtiene para averiguar las propiedades o características de esta última, por lo que interesa que sea un reflejo de la población, que sea representativa de ella (Ludewig, Universo y muestra, 2019).

Es importante establecer lo más sistemáticamente posible los criterios utilizados para asegurar así que la muestra ha sido adecuadamente escogida. Para ello existen tres grandes dimensiones a lo largo del proceso de extracción de muestras a tener en cuenta: el tiempo, las personas y el contexto (Crespo Blanco & Salamanca Castro, 2007).

- Las personas. Ningún medio es socialmente homogéneo y la representación adecuada de la gente involucrada en un caso particular requiere tomar muestras, a menos que el total de la población investigada pueda ser estudiada en su totalidad.

El muestreo de las personas puede realizarse con criterios demográficos estandarizados como género, raza, edad, ocupación, nivel de instrucción, etc. Estas categorías son importantes sólo cuando son relevantes para la teoría que se está desarrollando o para contraponerlas a categorías rivales, y normalmente han de ser complementadas por otras categorías de relevancia en la investigación y que son elaboradas por el propio investigador.

- Lugar y contexto. Dentro de cualquier ambiente se pueden distinguir contextos muy diferentes y el comportamiento de las personas actúa en función del contexto en el que están.

Es importante no confundir los lugares, el espacio físico, con los contextos, que es un espacio social. Debemos identificar los contextos en función de cómo los individuos actúan en ellos, reconociendo que son construcciones sociales y no localizaciones físicas e intentar asegurarnos que tomamos muestras de todos los que son relevantes.

Entonces la muestra será una parte de la población que ha sido seleccionada, y nos servirá para describir las propiedades o características de la población en su conjunto; de tal forma que una muestra estará integrada por algunos individuos con características previamente definidas.

La muestra debe ser representativa en cantidad y calidad; la cantidad será con base a procedimientos estadísticos y la calidad cuando reúne las características principales de la población en relación con la variable en estudio, citado por (Ludewig, Universo y muestra, 2019).

En este caso, la muestra la conforman aquellos contadores públicos que ejercen su profesión en las ciudades de Tuxtla Gutiérrez y Tapachula, Chiapas, que tienen

como mínimo un ejercicio profesional de más de diez años y con la experiencia de haber atendido auditorías fiscales federales.

1.6.4.- Muestreo

El procedimiento de muestreo en los estudios cualitativos no debería encuadrarse en la tipología muestral clásica, proveniente de los estudios cuantitativos. Para el abordaje de las subjetividades y sus pautas de organización (en ideologías) los muestreos preplanificados, cerrados a lo imprevisto, resultan inconvenientes, ya que el investigador necesita, por un lado, sumergirse en la problemática, desde el trabajo de campo. A partir de una comprensión teórica y empírica previa del sujeto y del tema en estudio, el trabajo de campo le permitirá obtener las condiciones para una acertada interpretación de lo estudiado (Serbia, 2007).

“La selección de los actuantes pertinentes es un problema de enfoque: cuanto más enfocada esté la selección, más definida será la información que obtengamos, pero aún una selección muy desenfocada proporciona alguna información. Los sectores del espacio/tiempo social de los que extraemos los hablantes funcionan como perspectivas, unas perspectivas permiten una visión diferente de otras (pero no se puede decir que mejor ni peor: no se trata de ordenar las perspectivas, sino de seleccionarlas con vistas a la posible integración de todas ellas en una perspectiva más totalizadora) (Sierra, 1998) citado por (Serbia, 2007).”

En nuestro caso, la muestra se conformó por contadores públicos que ejercen su profesión con residencia en las ciudades de Tuxtla Gutiérrez y Tapachula, Chiapas, y que reúnan como características mínimas las siguientes:

- Tener como mínimo un ejercicio profesional de más de diez años, y
- Tener la experiencia de haber atendido auditorías fiscales federales.

Capítulo II.- Marco Teórico

II.1.- El sistema fiscal en México

II.1.1.- Antecedentes del sistema tributario mexicano

El sistema tributario mexicano en todas las etapas de su historia ha tenido como objetivo primordial la recaudación de dinero para sufragar las inversiones y los gastos que realiza el estado para cubrir las necesidades de la población, aún y cuando pareciera que es un objetivo que no se ha logrado cumplir de manera adecuada en ningún momento de la historia, sin embargo las etapas existieron y algo aportaron a lo que hoy es el sistema tributario actual, por eso este capítulo tiene como objetivo conocer los antecedentes del sistema tributario, para lo cual se realizará un recorrido general por las etapas que integran la historia del sistema tributario y las diversas modificaciones que han llegado a presentarse tanto en su estructura como en las formas utilizadas para la fiscalización en México, así también se hace mención a las primeras fusiones, mecanismos, formas, ideas y los métodos de fiscalización que se aplicaban en épocas antiguas para aumentar la recaudación, que tipo de gravámenes existieron, los conflictos que se originaron, la relación que existió con la iglesia y que en determinado momento las formas de recaudar se sostuvieron por las aduanas.

Así también, se hace mención a la estructura del sistema tributario mexicano actual y las últimas reformas que se han tenido en los últimos diez años, incluyendo las estrategias que se han implementado en la actual administración federal para poder efficientar la recaudación y la fiscalización en México.

Fue en el siglo XVI cuando comenzó la construcción del sistema impositivo del México colonial, a partir de la fusión de dos sistemas fiscales preexistentes el azteca y el español a los que se agregaron elementos originales.

De los aztecas, por ejemplo, se tomaron los tributos y se incorporaron a la real hacienda colonial desde el principio. De los españoles tomaron diversos elementos, incluyendo impuestos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el

almojarifazgo, pero también una serie de impuestos que pertenecían a la jurisdicción de la Iglesia, como los diezmos y las medias anatas. A su vez, en la Nueva España se incorporaron nuevos gravámenes, como los impuestos sobre la minería de plata y oro, incluyendo el famoso quinto real y sus múltiples derivaciones posteriores. (Rodríguez Pacheco, González Moreno , & Jaimes Garduño, 2003)

II.1.2.- El tránsito fiscal del Virreinato a la república

Sin dejar de lado el sistema alcabalarío, en la segunda mitad del siglo XVIII se llevó a cabo un importante proceso de modernización estatal, conocido como la era de las reformas borbónicas.

Se reformó una gran parte de la administración del imperio español en los planos administrativo, fiscal y militar. En el caso de la Nueva España, es conocida la importancia del establecimiento de las intendencias, pero igualmente fundamentales fueron las reformas fiscales en este período.

La más llamativa innovación tributaria borbónica fue el establecimiento del monopolio del tabaco en Nueva España en 1767, convirtiéndose hacia finales del período colonial en la fuente más importante de ingresos de la real hacienda virreinal, la cual proporcionaba casi 30 por ciento de sus ingresos brutos. Muestra de su importancia es el hecho de que la enorme fábrica estatal de tabaco en la ciudad de México, empleaba hacia 1800 la cantidad de más de 10,000 trabajadores.

Tanto la contabilidad como la recaudación mejoraron notablemente a partir de las reformas borbónicas, pero también es cierto que el incremento fiscal provocó crecientes protestas. Al concluir el período colonial, la administración virreinal obtenía montos muy altos de recursos fiscales, pero con costos altos para una sociedad en la cual la distribución del ingreso era extremadamente desigual.

El estallido de los movimientos armados en varias regiones del México central en 1810 llevó rápidamente a una profunda crisis fiscal en el virreinato. La

administración fiscal colonial, que había operado como un sistema bien integrado de 24 tesorerías regionales, comenzó a fracturarse. Esas mismas tesorerías servirían de base para las nuevas tesorerías de los diferentes estados de la temprana República Mexicana.

El nuevo marco institucional de la reforma fiscal de la Nación, ahora independiente, fue ratificado por la Constitución Federalista de 1824 y estableció una nueva jurisdicción política, similar a la de la vecina República de los Estados Unidos, por lo que el gobierno federal de México coexistía con los gobiernos estatales y locales, cada uno con sus respectivos recursos impositivos. (Rodríguez Pacheco, González Moreno , & Jaimes Garduño, 2003)

II.1.3.- El sistema fiscal después de la independencia

No obstante, su rápida ratificación, la nueva estructura fiscal federalista probó ser fuente de conflicto y controversia durante medio siglo. Un primer aspecto contradictorio del marco institucional mexicano en la década de 1820 fue la superposición de un modelo federalista estadounidense sobre el viejo sistema de gobierno español colonial, que se había caracterizado por un alto grado de centralismo, pero con un amplio y diverso número de gravámenes directos e indirectos.

El nuevo sistema hacendario se basó en un régimen tributario esencialmente indirecto: el gobierno federal dependía sobre todo de las aduanas (impuestos a las importaciones), mientras que los gobiernos de los estados dependían sobre todo de las alcabalas, aunque también se establecieron otros impuestos como los peajes.

A lo largo del primer medio siglo de vida independiente de México, el relativo debilitamiento de la administración tributaria y la creciente subordinación de los empleados fiscales a jefes políticos y militares locales, hizo que la recaudación de ingresos fuera cada vez más difícil, como lo revela la accidentada historia fiscal y financiera de la República Mexicana hasta los años de 1870. Una muestra singular de la desesperación fiscal la ilustra el establecimiento de los impuestos sobre

puertas y ventanas en 1853, impuesta por la administración del general Antonio López de Santa Anna.

La debilidad fiscal llevó al gobierno federal a fuertes carencias de orden financiero y militar, de manera que la Hacienda Federal se vio cada vez más agobiada por deudas que no podía pagar. Inclusive, durante algunos decenios no se lograba pagar regularmente a funcionarios (militares y aduaneros), generando las condiciones para una corrupción crónica de los servidores públicos. Por otra parte, los ejércitos eran débiles (en parte por falta de recursos) y no pudieron combatir eficazmente a los invasores en 1847 y de 1862 a 1863, provocando la pérdida de territorios estatales valiosos. (Rodríguez Pacheco, González Moreno , & Jaimes Garduño, 2003)

II.1.4.- La fiscalización en el porfiriato y la revolución

A partir del Porfiriato (1876-1910), se produjo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del gobierno federal. Este proceso fue acompañado por una serie de reformas fiscales y financieras iniciadas en el decenio de 1870, que se consolidaron en el decenio de 1890 cuando se logró alcanzar superávit en las cuentas públicas.

El plan de reformas fiscales fue ideado desde 1867 por el ministro Matías Romero, pero tardó en ponerse en marcha. Sería sobre todo con la administración hacendaria, encabezada por José Yves Limantour (1893-1910), cuando se implementarían reformas que se basaron en una reducción de tarifas aduaneras sobre determinados productos, la gradual abolición de las alcabalas, el incremento del timbre, el impuesto sobre cerveza, tabaco y otros bienes, y transacciones adicionales.

No obstante que el decreto les restaba ingresos a los estados y entregaba al gobierno federal un mayor control del sistema, los estados aceptaron, ya que la mayor parte de los presupuestos estatales arrojaban un apreciable superávit. Los municipios fueron los más perjudicados al desaparecer las alcabalas. Sin embargo, si bien los ingresos fiscales federales aumentaron, seguían dependiendo

fundamentalmente de los dos gravámenes mencionados aduanas y timbre que producían más de 60 por ciento de los ingresos ordinarios federales.

El estallido de la revolución en 1910, inicialmente no afectó de manera muy marcada la recaudación, pero a partir de 1914 la intensificación de los conflictos y las guerras internas llevó al sistema tributario a la crisis, con el simultáneo desplome del régimen monetario, bancario y bursátil. Sin embargo, la expansión de las exportaciones que se produjo en esta época, incluyendo el petróleo, permitió obtener importantes ingresos para la administración de Venustiano Carranza, aun cuando tuvo que dedicar la mayor parte de los mismos al gasto militar. (Rodríguez Pacheco, González Moreno , & Jaimes Garduño, 2003)

II.1.5.- La fiscalización en el siglo XX

Durante los años de 1920, a pesar de los cambios sufridos durante la Revolución, se mantuvo buena parte del sistema tributario porfiriano, reforzado por los ingresos sobre el petróleo en los años de auge (1920-1923), aunque las tasas cobradas a las empresas extranjeras eran bajas.

Para 1924, Alberto J. Pani, entonces secretario de Hacienda, calificaba al sistema fiscal como complicado, incoherente, regresivo y anárquico. En lo esencial, esta estructura se mantuvo hasta la Segunda Guerra Mundial, cuando comenzó a modificarse, especialmente en la Convención Fiscal de 1947, donde se fijaron las bases del moderno sistema tributario de México.

La gran transformación de la economía mundial implicó el crecimiento interno de los países, así como su endeudamiento, lo que provocó que los sistemas impositivos modificaran la recaudación dejando de presionar a los gravámenes indirectos surgiendo así los impuestos sobre la renta, basados en un sistema cédular que, al irse sumando en una sola cédula dio origen a un proceso de globalización.

La globalización impositiva surgió como resultado de la suma de diversos regímenes cedulares y permitió agregar el principio de generalidad de la carga

impositiva. Este sistema consistió en la suma del total del ingreso obtenido por el contribuyente, sobre el cual se aplicaba el gravamen, tras permitir la deducción de los gastos propios. Con esto se trató, desde 1961, que la recaudación se basara cada vez más en el Impuesto Sobre la Renta y menos en gravámenes indirectos.

En 1979 la Ley del Impuesto Sobre la Renta pretendió llevar a cabo lo que se denominó el Sistema de Integración Fiscal, con la intención de gravar como contribuyente al sujeto al que se le pagaba un dividendo y no a la actividad empresarial. Con esto se observó que el accionista pagaba un doble impuesto: el primero, cuando la empresa genera el ingreso y el segundo cuando el accionista percibe el ingreso del dividendo; por lo que el Sistema de Integración Fiscal pretendió que el accionista fuera el sujeto pasivo de la carga fiscal, eliminando el gravamen a la empresa; en otras palabras, se eliminaría la tributación a las personas jurídicas y ésta se trasladaría al accionista como sujeto final.

Al actual sistema impositivo se le ha pretendido reformar en innumerables ocasiones; por ejemplo, alrededor de la década de los ochenta, Benjamín Retchkiman, economista mexicano, señaló que “una reforma real debía ser profunda y completa, que transformara totalmente el sistema impositivo de tal manera que implicara un incremento importante en los ingresos del Estado y, además, infundiera coherencia al sistema impositivo para que gravara a las personas físicas y morales en su capacidad de obtener ingresos, en sus posibilidades de acumular riqueza y en sus condiciones de efectuar gastos”.

Las disposiciones fiscales quedaron al margen de los efectos inflacionarios por muchos años, lo que provocó que la recaudación se viera afectada debido a que el poder adquisitivo de las personas no era el mismo y como consecuencia el poder económico de los créditos tributarios no se satisfacía en el plazo requerido.

Por esta razón fue necesario introducir en la Ley del Impuesto Sobre la Renta diversas disposiciones relativas a la inflación, las cuales quedaron plasmadas desde la Resolución Miscelánea (1986) mediante un Sistema de Base Ampliada, tendiente a controlar los efectos inflacionarios mediante la ampliación a la base

tributaria y permitiendo el ajuste por inflación a las deducciones. Debido a esto, apareció un nuevo término: ganancia inflacionaria la cual debía acumularse a los demás ingresos generados durante el ejercicio.

En los últimos años, las autoridades fiscales han tratado de evolucionar el sistema tributario mediante reformas que han propiciado un desconcierto en los contribuyentes, debido a que todavía no se termina de asimilar un esquema cuando éste es modificado. Esta constante modificación ha provocado un incumplimiento generalizado de los contribuyentes, causado principalmente por la falta de adaptabilidad y asimilación al sistema tributario vigente.

A pesar de las reformas propuestas, actualmente el tema sigue constituyendo uno de los problemas centrales que se presenta en el proceso de transformación y modernización fiscal, debido a su incapacidad de proveer los recursos necesarios para cubrir el gasto público. (Rodríguez Pacheco, González Moreno , & Jaimes Garduño, 2003)

II.1.6.- La fiscalización en la actualidad

La Miscelánea Fiscal es una propuesta emitida anualmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) con la finalidad de reformar las leyes fiscales en México. El año pasado se aprobó el Paquete Económico que entrará en vigor a partir de enero 2022.

Rogelio Ramírez de la O, titular de Hacienda, dijo que uno de los ejes centrales de la Miscelánea es la fiscalización. Las acciones se enfocarán a la recuperación de créditos fiscales, el aumento de los montos garantizados, así como al incremento de la presencia fiscal y la percepción de riesgo en los deudores.

Sin embargo, especialistas advierten que la Miscelánea Fiscal 2022 no impulsará la economía del país.

“Una miscelánea debería encaminarse a tratar de alentar la economía y desafortunadamente la que tenemos se enfoca en mayor fiscalización, en establecer más requisitos para tomar una deducción, mayores elementos de

control”, dijo a Reforma Mario Barrera, abogado fiscalista socio de Holland & Knight.

Además, comentó que se incrementarán los requisitos para que los contribuyentes realicen deducciones, lo que puede traducirse en una expectativa elevada en la recaudación prevista para el 2022.

Para lograr una mayor fiscalización, la Ley de Ingresos propone un cambio para que los reportes de los bancos se entreguen obligatoriamente cada mes. Adicionalmente, se fiscalizará tandas, pagos a tarjetas de crédito y cualquier pago en efectivo que reciban los contribuyentes y que superen los 15 mil pesos.

En entrevista con Reforma, Gilberto Treviño Cárdenas, socio de Práctica Fiscal y Legal, dijo que se busca la fiscalización y vigilancia de personas en la informalidad. Además, explicó que el segundo objetivo es fiscalizar a las personas ajenas a la informalidad como amas de casa y estudiantes.

Por otra parte, el nuevo “régimen simplificado de confianza” incentivará la simplificación administrativa, de manera que se puedan pagar fácilmente los impuestos.

Se pretende que todas las declaraciones de impuestos de los contribuyentes del “régimen de confianza” estén programadas, y que un robot determine el pago de impuestos que corresponda al pagador.

La jefa del SAT, Raquel Buenrostro, dijo que estas herramientas fiscales y financieras ayudarán no sólo a tener una política más progresiva, sino que serán el motor principal para la reactivación económica que viene después de las crisis sanitaria y económica. (El contribuyente , 2021)

Por otra parte (Bojorges, 2022) destaca lo siguiente en cuanto a los ajustes de impuestos implementados por el Servicio de Administración Tributaria para este 2022: La reforma fiscal no trajo nuevos impuestos, ni tampoco elevó las tasas, pero sí tecnología que permitirá a la autoridad observar, revisar y hasta proponer a los contribuyentes cuánto es lo que deberían pagar de impuestos.

La reforma fiscal presentada en septiembre de 2021 y que fue aprobada en noviembre del mismo año trajo consigo diversos cambios que tienen como propósito fundamental ampliar los controles y las reglas con las cuáles la autoridad hacendaria puede ejercer sus facultades de comprobación respecto de las obligaciones ligadas al pago de impuestos.

Si bien es cierto, no trajo nuevos impuestos, ni tampoco elevó las tasas, lo que de manera concreta sí logrará es elevar la recaudación con las medidas mencionadas. Es necesario mencionar que la autoridad ha realizado grandes inversiones en tecnología que ahora, combinadas con las diversas reformas efectuadas a las leyes, le dan grandes oportunidades de observar, revisar y, en casos muy recientes, hasta proponer a los contribuyentes cuánto es lo que deberían pagar de impuestos, tomando la información que aparece en sus facturas electrónicas, una propuesta básica de facturas de ingresos versus facturas de egresos.

Este año, también se nos da a conocer la entrada en vigor de los nuevos formatos de emisión de factura electrónica denominado 4.0, en donde la parte que la autoridad obtiene es alimentar las bases de datos de todas las operaciones de los contribuyentes. Datos de identidad, tipo de operación, descripción de los bienes y/o servicios, vinculación con otros comprobantes, momentos y forma de pago, son los que después, una vez clasificados, nutren las declaraciones y las estadísticas que ocupa la autoridad para revisar y comprobar el correcto pago de impuestos.

El Paquete Económico 2022 está enmarcado en la solidez fiscal y estabilidad macroeconómica que el país ha mostrado desde el inicio de esta Administración. Sus tres pilares buscan: 1) reducir las brechas de desigualdad e impulsar el mercado interno; 2) detonar la convergencia, desarrollo, bienestar y empleo en el país, y 3) mantener la solidez fiscal, simplificar el pago de impuestos y mantener la deuda en trayectoria sostenible.

El Paquete Económico 2022 busca atender las desigualdades acentuadas por la crisis del COVID-19 y contribuir al desarrollo económico y social incluyente, así como un clima favorable para la inversión.

En las proyecciones de las finanzas públicas de 2022 se utiliza una tasa de crecimiento puntual del PIB de 4.1%. El precio de la mezcla mexicana de exportación es de 55.1 dpb, con una plataforma de producción de petróleo de 1,826 miles de barriles diarios. Se prevé una inflación anual de 3.4%, en línea con las proyecciones y la convergencia hacia el objetivo del Banco de México; una tasa de interés promedio de 5%, y un tipo de cambio promedio de 20.3 pesos por dólar.

Para el ejercicio fiscal 2022, se incluye el nuevo Régimen de Confianza, que sustituye a regímenes anteriores y busca disminuir los costos de cumplimiento de los pequeños contribuyentes. La Ley de Ingresos de la Federación cuenta con una estimación realista y no propone la creación de impuestos nuevos, ni el incremento en tasas de los impuestos vigentes, salvo ajustes por inflación. La citada ley 2022 contiene una serie de medidas orientadas a facilitar el cumplimiento del pago de los impuestos a través de la simplificación administrativa, además de cerrar espacios de evasión, defraudación y elusión fiscal.

Para 2022 se estiman ingresos presupuestarios 7.5% mayores en términos reales respecto a los ingresos presupuestarios aprobados en 2021. Asimismo, el nivel de deuda respecto al PIB se encuentra estabilizado en 51%, igual que el estimado para el cierre de 2021.

En cuanto al gasto programable, se estima un aumento de 9.6% real respecto al aprobado en 2021. Lo anterior se compone de aumentos importantes en protección social (con un aumento de 12.8% respecto a 2021); inversión física (con un incremento de 17.7% real respecto a 2021), y en el gasto federalizado, (con un aumento de 4.7% real respecto a 2021).

Además, el gasto funcional en salud tiene un aumento de 15.2% real respecto a 2021. Lo que da cuenta que, una de las prioridades de esta Administración es seguir garantizando los recursos para el combate al COVID-19, incluyendo la estrategia nacional de vacunación y la contratación de nuevo personal médico.

Del mismo modo, se garantiza el gasto en rubros que buscan reducir las desigualdades, detonar el bienestar y mantener la estabilidad social. En concreto, respecto al año anterior, se observa un incremento en los rubros de seguridad social, educación, cultura, apoyo al campo, gobernabilidad y seguridad pública.

El Paquete Económico 2022 mantiene prudencia fiscal y un nivel de endeudamiento responsable favorable a la estabilidad macroeconómica y a la confianza de los inversionistas; además, es equilibrado, responsable y realista, apuntalando el impulso de la recuperación económica del país. (Paquete económico 2022, s.f.)

II.2.- Generalidades de las obligaciones fiscales en México

Cuando una persona se convierte en contribuyente siempre será importante identificar, analizar e interpretar tanto los derechos como las obligaciones al inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, por eso es necesario que los contribuyentes comprendan que, dependiendo del régimen en que tributen y de las actividades económicas que realicen, así como de la personalidad jurídica con que se apersonen, ya sea personas físicas o personas morales, tendrán diferentes obligaciones que cumplir, ya que el tratamiento fiscal de una persona física como el de una persona moral presenta distintas variantes, es conveniente que el primer punto a considerar consista en identificar los derechos que tienen que hacer valer, las facilidades que las autoridades fiscales deberán de brindarles al solicitarles información y documentación y al llevar a cabo trámites respecto a la actividad económica que realicen. Al igual que lo establecido por las mismas leyes en términos de obligaciones a las que deberán de corresponder los mismos contribuyentes, puesto que también las autoridades fiscales tienen las facultades

de hacer valer las disposiciones fiscales establecidas y aplicarlas en los contribuyentes de quienes se conozcan atipicidades respecto al correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones.

II.2.1.- Derechos y obligaciones de los contribuyentes

II.2.1.1.- Derechos de los contribuyentes

El área fiscal es una rama del derecho, por lo tanto se debe hablar de manera igualitaria de obligaciones y derechos, por lo que los contribuyentes deben de tener conocimiento básico en relación a sus derechos en materia fiscal para que puedan cumplir con sus obligaciones fiscales, así también considerar el régimen tributario en que se encuentren inscritos de acuerdo con sus actividades empresariales o profesionales que estén llevando a cabo, por lo tanto, para ello existe la carta de los derechos del contribuyente auditado, mismo que la autoridad fiscal tiene obligación de proporcionar al contribuyente en cada acto de fiscalización en donde realiza facultades de comprobación, en el cual se establece que los contribuyentes tienen derecho a que:

- El Servicio de Administración Tributaria (SAT) les brinden la asistencia e información necesaria acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal.
- Las autoridades publiquen los textos actualizados de las normas tributarias en sus sitios de Internet y que realicen campañas de difusión, a través de medios de comunicación masiva.
- Existan oficinas en diversos lugares del país, donde puedan orientarle y auxiliarle para cumplir con sus obligaciones fiscales.
- Se facilite la consulta de información a través de sus sitios de Internet.
- Las autoridades fiscales publiquen instructivos o guías fáciles de comprender, para realizar trámites o declaraciones que sean entendibles.
- Las autoridades contesten por escrito en un plazo máximo de tres meses aquellas consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas.

Entre los derechos más importantes están:

- Obtener la devolución de los impuestos que se tengan a favor, si así lo desea el contribuyente.
- Obtener una certificación y copia de las declaraciones que se presenten, siempre y cuando se haya cumplido con los respectivos pagos, tal y como lo establece la Ley.
- Que las autoridades guarden confidencialidad y absoluta reserva de los datos, y demás información que conocen los servidores públicos; a menos que autoricen las leyes.
- Siempre ser tratados con respeto y consideración.

Para cumplir con las obligaciones, como la presentación de declaraciones, el cálculo y pago de impuestos, entre otras, los contribuyentes deben realizar los procedimientos adecuados para cumplir con lo antes mencionado. (Derechos y obligaciones de los contribuyentes, 2019)

Por otra parte (Nájera Martínez, 2012) señala que: En la relación jurídica que se establece entre el estado, representado por la autoridad administrativa y -el particular o contribuyente-, la ley impone a cargo de este último obligaciones de diversa naturaleza.

La relación jurídica tributaria no solo establece obligaciones a cargo del contribuyente sino también derechos, mismos que puede este invocar a su favor en todo momento y en cualquier procedimiento administrativo o contencioso. El fundamento legal del derecho del contribuyente a ser asistido por la autoridad fiscal se encuentra en lo dispuesto por el Art. 33 del CFF.

Devolución de contribuciones. Otro derecho que tiene a su favor el contribuyente es solicitar las cantidades pagadas en exceso o indebidamente.

El fundamento legal de las devoluciones se encuentra en el Art. 22 del CFF.

1. Es obligatorio para la autoridad fiscal devolver la cantidad pagada indebidamente por el contribuyente.
2. La devolución de contribuciones puede operar de oficio o a petición del interesado.
3. La devolución puede realizarse mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente o mediante certificados.
4. El plazo para que la autoridad competente haga la devolución, es dentro de los 40 días siguientes a la fecha en que se le presentó la solicitud.
5. La autoridad debe pagar la contribución actualizada conforme a lo previsto por el Art. 17-a del CFF, desde que se presentó la solicitud hasta que se efectúe la devolución.
6. Cuando la autoridad haga la devolución en fecha posterior a los plazos antes citados deberá pagar intereses, calculados a partir del día siguiente en que venció ese plazo.

Negativa ficta. Cuando no se reciba respuesta en un término de tres meses, se debe entender que la autoridad contestó en sentido negativo y el contribuyente tendrá derecho a interponer en cualquier momento los medios de defensa que la ley le concede. (Dispuesto en el Art. 37 CFF.).

Representación. El contribuyente puede actuar ante las autoridades fiscales en nombre propio y también tiene el derecho a ser representado para efectuar trámites administrativos o imponer algún medio de defensa ante la autoridad o bien para promover un juicio ante el tribunal fiscal de la federación. (Art. 19 CFF.). La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.

II.2.1.2.- Obligaciones de los contribuyentes

Fundamento legal establecido en el artículo 27 del Código Fiscal de la federación:

- Inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes
- Realizar los pagos definitivos y provisionales a cuenta de la obligación tributaria principal. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos provisionales realizados, en el caso de contribuciones de periodicidad anual.
- Expedir los comprobantes fiscales que amparen sus ingresos acumulables.
- Solicitar los comprobantes fiscales que amparen sus deducciones autorizadas.
- Cumplir con las obligaciones formales informativas.
- Cumplir y utilizar los medios formales de comunicación.
- Cumplir, en su caso, con las obligaciones tributarias accesorias, como la actualización por los efectos de la inflación, el interés por mora, los recargos por declaración extemporánea, así como otros accesorios que imponga las leyes fiscales.

De igual forma (Nájera Martínez, 2012) considera que: Las obligaciones formales corresponden a diferentes conceptos como las referidas en el Registro Federal de Contribuyentes, relativa a la inscripción y avisos de cambio, cierre, cancelación suspensión o liquidación de actividades, o bien a la contabilidad del contribuyente. Esquema de las obligaciones de los contribuyentes.

Registro Federal de contribuyente	El RFC es el instrumento valioso para la autoridad fiscal, controla las declaraciones periódicas.
Contabilidad	Es importante conocer las actividades que realizan los contribuyentes, el tiempo y la forma en que se contabilizan.

Conservación de documentos	Art. 30 CFF. “las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en el lugar indicado en el CFF.
Uso de formas autorizadas para cumplimiento de obligaciones	Las promociones se presentarán en la forma que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público apruebe, siguiendo todos los requisitos.
Expedición de comprobantes fiscales	Son fuente de contabilización de las operaciones e instrumentos de evidencia para determinados actos jurídicos.

Adicionalmente y para efectos de llevar a cabo un mejor cumplimiento en cuanto a lo establecido por las disposiciones fiscales como lo es el Código Fiscal de la Federación, es importante mencionar que, los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y con base al régimen, giro o actividad económica en la que estos se desarrollen, tomen en cuenta si estarán obligados a cumplir con lo establecido en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación como se menciona en lo siguiente:

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:

A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y

deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

De igual manera y conforme a lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se establece lo que debe considerarse la contabilidad, establecido en el siguiente artículo:

Artículo 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:

I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;

II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;

III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;

IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;

VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o de comercio exterior;

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

B. Los registros o asientos contables deberán:

I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final. Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente;

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas,

incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

V. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;

VII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;

VIII. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;

IX. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;

X. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;

XI. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional. Cuando la información de los comprobantes fiscales o de los datos y documentación que integran la contabilidad estén en idioma distinto al español, o los valores se consignen en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;

XII. Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquéllos que se localicen en el extranjero;

XIII. Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda. Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda. Además de lo señalado en el párrafo anterior, deberán registrar el monto del pago, precisando si se efectúa en efectivo, transferencia interbancaria de fondos, cheque nominativo para abono en cuenta, tarjeta de débito, crédito o de servicios, monedero electrónico o por cualquier otro medio. Cuando el pago se realice en especie o permuta, deberá indicarse el tipo de bien o servicio otorgado como contraprestación y su valor;

XIV. Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;

XVI. Los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación de contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, en el caso que se celebren contratos de arrendamiento financiero. Dichos registros deberán permitir identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;

XVII. El control de los donativos de los bienes recibidos por las donatarias autorizadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual deberá permitir identificar a los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes

recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen, y

XVIII. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:

a) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;

b) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, y

c) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquéllas por las que no se está obligado al pago del mismo. Cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el artículo 5º.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá registrar su efecto en la contabilidad.

II.3.- Facultades de las autoridades y tipos de revisiones fiscales

Las facultades de comprobación como se conocen generalmente, cumplen con funcionalidades distintas, las cuales son aplicadas como mecanismos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales y de tal forma aplicar lo establecido en las disposiciones fiscales, puntualizando que, el fundamento se encuentra en el Título III del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto será importante considerar la fundamentación que le corresponda aplicar al contribuyente persona física o persona moral, ya que con base a ello se podrá tener un panorama fiscal del comportamiento que cada una de ellas tenga en su auto determinación, y con esto procurar el mejor cumplimiento de cada una de las

situaciones en que se detecten inconsistencias u omisiones por parte de los contribuyentes revisados.

La autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación cuenta con tres métodos de fiscalización establecidos, dentro de los cuales se considera como primera instancia las visitas domiciliarias, procedimiento en el cual es la autoridad quien de forma presencial llevará a cabo el desarrollo del procedimiento en el domicilio fiscal del contribuyente, apegado a lo establecido en las disposiciones fiscales, por otra parte la revisión de gabinete, es el contribuyente quien a petición de la autoridad y de igual forma apegado a dichas disposiciones, acudirá a las oficinas de la autoridad fiscal con la información que previamente le haya sido requerida cuando así lo haga saber la autoridad al contribuyente, y por último la revisión electrónica, la cual será la consistente en la revisión de documentación digital sobre uno o más rubros en los cuales la autoridad detecte inconsistencias por parte de los contribuyentes, así también por motivos de una nueva era de digitalización en la que los libros y registros contables y parte que deriva de la misma, se llevan a cabo electrónicamente mediante las diversas plataformas digitales que el Servicio de Administración Tributaria ha autorizado y de ésta forma agilizar las revisiones que se ejecuten.

II.3.1.- Objetivos de las revisiones fiscales

El objetivo general de la fiscalización es el de maximizar el cumplimiento de los contribuyentes. Existen objetivos específicos de la fiscalización que a continuación se mencionan:

II.3.1.1.- Plan estratégico del SAT “objetivos estratégicos”

Con la finalidad de aumentar la recaudación promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y de comercio exterior el SAT definió sus objetivos estratégicos, que mencionan lo siguiente.

El SAT se ha fijado como principal objetivo estratégico incrementar los ingresos tributarios, haciendo más simple el llenado de las declaraciones y el pago de impuestos, poniendo a disposición de los contribuyentes nuevas herramientas

tecnológicas que le permitirán el registro de ingresos, gastos, emisión de comprobantes fiscales digitales, el envío de declaraciones y el pago en línea. Asimismo, para aquellos contribuyentes que no realicen el pago voluntario de sus obligaciones fiscales, se aplicarán los mecanismos de auditoría y cobranza bajo esquemas tecnológicos modernos.

Las acciones del SAT estarán dirigidas a incrementar y facilitar el cumplimiento voluntario del contribuyente, a través del desarrollo de herramientas tecnológicas, canales de servicio, formatos, instructivos, aplicaciones, sistemas, y otros mecanismos. Para ello se tomarán en cuenta los patrones de demanda de servicios en los distintos canales a fin de eficientarlos, procurando su automatización, orientándolos a brindar un servicio de alta calidad que permita resolver en el mismo canal, de manera concluyente, las necesidades del contribuyente. (Plan Estratégico del SAT, s.f.)

II.3.2.- Facultades de comprobación

El antepenúltimo párrafo del artículo 16 constitucional le faculta a la autoridad administrativa-fiscal, el poder de practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

El artículo 42 del CFF menciona las facultades que las autoridades fiscales pueden llevar a cabo para cerciorarse de que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales.

De acuerdo con el artículo 1 del Reglamento del Código Fiscal Federal se entienden por Autoridades fiscales, aquellas que estén adscritas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al Servicio de Administración Tributaria, y a las unidades administrativas de las entidades federativas coordinadas y de los organismos desconcentrados y descentralizados que ejerzan las facultades en materia fiscal establecidas en el Código y en las demás leyes fiscales, en el

ámbito de sus respectivas competencias, siendo también el Seguro Social, las tesorerías estatales, al INFONAVIT, entre otras.

Para poder comprobar lo anterior, y de acuerdo con las disposiciones fiscales establecidas en el Código Fiscal de la Federación, dichas autoridades realizarán las siguientes acciones:

1. Rectificar los errores aritméticos, omisiones que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
2. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.
3. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
4. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
5. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales. (Sánchez, 2014)

En relación a lo mencionado con anterioridad, es importante señalar que, tanto en el Código Fiscal de la Federación como en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece el lineamiento en relación a las facultades de

comprobación que han sido mencionadas, las cuales cumplen con las formalidades y los derechos que las autoridades fiscales deberán de respetar en el transcurso del ejercicio en que lleven a cabo el desarrollo de sus facultades de comprobación, dicho de tal forma y de no ser ejecutadas conforme a lo establecido, se viciarán los actos en que intervenga la autoridad fiscal respecto de las facultades que el Código Fiscal de la Federación les confiere.

Por otra parte (Hernández, 2000), enfatiza que: de origen, las autoridades fiscales federales son competentes para el ejercicio de las facultades de comprobación del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Las del Servicio de Administración Tributaria (SAT), lo son en virtud de las atribuciones que expresamente le confiere la Ley del Servicio de Administración Tributaria en el artículo 7º, fracción VII de “vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones”. Asimismo, son competentes las autoridades fiscales de las entidades federativas en los términos y con las limitantes señaladas en la Ley de Coordinación Fiscal y en el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.

Como se observa en el artículo 42, las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, están facultadas para ordenar y practicar actos de revisión, mediante visitas domiciliarias o en sus propias oficinas.

Así también, (Ramos Díaz) expresa que: la facultad fiscal es la capacidad o atribución con que una ley inviste a una autoridad para llevar a cabo de manera discrecional sus actos administrativos, estas facultades pueden ser de control de obligaciones para verificar su cumplimiento y revisoras para verificar la correcta determinación de las contribuciones. Para el ejercicio de las facultades de las autoridades se deben tomar en consideración los fundamentos y garantías constitucionales del derecho fiscal y deberán quedar enmarcas dentro del principio de legalidad establecido en el artículo 31 fracción IV constitucional, según el cual

las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite y, algo de suma importancia, deben fundamentar y motivar sus actos de molestia, entiéndase actos administrativos, tal como lo señala el artículo 16 constitucional.

Así también, es importante hacer mención del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que establece en forma específica los requisitos que deben de cumplir los actos administrativos, los cuales, en caso de no cumplirse con lo estrictamente establecido durante el desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se consideraran como ilegales, teniendo el contribuyente que comprobar dicha ilegalidad, a través de los medios de defensa disponibles, por incumplimiento de los requisitos de formalidad que se presenten por parte de la autoridad fiscal.

II.3.3.- Fundamento legal de las revisiones fiscales

Las revisiones fiscales están fundamentadas en el Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que los medios de fiscalización podrán realizarse a través de los que se mencionan a continuación, ya sea por la vía de una visita domiciliaria, una revisión de gabinete o una revisión electrónica, mencionando el procedimiento a seguir en cada caso, teniendo como primer requisito fundamentar y motivar cada uno de los actos de fiscalización que se realicen y cumplir con los requisitos establecidos en el citado código.

Por lo citado en las líneas anteriores, el fundamento legal para las revisiones que pueden efectuar las autoridades fiscales, se encuentra en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra dice:

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos, y las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, 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:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

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

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;

b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;

- c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;
- d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;
- e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y
- f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y, cuando corresponda, con las disposiciones de la Ley Aduanera. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

La práctica del avalúo a que se refiere esta fracción, también podrá realizarse respecto de toda clase de bienes o derechos a que se refiere el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y toda clase de servicios. Los avalúos que practique la autoridad se realizarán sin perjuicio de lo establecido en el reglamento de este Código en materia de avalúos.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Se deroga.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

X. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.

La visita a qué se refiere esta fracción deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en las fracciones I a V del artículo 49 de este Código.

XI. Practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 de este Código.

XII. Practicar visitas domiciliarias a las instituciones financieras; fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos; a las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica; así como, a terceros con ellos relacionados, a fin de verificar el cumplimiento de los artículos 32-B, fracción V, 32-B Bis, 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies de este Código. Las visitas domiciliarias a que se refiere esta fracción se llevarán a cabo conforme al procedimiento establecido en el artículo 49 de este Código.

XIII. Requerir a las instituciones financieras; fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos; a las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica; así como a terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o a través del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran, a efecto de llevar a cabo

su revisión para verificar el cumplimiento de los artículos 32, fracción V, 32-B Bis, 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies de este Código. El ejercicio de la facultad a que se refiere esta fracción se llevará a cabo conforme al procedimiento establecido en el artículo 48-A de este Código.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se acrediten o compensen saldos a favor o pago de lo indebido o se apliquen estímulos o subsidios fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de dichos conceptos, según se trate, independientemente del ejercicio en que se hayan originado los mismos, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

Ahora bien, respecto a las facultades de comprobación, se relaciona de forma directa con los tipos de revisiones fiscales, pues en estas se podrá basar la autoridad fiscal de acuerdo al proceso que mejor se adecúe con la finalidad de llevar un buen control y por consiguiente verificar y comprobar el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y aplicar el procedimiento de fiscalización.

Los tratamientos de fiscalización son distintos, actualmente en el Código Fiscal de la Federación, se pueden identificar los tipos de revisiones fiscales, y en el citado código se establece como se llevarán a cabo y cuáles serán los procedimientos que llevarán cada uno, dependiendo de la formalidad y facultad que aplique la autoridad fiscal para el desarrollo de estas. Cabe mencionar que los tipos de revisiones fiscales más comunes en el ámbito fiscal es la visita domiciliaria y la revisión de gabinete, sin dejar por un lado la revisión electrónica que lleva poco tiempo en el marco jurídico y que posiblemente en un tiempo no lejano se pueda convertir en la más utilizada por la autoridad fiscal.

Estos procesos de revisión son aplicables tanto a personas físicas como a personas morales, por lo cual es importante mencionar que regularmente lo establecido en las fracciones II, III y IX del artículo 42, son facultades aplicables a todo tipo de contribuyentes, a quienes se le detecten inconsistencias o irregularidades en sus declaraciones fiscales y su contabilidad.

II.3.4.- Tipos de auditorías fiscales

II.3.4.1.- La visita domiciliaria

Una visita domiciliaria es un proceso de ejecución de los actos de fiscalización que utiliza la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación, dicha situación es aplicable a todo tipo de contribuyentes, ya que son estos los sujetos obligados a cumplir con sus obligaciones fiscales de acuerdo al régimen fiscal en que tributen y las obligaciones adquiridas con base al giro de su actividad, es por ello que le corresponderá al Servicio de Administración Tributaria verificar los renglones específicos en que se presenten los hechos u omisiones en que recaigan los contribuyentes y sean objeto de incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

A. Procedimiento de Visita Domiciliaria

El Procedimiento de Visita Domiciliaria, es uno de los principales instrumentos de la autoridad fiscal (Servicio de Administración Tributaria), para verificar y comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y de comercio exterior, de los contribuyentes inscritos ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Si bien por su naturaleza, no tiene objetivos recaudatorios, sino de comprobación de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la realidad es que, en muchos de los casos, los contribuyentes deciden corregir su situación fiscal, para evitar la determinación de algún crédito fiscal mayor por parte de la autoridad fiscal, y que esta situación los pueda afectar en términos económicos y de su libertad, situación que de manera indirecta permite convertirse en un medio para aumentar la recaudación.

Por esta razón, al equipararse este Procedimiento por mandato de Constitución, a las formalidades que deben seguir los cateos; se prevé en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 42, fracción III, 43, 44, 45 y 46, un procedimiento minucioso que deben observar de forma estricta las autoridades fiscales y que de violentarse, estaríamos frente a violaciones, desde procesales, hasta violaciones a los derechos humanos, por lo que resulta de importancia que todos los contribuyentes conozcan el procedimiento, sus etapas, los pormenores de tal acto de fiscalización, así como la forma, momentos y medios de defensa que pueden ejercer.

B. Sujetos del Procedimiento de Visita Domiciliaria

De forma general, nos referiremos a las personas que pueden ser objeto de este tipo de procedimiento, siendo: las personas físicas y morales, quienes constitucionalmente y de manera directa e indirecta, están obligados a contribuir al gasto público, inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, obligados al pago de contribuciones específicas de acuerdo a su régimen fiscal.

C. Acto de Inicio del Procedimiento - Orden de visita domiciliaria

Las formalidades que estrictamente deben cumplir las autoridades fiscalizadoras, al momento de implementar este tipo de procedimientos, son comprobar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales y de comercio exterior e inclusive, revisar mercancía de procedencia extranjera, serán esencialmente las siguientes:

a) De acuerdo a lo previsto por el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, fracción III, un procedimiento de visita domiciliaria debe iniciar forzosamente, mediante una orden, la cual deberá constar por escrito, como así expresamente lo disponen el artículo 16 Constitucional, en su primer párrafo y 38, fracción I, del mencionado Código Fiscal de la Federación, documento que necesariamente debe ser emitido por autoridad competente, es decir deberá estar fundada y motivada.

b) Asimismo, el artículo 42 del citado código, señala que la visita inicia a partir del momento en que la orden se notifique al visitado. Por tal motivo, la orden, por obligación legal, debe ser notificada de manera personal a la persona visitada, o a quien legalmente represente los intereses de la persona a quien se dirige.

La representación, en estos casos es un aspecto importante, pues la autoridad no puede iniciar una visita de manera inmediata a través de una persona que, por ejemplo, no demuestre la representación legal o sea el propio contribuyente buscado. Si los visitadores no encontraran a la persona o a quien represente sus intereses, con un documento válido, como lo sería un Instrumento ante Notario Público y su correspondiente identificación, deberán expedir citatorio a fin de que los espere dentro de una hora fija al día siguiente hábil y sólo en ese caso, la diligencia se llevará a cabo con la persona que se apersona en la hora y día citados.

c) Otro aspecto importante, es el lugar en el que deberá desarrollarse el procedimiento y este será exclusivamente el que se señale en la orden, que generalmente es el domicilio fiscal del contribuyente.

D. Requisitos Generales de la orden de visita domiciliaria

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos que debe contener la orden de visita domiciliaria, los cuales se citan a continuación:

- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. En caso necesario el aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita; esto es el personal visitador autorizado para practicar el procedimiento.
- El período o ejercicio fiscal sujeto a revisión, así como una clara precisión de los impuestos o contribuciones que serán parte de la revisión. La autoridad debe ajustarse al objeto de la revisión establecido en la orden.

- Deberá contenerse 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.
- Cumplir con los requisitos que establece el artículo 38 del citado Código Fiscal de la Federación, los cuales resultan aplicables para todos los actos administrativos que se deban notificar, como en este caso lo es “la orden de visita domiciliaria”, resultando ser los siguientes:
 - a) Constar por escrito en documento impreso o digital.
 - b) Señalar la autoridad que lo emite.
 - c) Señalar lugar y fecha de emisión.
 - d) Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
 - e) Ostentar la firma del funcionario competente.
 - f) 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.

E. Principales etapas del Procedimiento de Visita Domiciliaria

El procedimiento de Visita Domiciliaria, por su duración se compone de varias etapas, las cuales igualmente deben realizarse siguiéndose las formalidades previstas para el efecto. Enseguida, haremos referencia a cada una de estas:

1. Orden de visita
2. Acta Parcial de Inicio
3. Actas Parciales
4. Invitación a conocer los hechos u omisiones
5. Última Acta Parcial
6. Acta Final
7. Resolución Determinante

(Procedimiento de visita domiciliaria, s.f.)

II.3.4.2.- La revisión de gabinete

Este es un acto de fiscalización que efectúa la autoridad cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria. Su fundamento es el artículo 48 del CFF.

Al igual que en las visitas domiciliarias, conforme a los artículos 38 y 48 del Código Fiscal de la Federación (CFF), la orden de revisión de gabinete, también conocida como revisión de escritorio, debe contar con los siguientes elementos:

1. Constar por escrito.
2. Lugar y fecha de emisión.
3. El nombre de la empresa o persona que será visitada.
4. Expresar la fundamentación y motivación respectiva, así como el objeto o propósito de la revisión de gabinete (las obligaciones fiscales y/o aduaneras que se van a revisar).
5. Lugar o lugares donde se efectuará la visita.
6. Nombre del personal autorizado para realizar la visita.
7. Oficina y sede de la autoridad donde se llevará a cabo la revisión.
8. Ostentar la firma del funcionario competente.

A) Notificación de la Orden

La notificación de la orden se llevará a cabo conforme a los lineamientos que indica el artículo 134 del CFF, por lo que el notificador se apersonará en el domicilio señalado en la orden y solicitará la presencia de la persona visitada o de su representante legal. En caso de que se encuentre a la persona visitada o al representante legal, en ese momento le notificará la orden de revisión de gabinete; en caso contrario, dejará citatorio a efecto de que el visitado o su representante legal se encuentren en el domicilio a hora determinada del día siguiente, con el apercibimiento de que en caso de que no se encuentren, la diligencia se

entenderá con quien se halle en el domicilio (137 CFF). De igual forma, la notificación de la orden se puede hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas (136 CFF). Es importante señalar que el personal autorizado deberá identificarse en todo momento, con las credenciales que para ese efecto expida su superior jerárquico facultado.

B) Entrega de la Documentación

La orden de revisión de gabinete debe contener el lugar y el plazo en el que se proporcionará la información y documentación solicitada por la autoridad, la cual debe ser presentada por el contribuyente o su representante legal (48, fr. II CFF). Cabe indicar que la autoridad revisora podrá solicitar al contribuyente, previa notificación de un oficio, información adicional relacionada con el objeto de la revisión, la cual deberá ser proporcionada en un plazo de tres días.

C) Oficio de Observaciones o Conclusión de Revisión de Gabinete

Derivado de la revisión, la autoridad puede emitir alguno de los siguientes documentos:

1. Oficio de conclusión de la revisión de gabinete, cuando no hubiere observaciones (48, fracción V CFF).
2. Oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario (48, f IV CFF).

En el caso de la notificación del oficio de observaciones, se cuenta con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir la situación fiscal. En caso de no presentar la documentación comprobatoria que desvirtúe los hechos consignados en el oficio

de observaciones, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el mismo.

Finalmente, cuando no se corrija totalmente la situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará mediante una resolución definitiva, donde se determinarán los créditos fiscales a cargo, dentro de los seis meses contados a partir de la fecha en que fenezcan los plazos a que hacen referencia las fracciones VI y VII del artículo 48 del CFF.

D) Conclusión de la Revisión de Gabinete

La revisión de gabinete, deberá concluirse en un plazo máximo de doce meses, contados a partir de que se notifique el inicio de la misma. (Revisión de gabinete, s.f.)

II.3.4.3.- La revisión electrónica

La revisión electrónica es una de las facultades con las que cuenta la autoridad fiscal, la cual se encuentra establecida en el Código Fiscal de la Federación en la fracción IX del artículo 42, y el desarrollo de esta facultad se regula conforme a lo establecido en el artículo 53-B del Código.

Por otra parte (Serrano Domínguez, 2018) menciona lo siguiente: La facultad fiscalizadora consistente practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se establece en el artículo 42, fracción IX, del Código Tributario Federal. Las formalidades esenciales que debe satisfacer el procedimiento de este tipo de revisiones, se precisan en el diverso 53-B, del mismo ordenamiento, utilizando la figura del buzón tributario, como una herramienta de comunicación a través de la cual se realizan las notificaciones de todo el procedimiento de las revisiones electrónicas.

Esta disposición, que continúa vigente, conforme a lo publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), y establecida en el Código Fiscal de la Federación misma

que entró en vigor en el año 2014, y que resultó en una adición al artículo 42 contenida en la fracción IX, además de que también se adicionó el artículo 53-B.

En la primera adición se estableció que las autoridades fiscales estarían facultadas para llevar a cabo la práctica de las revisiones electrónicas aplicadas a los contribuyentes a los cuales se les detectaran omisiones, así como estar facultadas para aplicar también a los responsables solidarios o a terceros con ellos relacionados, los procedimientos de revisión que consideren necesarios para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente revisado.

A) Inicio del procedimiento de revisión

Notificación: La primera etapa del procedimiento de las revisiones electrónicas, es la notificación, se realiza través del Buzón Tributario, como lo describe el segundo párrafo, fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

Los contribuyentes contarán con tres días, para consultar su buzón tributario y enterarse de la notificación recibida, de acuerdo al sexto párrafo, fracción I, del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación que a continuación se cita:

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

B) Etapas del procedimiento

La notificación realizada al contribuyente, contendrá una resolución provisional con motivo de la omisión de contribuciones o aprovechamientos, o irregularidades detectadas, acompañada de una propuesta de preliquidación, cuando se trate del pago de algún crédito fiscal, conteniendo también la línea de captura para realizar el pago correspondiente, en caso de que el contribuyente acepte la preliquidación, como se establece en el primer párrafo, fracción I, artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que, en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.

b) Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento.

C) Pérdida del derecho para desvirtuar los hechos u omisiones de la resolución provisional

Si el contribuyente no presenta la información requerida por la autoridad, en el plazo establecido en las fracciones II y III, del Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, perderá el derecho a desvirtuar los hechos y omisiones, consignados en la resolución provisional, como lo aduce el segundo párrafo, fracción III del mismo ordenamiento:

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo. (Serrano , 2018)

Así también el (impc.org.mx, s.f.) planteó en su momento lo siguiente; bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; así mismo efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar un máximo de 3 meses.

En el mismo contexto se plantea que la autoridad fiscal, con la información y documentación que obre en su poder y cumpliendo las formalidades respectivas en cuanto a notificaciones y plazos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, pueda efectuar la determinación de hechos u omisiones, para lo cual emitirá una resolución provisional en la que se determinarán las posibles contribuciones a pagar (pre-liquidación) la cual se hará del conocimiento del contribuyente por medios electrónicos. Dicha resolución permitirá al contribuyente autocorregirse o aportar datos o elementos que desvirtúen la acción intentada por la autoridad, por la misma vía.

Así, la iniciativa por la cual se propone el esquema de “revisión electrónica” surge de la necesidad de otorgar mayor seguridad jurídica al pagador del impuesto toda vez que la autoridad fiscal tendrá la obligación de informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo el caso de las personas morales.

Finalidad. Facultar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) para que practique revisiones electrónicas y se permita a los contribuyentes conocer su situación fiscal durante la práctica de las facultades de comprobación de la autoridad.

Marco jurídico. El proceso legislativo relatado tuvo como consecuencia que el marco legal de la “Revisión Electrónica”, se ubique a partir de 2014 en los artículos 42 fracción IX y 53-B del CFF.

La regulación de esta facultad es la siguiente:

1. El SAT, de acuerdo con la información y documentación que tenga en su poder, emitirá una resolución provisional que contendrá una pre-liquidación a cargo de los contribuyentes.
2. Los contribuyentes tendrán un plazo de 15 días hábiles para desvirtuar los hechos, omisiones e irregularidades que se les imputen en esa resolución provisional, y para presentar las pruebas que correspondan.

Las variantes que pueden presentarse son las siguientes:

- Si el contribuyente acepta la pre-liquidación, podrá corregirse dentro del plazo de 15 días.
- El beneficio será que pagará una multa reducida, equivalente al 20% de contribuciones adeudadas.
- Con las pruebas que aporte el contribuyente, el SAT podrá efectuarle un segundo requerimiento de información o documentación, que deberá contestar dentro de los diez días hábiles siguientes.
- El mismo requerimiento podrá efectuarse a terceras personas.

- Una vez obtenida la información solicitada y en su caso exhibidas las pruebas aportadas por el contribuyente, las autoridades fiscales contarán con un plazo máximo de 40 días hábiles para la determinar los respectivos créditos fiscales en contra del contribuyente.
- Excepto tratándose de pruebas periciales, situación donde el plazo se computará a partir de su deshago.

De no desvirtuar con argumentos, los hechos, omisiones e irregularidades contenidos en la resolución provisional se tendrán por consentidos, con la consecuencia de que la preliquidación se convertirá en “definitiva” y se dará inicio a la ejecución de los créditos fiscales.

D) Suspensión de plazos

- Cuando la autoridad realice un segundo requerimiento de información.
- Cuando la autoridad solicite información y documentación de un tercero.
- Dicha suspensión deberá ser notificada al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de información.

II.3.5.- Ley federal de los derechos del contribuyente

En consideración a los derechos de los contribuyentes, en el que se tendrá como objetivo la regularización de los derechos y las garantías de los contribuyentes en las relaciones con las autoridades fiscales, mismo que será relacionado con el proceso de fiscalización, haciéndose presente como una ley con formalidades distintas a las aplicables en el Código Fiscal de la Federación, la cual protegerá los derechos de los contribuyentes como su mismo nombre lo dice, derivado de lo expuesto en esta ley, se hace referencia a que, los contribuyentes persona física o persona moral deberán ser tratados con respeto, a recibir información en cada proceso de fiscalización que las autoridades fiscales lleven a cabo en el ejercicio de sus facultades de comprobación, y que la autoridad de igual forma cumpla con las peticiones de los contribuyentes, así también se brinde el mejor asesoramiento en los diversos trámites que se realicen por parte de los contribuyentes y se pueda llevar a cabo el cumplimiento oportuno a las obligaciones fiscales. Se hace

mención al desarrollo respecto a los principales derechos con los que se tendrán que cumplir.

II.3.5.1.- Generalidades

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, fue publicada el 23 de junio de 2005, misma que hasta la fecha sigue siendo desconocida por una gran cantidad de personas inscritas en el Registro Federal de los Contribuyentes, esto se relaciona en términos generales a los contribuyentes personas físicas o personas morales, dicha ley que es reconocida por otras disposiciones fiscales y en otras situaciones resulta ser novedoso y se desconoce de la relación que tiene con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, se analizan los derechos y las garantías en materia de facultades de comprobación que las autoridades fiscales federales, incluyendo el Servicio de Administración Tributaria, al Instituto Mexicano de Seguridad Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se encuentran obligadas a respetar y cumplir. El análisis se complementa con tesis y precedentes que los tribunales han fijado en esta materia.

II.3.5.2.- Consideraciones básicas de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

El artículo 2º de la LFDC establece en sus fracciones una serie de principios y derechos fundamentales que tienen los contribuyentes y que correlativamente constituyen una obligación a cargo de las autoridades tributarias. En la mayoría de los casos, constituyen una obligación a cargo de las autoridades tributarias. En la mayoría de los casos, constituyen una reiteración de reglas o derechos previamente reconocidos en el CFF, pero en otros se pretende darle una mayor alcance a los derechos, al incorporar normas novedosas que van más allá de lo que dispone el código tributario; sin embargo, muchas de estas novedades constituyen un claro ejemplo de normas imperfectas, pues por un lado se consagra un derecho, pero por el otro se omite la incorporación de una consecuencia a cargo de las autoridades que incurren en su incumplimiento, de

modo que esto último no necesariamente daría lugar a la nulidad o revocación del acto o de la resolución emitida por la autoridad fiscal en contravención de ese derecho y, en todo caso, solo podría originar que el funcionario asumiera alguna clase de responsabilidad administrativa por esa violación (amonestación, apercibimiento, multa, suspensión, etcétera).

Ahora bien, del catálogo de derechos enlistados en el artículo 2º de la LFDC y de otros derechos o garantías previstos en otros artículos de la misma ley, se pueden identificar los siguientes grupos:

- Derechos en materia de acceso a la información, orientación y cumplimiento de obligaciones.
- Derechos en materia de las facultades de comprobación.
- Derechos en materia de medios de defensa.
- Derechos en materia de corrección fiscal y procedimientos sancionadores.

En lo anterior nos referimos a los derechos en materia de acceso a la información, orientación y cumplimiento de obligaciones en materia de facultades de comprobación. (Martínez Bazavilvazo, 2020)

II.3.5.3. Derechos generales del contribuyente

Ahora bien, derivado de lo mencionado con anterioridad, cabe precisar que tanto la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el Código Fiscal de la Federación, se relacionan respecto a las facultades de comprobación y los derechos de los contribuyentes, la fundamentación se encuentra en el artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, mismo que a la letra dice:

Artículo 2º.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Artículo 13.- Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

Artículo 14.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2º. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal

en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación. Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

Artículo 15.- Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en un acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.

Artículo 16.- Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate. Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha

situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal. Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan trascendido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 18 de este ordenamiento, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda. No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión. Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se

refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal. (Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, 2021)

Como se menciona, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, quien se encarga de brindar asesoría y consulta y de tal forma solventar los problemas que se presenten a los contribuyentes, investiga las presuntas violaciones en que pueda incurrir el contribuyente en cuanto a sus derechos ante el fisco, también es quien se encarga de llevar a cabo los acuerdos conclusivos por los que opte el contribuyente. Mismo procedimiento puede ser solicitado en cualquier momento, a partir del inicio de la notificación y hasta antes de que concluya el plazo en el que se notifique la resolución.

Por lo tanto, en este procedimiento, también formara parte de la suspensión de los plazos antes mencionados, con relación los artículos 46-A y 50 del Código.

II.3.5.4.- Acuerdos conclusivos

Se trata de un procedimiento alternativo de solución de controversias en el que participan la autoridad fiscal y el contribuyente sujeto de una revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica contemplados en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en el cual la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) funge como mediador, facilitador y testigo, para que puedan llegar a un consenso respecto de

sus diferencias. Los acuerdos conclusivos se regulan esencialmente por el capítulo II, del Título III del Código Fiscal Federal denominado “De Los Acuerdos Conclusivos” (que consta de 6 artículos: del 69-C al 69-H) y también por los lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la PRODECON en los que, en su Capítulo Décimo, en donde se establecen disposiciones específicas para regir el nuevo mecanismo alternativo de solución de controversias.

A través del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, los contribuyentes pueden manifestar su desacuerdo con la calificación de los hechos u omisiones por parte de la autoridad durante el desarrollo de su revisión, e indicar la calificación que consideran apropiada, aportando los elementos necesarios para sostener su dicho, a fin de alcanzar consenso y solucionar de forma definitiva sus diferencias a través de la suscripción de un acuerdo conclusivo. El Procedimiento de Acuerdo Conclusivo es flexible, aunque también se rige por los principios de celeridad e inmediatez, para ofrecer un mecanismo verdaderamente efectivo. No tiene mayores formalismos y presupone siempre la buena fe y la auténtica voluntad de las partes para buscar una solución a sus diferencias, por lo tanto, se trata de un mecanismo no adversarial.

El acuerdo conclusivo vincula y obliga a las partes a su cumplimiento, y sus estipulaciones nunca podrán ir en contra de las disposiciones fiscales, pues éstas no son materia de discusión en el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, sino como ya se ha mencionado, es la calificación de hechos u omisiones lo que es objeto de transacción. Así, se salvaguarda el principio de indisponibilidad de las contribuciones, pues no se discute sobre créditos fiscales, sino sobre los antecedentes que pueden dar lugar a ellos. (Uribe Guerrero, 2016)

A) Quiénes y cuándo pueden solicitar un Acuerdo Conclusivo

Las personas físicas y morales a las que se les esté practicando una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica; a partir del inicio de la

auditoría y hasta antes de que la autoridad fiscal les notifique el monto de los impuestos a su cargo. (prodecon.gob.mx, s.f.)

B) Ante quién y cómo se solicita un Acuerdo Conclusivo

El contribuyente que opte por promover la adopción del acuerdo conclusivo lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, conforme a los requisitos establecidos en el artículo 99 de los lineamientos expedidos por esa Procuraduría, mismos que se señalan a continuación:

- a). El nombre, domicilio y Registro Federal del Contribuyente.
- b). En caso de que comparezca mediante representante legal, que éste cuente con poder general para actos de administración, de dominio o bien con poder especial para la suscripción de los acuerdos conclusivos.
- c). La designación, en su caso, de autorizados para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio.
- d). Que el escrito sea dirigido a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y firmado por el contribuyente o su representante legal.
- e). La mención e identificación precisa de los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora con los cuales no esté de acuerdo.
- f). La calificación que pretende se dé a los hechos u omisiones respecto de los que solicita la adopción del acuerdo, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten.
- g). La mención de que, en todo lo manifestado, comparece bajo protesta de decir verdad. (estrategiaaduanera.mx, s.f.)

Por otra parte (idconline.mx, 2020) da a conocer que: el acuerdo conclusivo es una herramienta promovida ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) que vio su nacimiento en el ejercicio fiscal 2014, a través de este los contribuyentes pueden, cuando no estén de acuerdo con los hechos u omisiones

asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, exponer el caso ante la autoridad fiscal por medio de un intermediario tercero como lo es la PRODECON.

Los acuerdos conclusivos son procedentes cuando la autoridad fiscalizadora inicie alguna de estas facultades de comprobación: revisiones de gabinete, visitas domiciliarias o revisiones electrónicas.

La solicitud deberá presentarse en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas.

C) Cuáles son los beneficios que obtiene el contribuyente al solicitar un Acuerdo Conclusivo

Algunos de los beneficios más importantes que ofrece la figura del acuerdo conclusivo son:

- a) Condonación de las multas al 100% por única ocasión al promover el primer acuerdo, de conformidad con lo establecido en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, cabe mencionar que dicha condonación no otorga el derecho a devolución o compensación alguna.
- b) En caso de haber agotado el beneficio del inciso anterior, podrá aplicar la reducción de las sanciones en términos del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, es decir, del 20% o 30% sobre el monto total de las contribuciones omitidas dependiendo del momento en que se promueva la solicitud de adopción del acuerdo conclusivo, previo o posterior a la emisión del oficio de observaciones, acta final, última acta parcial o Resolución Provisional.

Finalmente, en contra del acuerdo de cierre de la adopción del acuerdo, no procederá medio de defensa alguno; así mismo cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. (estrategiaaduanera.mx, s.f.)

D) Fundamento Legal del Acuerdo Conclusivo

El artículo 69-F del CFF, prevé que con la presentación de la solicitud de Acuerdo Conclusivo se suspenden los plazos para el desarrollo de la revisión de gabinete y visita domiciliaria, lo cual es más que relevante para el desarrollo del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, pues sin ello, resultaría casi imposible acceder a sus beneficios y con ello se disipa la presión y pueden analizarse de forma puntual los pormenores del caso concreto. Tal es la importancia de esta figura para el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo que, una vez recibida la solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo, en un término máximo de 2 horas, PRODECON informa de ello a la autoridad revisora vía correo electrónico, a fin de que suspenda la auditoría y en su caso, la notificación de la determinante del crédito fiscal durante el desarrollo del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo.

Si las partes no formalizan un Acuerdo Conclusivo al tener posturas diametralmente opuestas, se emitirá Acuerdo de Cierre por parte de PRODECON, en el que se expresarán las razones que condujeron a tal conclusión, o bien, en el caso de que se llegue a un acuerdo parcial, se suscribirá el conclusivo y en los hechos en los que persistan las diferencias, se levantará la suspensión. (Uribe Guerrero, 2016)

Entendiéndose así que, cuando el contribuyente está siendo auditado, la prodecon actuará en consecuencia hasta los hechos u omisiones para disipar las controversias, no aplicando así una vez sea notificada la resolución correspondiente, en la que se indican los créditos fiscales. Por lo tanto, funge como mediador entre los contribuyentes y el fisco federal, encargándose de proteger los derechos de los contribuyentes en la República Mexicana.

Capítulo III.- Marco Metodológico de la Investigación

En un trabajo de investigación, el marco metodológico sirve para definir las estrategias que se utilizarán para responder las preguntas que han sido planteadas en el problema que se pretende resolver, fundamentando y argumentando las razones por las cuales se seleccionó el tipo de investigación que habrá de realizarse.

III.1.- Metodología de la investigación

Etimológicamente, la palabra método está formada por dos raíces griegas: META= camino, o lo largo de, ODOS= camino. Se entiende como:

El camino o procedimiento para lograr un objetivo.

La manera de ordenar una actividad para lograr un fin.

El ordenar los acontecimientos para alcanzar una meta.

Por lo tanto, el método es una forma de ordenar y estructurar el trabajo, y si esto no se realiza de forma eficaz, obviamente se desperdiciarán tiempo y recursos. (Gomez Bastar, Metodología de la investigación, 2012)

Podemos mencionar que el desarrollo del proyecto es considerado como:

Metodología deductiva: acerca de deducción, Carlos Ibarra plantea lo siguiente. “El razonamiento deductivo, el más usual, consiste en partir de lo general para llegar a lo particular”; el mismo autor asegura que: el razonamiento consiste en pasar de una verdad conocida a una verdad desconocida, o de un conocimiento dado se deduce un conocimiento nuevo. (Espejel & Estrada, 2019).

Así también, es importante hacer mención que, para el desarrollo de una metodología de la investigación, se deben de plantear supuestos en los que se muestre en forma breve como se ha llevado a cabo el desarrollo de cada etapa en el proyecto, a continuación, se hace mención de tres etapas importantes en el desarrollo de un trabajo de investigación:

1. objetivos de investigación
2. desarrollo de preguntas de investigación
3. justificación de la investigación

En primera instancia, es importante identificar lo que se pretende con el desarrollo de la investigación, establecer cuáles serán los objetivos. En algunos casos su objetivo principal es contribuir de manera directa en una problemática, en esta situación se mencionó cual es la razón por la que se llevan a cabo los procedimientos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales, por lo tanto, no probará algo en sí, sino que se hizo énfasis en el motivo, razón o circunstancia por la cual la autoridad ejecuta los procedimientos que le son conferidos.

Cabe mencionar que, para llevar a cabo el desarrollo del presente trabajo se realizaron consultas en la normatividad de las leyes fiscales correspondientes, analizándolas y ajustando cada fundamentación conforme a lo comentado o plasmado en los temas abordados para profundizar en el desarrollo del trabajo.

Por otra parte, al haber definido de forma precisa los objetivos, se llevó a cabo la investigación de campo mediante el cuestionamiento de preguntas de opción múltiple, mismas que fueron adaptadas a las necesidades del desarrollo del presente proyecto, considerando las circunstancias que se presentan en la actualidad en cuanto a temas de fiscalización se refiere.

III.1.1.- La investigación científica

La Investigación Científica está encaminada a profundizar el conocimiento de un proceso ya sea teórico, práctico o teórico-práctico, parte del conocimiento científico y lo lleva a la solución de problemas de la sociedad que de una forma u otra no han sido investigados o su investigación se ha conducido en otra dirección, así también surge de la necesidad del hombre de dar solución a los problemas más acuciantes de la vida cotidiana, de conocer la naturaleza que lo rodea y transformarla en función de satisfacer sus intereses y necesidades. El carácter de

la investigación científica es creativo e innovador aplicando lo último del conocimiento científico (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004).

III.1.2.- El método científico

El término "método" significa etimológicamente el camino conducente a una meta. Este camino está determinado por las reglas que fijan las operaciones que deben realizarse para alcanzar el citado fin (Alonso, 2003, p. 16). El método científico es el procedimiento para comprender, explicar, describir o predecir un fenómeno; constituye el modo de proceder para lograr los objetivos de la investigación. Aunque, mientras el método aparece asociado a la teoría de la investigación, la técnica aparece unida a la práctica de la investigación (Mendieta Alatorre, 2002, p. 34; Saltalamaccia, 2012, p. 39) citado por (Izcara, 2014).

III.1.3.- Investigación cualitativa

Los enfoques más comunes en la Metodología de la Investigación son el Enfoque Cualitativo y el Enfoque Cuantitativo, ambos desde su surgimiento han tenido diversidad de opiniones encontradas, diferencias sustanciales, críticas del uno al otro, etc., pero si se puede establecer en forma general algunos puntos de contacto entre ambos (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004):

- Se basan en observaciones y evaluaciones del fenómeno.
- Se llegan a conclusiones como resultados de esas observaciones y evaluaciones.
- De alguna forma, más o menos fundamentada, demuestran el grado de realidad de las conclusiones arribadas.
- Comprueban las conclusiones arribadas y hasta son capaces de generar nuevas fundamentaciones, basándose en las tendencias encontradas.

Enfoque cualitativo: es una vía de investigar sin mediciones numéricas, tomando encuestas, entrevistas, descripciones, puntos de vista de los investigadores, reconstrucciones de los hechos, no tomando en general la prueba de hipótesis como algo necesario. Se llaman holísticos porque a su modo de ver las cosas las aprecian en su totalidad, como un TODO, sin reducirlos a sus partes integrantes.

Con herramientas cualitativas intentan afinar las preguntas de investigación. En este enfoque se pueden desarrollar las preguntas de investigación a lo largo de todo el proceso, antes, durante y después. El proceso es más dinámico mediante la interpretación de los hechos, su alcance es más bien el de entender las variables que intervienen en el proceso más que medirlas y acotarlas. Este enfoque es más bien utilizado en procesos sociales.

III.1.4.- Supuestos de investigación

Todo trabajo de investigación requiere que se establezcan las preguntas a las que debe responder la investigación, para esto deben formularse supuestos o hipótesis, estos pueden enunciarse en forma de preguntas o de afirmación.

Para los efectos de la presente investigación se establecieron los siguientes supuestos:

- 1.- La autoridad fiscal utiliza la auditoría como medio de fiscalización.
- 2.- La autoridad fiscal utiliza la auditoría como medio de recaudación.
- 3.- El marco de actuación de la autoridad fiscal se realiza en forma ética.
- 4.- La auditoría fiscal genera efectos de incertidumbre en la generalidad de los contribuyentes.
- 5.- Las autoridades fiscales respetan los derechos de los contribuyentes auditados.
- 6.- La auditoría fiscal contribuye significativamente a la recaudación de impuestos.
- 7.- La autoridad fiscal funda y motiva formalmente el inicio de una auditoría.
8. La autoridad fiscal cumple formalmente con los plazos para la terminación de una auditoría.
- 9.- Las autoridades fiscales han reducido la aplicación del ejercicio de sus facultades.
10. Las autoridades fiscales dan a conocer al contribuyente el motivo del ejercicio de sus facultades.

III.1.5.- Operacionalización de variables

Se denomina variable a cualquier característica que pueda ser percibida (o medida) y que cambie de un sujeto a otro, o en el mismo sujeto a lo largo del tiempo. Por lo tanto, puede definirse variable de diferentes maneras (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004):

- Todo aquello que puede ser medido, observado y manipulado durante un estudio.
- Cualquier característica que varía de un miembro a otro en una población determinada.
- Cualquier cualidad o característica, constituyente de una persona o cosa, que es susceptible de ser medida y que está sujeta a cambio.

Las variables pueden ser clasificadas de diversos modos (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004):

- Según la naturaleza de la característica medida,
- Según la manera de medir dicha característica,
- Según la escala de medición empleada, y
- Según su relación con otras variables.

Variable	Definición		Categorías	Indicadores	Ítems
	Conceptual	Operacional			
La auditoría fiscal	Es el control e inspección de la situación tributaria ya sea de una persona física o jurídica. A través de estos tipos de auditorías se verifica	Los resultados se medirán de acuerdo a las opiniones de los Contadores Públicos entrevistados	Fiscalización	Escala de Likert: Siempre, Casi siempre, Algunas veces, Muy pocas veces, Nunca	¿Considera usted que la autoridad fiscal utiliza la auditoría solo como medio de fiscalización? (1)
					¿De acuerdo con su experiencia profesional considera usted que las autoridades fiscales han disminuido la realización de auditorías? (9)
			Recaudación	Escala de	¿Considera usted

	si el contribuyente cumple o no con sus obligaciones tributarias.		Likert: Siempre, Casi siempre, Algunas veces, Muy pocas veces, Nunca	que la autoridad fiscal utiliza la auditoría solo como medio de recaudación? (2) ¿Considera usted que los actos de auditoría fiscal contribuyen SIGNIFICATIVAMENTE a la recaudación de impuestos? (6)
		Ética	Escala de Likert: Siempre, Casi siempre, Algunas veces, Muy pocas veces, Nunca	¿Considera usted que el marco de actuación de la autoridad fiscal al realizar una auditoría se realiza en forma ética? (3)
		Incertidumbre fiscal	Escala de Likert: Siempre, Casi siempre, Algunas veces, Muy pocas veces, Nunca	¿Considera usted que la autoridad fiscal al realizar una auditoría genera efectos de incertidumbre en el contribuyente auditado? (4)
		Derechos de los contribuyentes	Escala de Likert: Siempre, Casi siempre, Algunas veces, Muy pocas veces,	¿Considera usted que la autoridad fiscal al realizar una auditoría, respeta los derechos del contribuyente auditado? (5) ¿De acuerdo con su experiencia

				Nunca	profesional la autoridad fiscal funda y motiva formalmente el inicio de una auditoría? (7)
					¿Considera usted que la autoridad fiscal cumple formalmente con los plazos para la terminación de una auditoría? (8)
					¿Considera usted que las autoridades fiscales hacen saber al contribuyente en forma breve el motivo por el cual se está llevando a cabo el ejercicio de sus facultades? (10)

NOTA: En los cuadros de la operacionalización de variables, el primer número corresponde al consecutivo de ítems generados en cada categoría y el número entre paréntesis corresponde al número de pregunta establecida en el cuestionario:

III.1.6.- Estrategia metodológica

La metodología ha aportado métodos, técnicas y procedimientos que permiten alcanzar los objetivos establecidos en una investigación, a través de la obtención de datos, así como responder al planteamiento del problema y comprobar los supuestos planteados, con el fin de construir nuevos conocimientos. Es esencial planear correctamente la metodología a aplicar en la investigación, ya que, nos permitirá tener un proceso claro y objetivo.

La Metodología es la ciencia que nos enseña a dirigir determinado proceso de manera eficiente y eficaz para alcanzar los resultados deseados y tiene como

objetivo darnos la estrategia a seguir en el proceso (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004).

En esta investigación la Metodología utilizada fue la cualitativa, muy vinculada al enfoque hermenéutico-crítico, y de acuerdo con (Martínez, 2004), es un tipo de estrategia que se sirve principalmente de los discursos, las percepciones, las vivencias y experiencias de los sujetos, buscando tantas cualidades como sea posible aplicando la técnica de recopilación a través de la entrevista, ya que, nos permite conocer de manera rápida y oportuna tendencias y frecuencias de actitudes y opiniones de la población sobre la problemática que deseamos investigar y resolver.

El procedimiento consistió en la observación de la percepción que tienen los contadores públicos con una antigüedad razonable y como mínima de 10 años de ejercer la profesión y la experiencia de ya haber atendido auditorías fiscales, y respecto a la experiencia se conoció en virtud de haberles hecho de su conocimiento el motivo por el cual se está llevando a cabo la aplicación del cuestionario, mismo que se menciona con posterioridad, y cuál sería el objetivo final de este, procediendo a preguntar si cuentan con la experiencia de haber atendido auditorías fiscales, y ante dicha pregunta indicaron estar en condiciones y tener la experiencia de haber atendido una auditoría fiscal y agregando que estos son reconocidos en el gremio por tener la capacidad suficiente y además colaborar y responder las preguntas de investigación.

Posteriormente se recopiló la información, en un solo momento siendo de diseño transeccional, mediante la utilización de instrumentos como la encuesta, misma que aplicamos a 20 contadores públicos, divididos en 2 grupos, 10 contadores con residencia y ejercicio profesional en Tuxtla Gutiérrez y 10 con residencia y ejercicio profesional en Tapachula, ambos en Chiapas. La primera ser la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Chiapas “1” y la segunda ser la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Chiapas “2” ambas con sede en Chiapas.

El levantamiento de información se realizó aplicando un cuestionario a la muestra seleccionada, que fueron los 20 contadores públicos seleccionados. Asimismo se hace mención que debido a la gran cantidad de contadores públicos que existen y, precisando a los contadores que se encuentran ejerciendo en la práctica profesional en las ciudades de Tuxtla Gutiérrez y Tapachula Chiapas, cabe resaltar que no todos se encuentran ejerciendo en el ámbito fiscal, toda vez que los egresados de la Licenciatura en Contaduría se desempeñan en distintos sectores, ya sea público o privado, así también en su mayoría no cuentan con título profesional para ejercer con dicha profesión, además de no estar avalados mediante cédula profesional expedida por la Dirección General de Profesiones para ejercer dicha profesión, aunado a ello dicha cédula profesional es de gran importancia, por lo tanto se optó por considerar a encuestar a 20 contadores públicos con más de 10 años ejerciendo en la práctica profesional, y quienes expresaron a decir verdad ya haber atendido auditorías fiscales, agregando a ello que también son contadores públicos reconocidos en el gremio del ejercicio de dicha profesión.

Finalmente, se analizaron los resultados obtenidos, se verificó la confiabilidad de ellos para llegar a conclusiones que permitan determinar que se cumplieron los objetivos previamente fijados.

III.2.- Diseño de la investigación

Es habitual que en una investigación cualitativa el diseño del estudio evolucione a lo largo del proyecto, por eso se dice que es emergente. En el caso del muestreo sucede lo mismo, la decisión sobre el mejor modo de obtener los datos y de quién o quiénes obtenerlos son decisiones que se toman en el campo, pues queremos reflejar la realidad y los diversos puntos de vista de los participantes, los cuales nos resultan desconocidos al iniciar el estudio. En los estudios cualitativos casi siempre se emplean muestras pequeñas no aleatorias, lo cual no significa que los investigadores naturalistas no se interesen por la calidad de sus muestras, sino que aplican criterios distintos para seleccionar a los participantes. Debido al

pequeño tamaño muestral una de las limitaciones frecuentemente planteada con relación al enfoque cualitativo es que la representatividad de los resultados se pone en duda, pero debemos tener en cuenta que el interés de la investigación cualitativa en ocasiones se centra en un caso que presenta interés intrínseco para descubrir significado o reflejar realidades múltiples, por lo que la generalización no es un objetivo de la investigación (Crespo Blanco & Salamanca Castro, 2007).

Seleccionar un diseño de investigación significa trazar un plan estratégico para responder a las preguntas de investigación planteadas al inicio. La literatura especializada sobre metodología de la investigación plantea diferentes clasificaciones acerca de los tipos de diseños existentes. Debemos aclarar que en general, no se considera que ningún tipo de investigación sea superior que el otro, en muchas ocasiones en una misma investigación se aplican diferentes diseños (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004).

III.3.- Descriptivo

Es muy importante visualizar el alcance del estudio que se va a llevar a efecto.

Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Describen situaciones, eventos o hechos, recolectando datos sobre una serie de cuestiones y se efectúan mediciones sobre ellas, buscan especificar propiedades, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice. Estos estudios presentan correlaciones muy incipientes o poco elaboradas (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004).

III.4.- Transeccional

Según los autores Hernández, Fernández y Baptista, en su libro Metodología de la Investigación; señalan que:

Los diseños de investigación transeccional o transversal recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único. Su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado. Es como tomar una fotografía de algo que sucede. Por ejemplo:

1. Investigar el número de empleados, desempleados y subempleados en una ciudad en cierto momento.
2. Medir las percepciones y actitudes de mujeres jóvenes que fueron abusadas sexualmente en el último mes en una urbe latinoamericana.
3. Evaluar el estado de los edificios de un barrio o una colonia, después de un terremoto.
4. Analizar el efecto que sobre la estabilidad emocional de un grupo de personas provocó un acto terrorista.
5. Analizar si hay diferencias en el contenido sexual entre tres telenovelas que están exhibiéndose simultáneamente.

Estos diseños se esquematizan de la siguiente manera:

- Recolección de datos única

Pueden abarcar varios grupos o subgrupos de personas, objetos o indicadores; así como diferentes comunidades, situaciones o eventos. Por ejemplo, analizar el efecto que sobre la estabilidad emocional provocó un acto terrorista en niños, adolescentes y adultos. Pero siempre, la recolección de los datos ocurre en un momento único.

A su vez, los diseños transeccionales se dividen en tres: exploratorios, descriptivos y correlacionales-causales.

III.5.- No experimental

La investigación no experimental es la que no manipula deliberadamente las variables a estudiar. Lo que hace este tipo de investigación es observar

fenómenos tal y como se dan en su contexto actual, para después analizarlo. En un estudio no experimental no se construye ninguna situación, sino que se observan situaciones ya existentes (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004).

Existen diferentes criterios para clasificar la investigación no experimental, adoptaremos la dimensión temporal, es decir de acuerdo con el número de momentos o puntos en el tiempo en los cuales se recolectan los datos.

Según este criterio las investigaciones no experimentales pueden ser: longitudinales (datos de panel) y transversales (Cortés Cortés & Iglesias León, 2004):

- Investigación transversal.

Recolectan los datos en un solo momento, en un tiempo único. Su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado. Este tipo de investigaciones es como una fotografía en un momento dado del problema que se está estudiando y puede ser: descriptiva o de correlación, según el problema en estudio.

- Investigación longitudinal.

A diferencia de la investigación transversal en este tipo de estudios se obtienen datos de la misma población en diferentes momentos. Aquí se comparan los datos obtenidos en las diferentes oportunidades a la misma población o muestra y se pueden analizar los cambios a través del tiempo de determinadas variables o en las relaciones entre ellas.

En este caso, no se manipularon variables, lo que contextualiza una investigación No experimental.

III.6.- Unidad de análisis

Las unidades de análisis serán las opiniones de los sujetos de estudio, que en este caso son los contadores públicos que fueron seleccionados de manera

aleatoria, pero atendiendo a las características fijadas en la selección de la muestra.

III.7.- Técnica de muestreo

Lo que se busca en la indagación cualitativa es profundidad. Nos conciernen casos o unidades (participantes, organizaciones, manifestaciones humanas, eventos, animales, hechos, etc.) que nos ayuden a entender el fenómeno de estudio y a responder a las preguntas de investigación. El muestreo adecuado tiene una importancia crucial en la investigación, y la investigación cualitativa no es una excepción (Barbour, 2007). Por esta razón es necesario reflexionar sobre cuál es la estrategia de muestreo más pertinente para lograr los objetivos de investigación, tomando en cuenta criterios de rigor, estratégicos, éticos y pragmáticos, como se explicará a continuación. Por lo general son tres los factores que intervienen para “determinar” o sugerir el número de casos (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2010):

1. Capacidad operativa de recolección y análisis (el número de casos que podemos manejar de manera realista y de acuerdo con los recursos que tenemos).
2. El entendimiento del fenómeno (el número de casos que nos permitan responder a las preguntas de investigación, que más adelante se denominará “saturación de categorías”).
3. La naturaleza del fenómeno en análisis (si los casos o unidades son frecuentes y accesibles o no, si recolectar la información correspondiente lleva poco o mucho tiempo).

Finalmente, como explica Neuman (2009), en la indagación cualitativa el tamaño de muestra no se fija a priori (antes de la recolección de los datos), sino que se establece un tipo de unidad de análisis y a veces se perfila un número aproximado de casos, pero la muestra final se conoce cuando las nuevas unidades que se

añaden ya no aportan información o datos novedosos (“saturación de categorías”), aun cuando agreguemos casos extremos.

Aunque diversos autores recomiendan ciertos tamaños mínimos de muestras (número de unidades o casos) para diversos estudios, no hay parámetros definidos ni precisos. La tabla 9 es únicamente un marco de referencia, pero la decisión del número de casos que conformen la muestra es del investigador, así como resultado de los tres factores que se mencionaron (porque como dice el doctor Roberto Hernández Galicia: los estudios cualitativos son artesanales, “trajes hechos a la medida de las circunstancias”). El principal factor es que los casos nos proporcionen un sentido de comprensión profunda del ambiente y el problema de investigación. Las muestras cualitativas no deben ser utilizadas para representar a una población (Daymon, 2010) citado por (Hernández, et al, 2010).

Tabla 9. Tamaños de muestras comunes en estudios cualitativos

Tipo de estudio	Tamaño mínimo de muestra sugerido
Etnográfico cultural	Una comunidad o grupo cultural, 30-50 casos que lo conformen. Si es menor el grupo, incluir a todos los individuos o el mayor número posible.
Etnográfico básico	Doce participantes homogéneos. Si la unidad de análisis es observaciones, 100-200 unidades.
Fenomenológico	Diez casos.
Teoría fundamentada, entrevistas o personas bajo observación.	De 20 a 30 casos.
Historia de vida familiar	Toda la familia, cada miembro es un caso.
Biografía	El sujeto de estudio (si vive) y el mayor número de personas vinculadas a él, incluyendo críticos.
Estudio de casos	De seis a 10. Si son en profundidad, tres a cinco.
Grupos de enfoque	Siete a 10 casos por grupo, al menos un grupo por tipo de población. Si el grupo es menor, incluir a todos los individuos o el mayor número posible. Para generar teoría, tres a seis grupos.

Fuente: Tamaños de muestras comunes en estudios cualitativos (Hernández, et al, 2010).

En esta investigación, se optó por la alternativa de muestra pequeña, que de acuerdo con la literatura, no debe ser mayor a 30 sujetos, misma que se determinó de la siguiente manera:

Tomando en cuenta que en la entidad chiapaneca existen dos administraciones desconcentradas de auditoría fiscal pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, se decidió aplicar los instrumentos de recolección de la información a contadores públicos que ejercieran en las dos ciudades donde tienen su sede las citadas administraciones.

En ciertos estudios es necesaria la opinión de expertos en un tema. Estas muestras son frecuentes en estudios cualitativos y exploratorios, por lo que se decidió que fueran contadores públicos con experiencia profesional comprobada y experiencia de haber atendido auditorías fiscales federales.

La recolección de la información se realizó con los contadores públicos seleccionados en cada ciudad, la aplicación de las encuestas fue realizado con el cuestionario ya validado, lo cual permitió obtener información más completa y confiable.

Para la elaboración del cuestionario se basó en la clasificación de Mertens (2010) citado por (Hernández, et al, 2010), la que considera las siguientes categorías de análisis.

1. De opinión
2. De expresión de sentimientos
3. De conocimientos
4. Sensitivas
5. De antecedentes
6. De simulación

III.8.- Diseño del cuestionario - instrumento para la evaluación

Para efectos de diseñar el cuestionario de las preguntas de investigación, fue necesario establecer los objetivos generales como los objetivos específicos, ya

que con base a ello obtendríamos los resultados y experiencias a las cuales se pretendía llegar.

Sí el cuestionario es la técnica o instrumento empleado, la metodología de encuestas es el conjunto de pasos organizados para su diseño y administración, y para la recogida de los datos obtenidos. La distinción es importante, a pesar de que no es infrecuente encontrar un cierto intercambio entre estos términos, empleando la palabra encuesta para referirse también a un cuestionario específico. Más allá de las precisiones terminológicas, lo realmente importante es tener presente la diferencia fundamental existente entre el método de investigación que nos provee del contexto para tomar decisiones en el diseño de la investigación con cuestionarios y la herramienta que el científico elabora para llevar a cabo la recogida de datos durante el trabajo de campo. (Meneses, 2016)

El instrumento utilizado en la recolección de la información es el siguiente:

Nombre del contador público:

Años de ejercicio profesional: _____

Fecha de aplicación:

Municipio de su domicilio: _____

Instrucciones: de las 5 opciones mostradas, elija la que corresponda a su respuesta marcándola con una "X". A continuación, conteste la pregunta abierta en función de su respuesta anterior.

1.- ¿Considera usted que la autoridad fiscal utiliza la auditoría solo como medio de fiscalización?

- a) Siempre ()
- b) Casi siempre ()
- c) Algunas veces ()
- d) Muy pocas veces ()
- e) Nunca ()

¿Por qué? _____

2.- ¿Considera usted que la autoridad fiscal utiliza la auditoría solo como medio de recaudación?

- a) Siempre ()
- b) Casi siempre ()

- c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

3.- ¿considera usted que el marco de actuación de la autoridad fiscal al realizar una auditoría se realiza en forma ética?

- a) Siempre () b) Casi siempre ()
c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

4.- ¿Considera usted que la autoridad fiscal al realizar una auditoría genera efectos de incertidumbre en el contribuyente auditado?

- a) Siempre () b) Casi siempre ()
c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

5.- ¿Considera usted que la autoridad fiscal al realizar una auditoría, respeta los derechos del contribuyente auditado?

- a) Siempre () b) Casi siempre ()
c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

6.- ¿Considera usted que los actos de auditoría fiscal contribuyen SIGNIFICATIVAMENTE a la recaudación de impuestos?

- a) Siempre () b) Casi siempre ()
c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

7.- ¿De acuerdo con su experiencia profesional la autoridad fiscal funda y motiva formalmente el inicio de una auditoría?

- a) Siempre () b) Casi siempre ()
c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

8. ¿Considera usted que la autoridad fiscal cumple formalmente con los plazos para la terminación de una auditoría?

- a) Siempre () b) Casi siempre ()
c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

9. ¿De acuerdo con su experiencia profesional considera usted que las autoridades fiscales han disminuido la realización de auditorías?

- a) Siempre () b) Casi siempre ()
c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

10- ¿Considera usted que las autoridades fiscales hacen saber al contribuyente en forma breve el motivo por el cual se está llevando a cabo el ejercicio de sus facultades?

- a) Siempre () b) Casi siempre ()
c) Algunas veces ()
d) Muy pocas veces () e) Nunca ()

¿Por qué?

Capítulo IV.- Resultados y Experiencias de la Investigación

En todo trabajo de investigación es importante presentar y difundir los resultados obtenidos, con la finalidad de poner a consideración del público interesado el tema investigado, la utilidad y aceptación, y con ello poder insertar dichos resultados en la población.

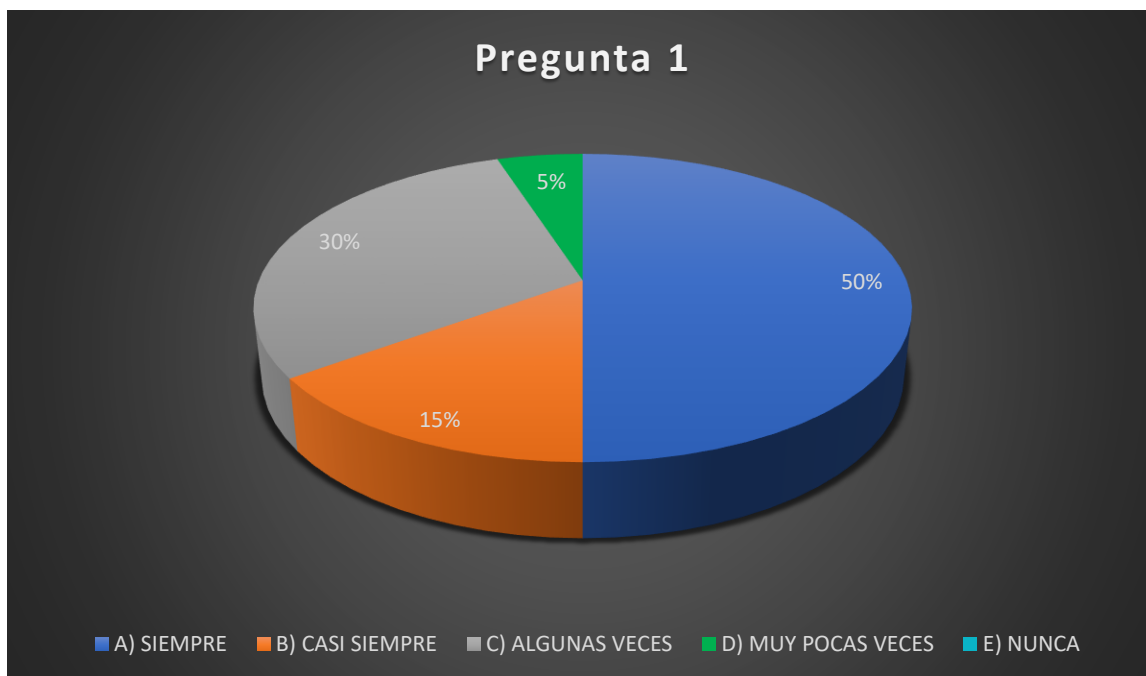
IV.1.- Interpretación de los resultados

Se aplicó el cuestionario, estructurado con un total de 10 preguntas relativas a las categorías de la operacionalización de variables, mismo que fue presentado en el capítulo anterior.

Los resultados que se presentan a continuación son derivados de la aplicación de 20 cuestionarios contestados por la misma cantidad de contadores públicos.

A continuación, se presentan los resultados a través de gráficos circulares, con datos en porcentajes para resaltar dichos resultados:

1.- ¿Considera usted que la autoridad fiscal utiliza la auditoría solo como medio de fiscalización?



Los resultados mostrados en la gráfica, que son producto de las respuestas obtenidas, indican que el 50% respondió que la autoridad fiscal siempre utiliza una auditoría como medio de fiscalización, en dichas respuestas se encontraron los siguientes comentarios:

- Es para verificar si los contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones fiscales.
- Porque se lo mandata la ley.
- Porque, cuando ejecutan una auditoría en sus diferentes modalidades: de gabinete o domiciliaria y actualmente vía remota, siempre llevan un antecedente de no cumplimiento fiscal.
- Porque ese es el propósito de la auditoría fiscal, es uno de los objetivos de la autoridad para que los contribuyentes cumplan con las obligaciones fiscales que correspondan.
- Si, ya que es la mejor forma de saber si los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales.

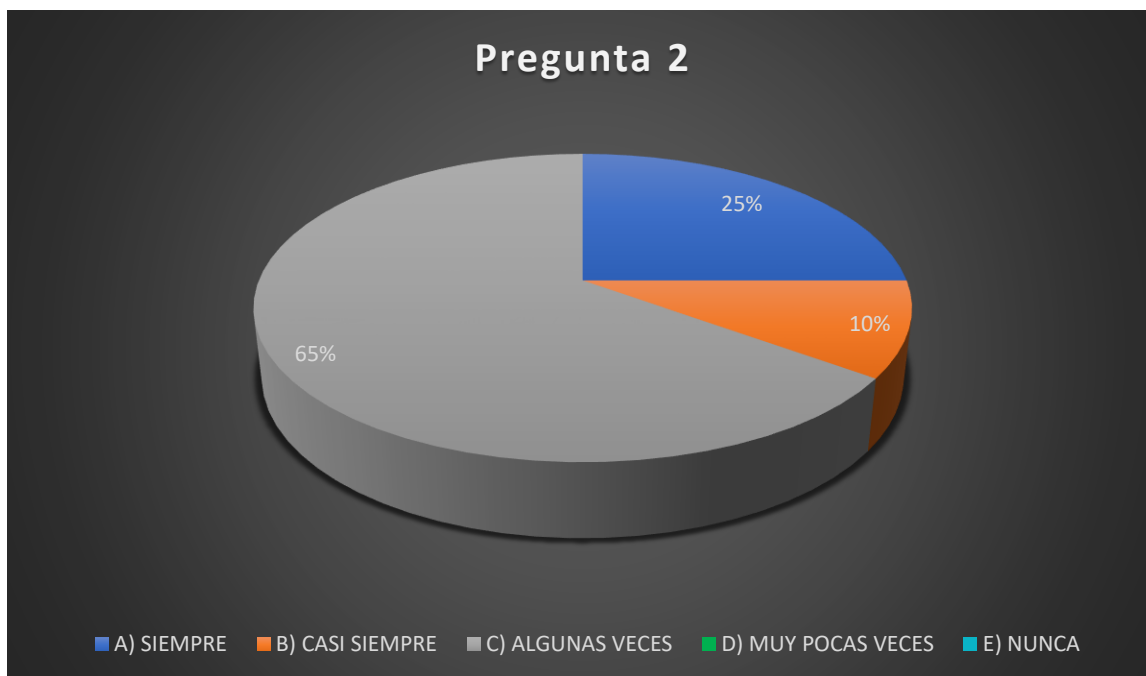
Así también el 15% manifestó que casi siempre las auditorías son para fiscalizar a los contribuyentes.

Por otra parte, el 30% indicó que algunas veces si se realiza una auditoría para fiscalizar.

Y 5% declaró que muy pocas veces una auditoría es con la finalidad de fiscalizar.

Las respuestas directas a esta pregunta no dan una base contundente sobre sí la auditoría fiscal es usada por la autoridad como un medio de fiscalización solamente, ya que la percepción de los contadores públicos para afirmar este supuesto no supera el 50%, y en la respuesta de casi siempre se obtuvo el 15%, que sumado da un porcentaje del 65% que de cualquier manera no es un porcentaje contundente para decir que la percepción general de los contadores es que la auditoría fiscal solo se usa con fines de fiscalización.

2.- ¿Considera usted que la autoridad fiscal utiliza la auditoría solo como medio de recaudación?



Los resultados mostrados en la gráfica indican que el 25% respondió que la autoridad fiscal siempre utiliza una auditoría como medio de recaudación, en dichas respuestas se encontraron los siguientes comentarios:

- Últimamente llevan determinado el posible importe del impuesto debido a que, tienen todas las facturas emitidas y recibidas del contribuyente y la multa a aplicar.
- Es su objetivo principal, toda vez que a través de la recaudación obtienen recursos económicos.
- Su objetivo es determinar diferencias de impuestos.
- Si, ya que es la mejor manera de allegarse de fondos económicos.
- La fiscalización consiste en verificar la auto aplicación por parte del contribuyente de la norma fiscal de manera correcta y eso se logra a través de la auditoría.

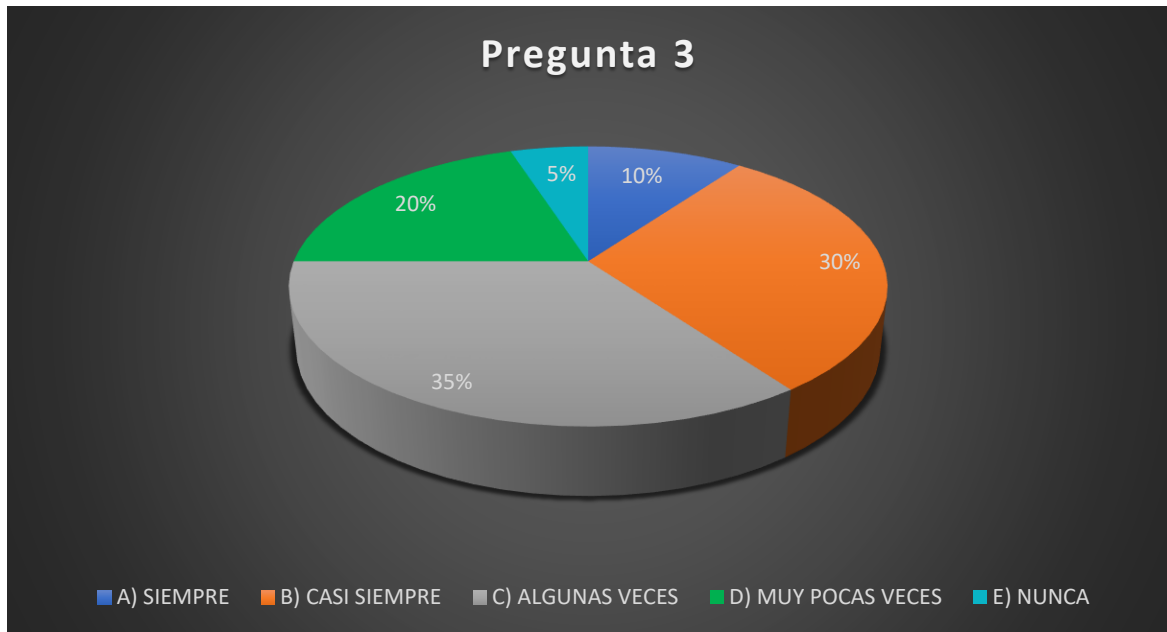
Por otra parte, el 10% indicó que casi siempre es con el fin de recaudar impuestos, con base a las siguientes respuestas:

- También como medio de fiscalización.
- La recaudación es una consecuencia de la auditoría fiscal, pero además existen otros medios de recaudación.

Así el otro 65% indicó que algunas veces se utiliza la auditoría para llevar a cabo la recaudación, en virtud de que la autoridad fiscal cuenta con otros medios o formas de recaudación como por ejemplo las multas aplicadas a los contribuyentes por recaer en alguna causal prevista.

Las respuestas directas a esta pregunta no dan una base contundente sobre sí la auditoría fiscal es usada por la autoridad como un medio de recaudación solamente, ya que la percepción de los contadores públicos para afirmar este supuesto apenas llega al 25%, y aun adicionando la respuesta de casi siempre donde se obtuvo un 10%, lo que sumado a la respuesta de siempre, da apenas un 35%, lo que permite deducir que la percepción general del contador es que la autoridad fiscal no realiza una auditoría fiscal solo con el ánimo de recaudar.

3.- ¿Considera usted que el marco de actuación de la autoridad fiscal al realizar una auditoría se realiza en forma ética?



Los resultados mostrados en la gráfica indican que el 10% respondió que la autoridad fiscal siempre realiza una auditoría cumpliendo con un marco de actuación ético, argumentando que lo hacen porque cuentan con reglamentos internos que los auditores deben de cumplir.

El 30% indicó que casi siempre las autoridades fiscales se conducen con un marco de actuación correcto, ello con base a las siguientes respuestas:

- En ocasiones faltan de ética ya que no conservan el secreto profesional.
- Deben apagarse a sus leyes y reglamentos.
- En ocasiones se comportan como terrorismo fiscalizador.
- Tanto el personal operativo como el administrativo están capacitados para hacerlo de esa manera, existen controles dentro del sistema que no permite sesgar el rumbo de la revisión.
- Porque se dan casos donde los auditores intentan sorprender a los contribuyentes, con situaciones en ocasiones inciertas.

- En la actualidad, la mayoría de las revisiones son electrónicas y tal vez muy pocas sean presenciales.

Así el otro 35% argumentó que las autoridades fiscales solamente se conducen con el debido apego al marco jurídico algunas veces, ello con base a lo siguiente:

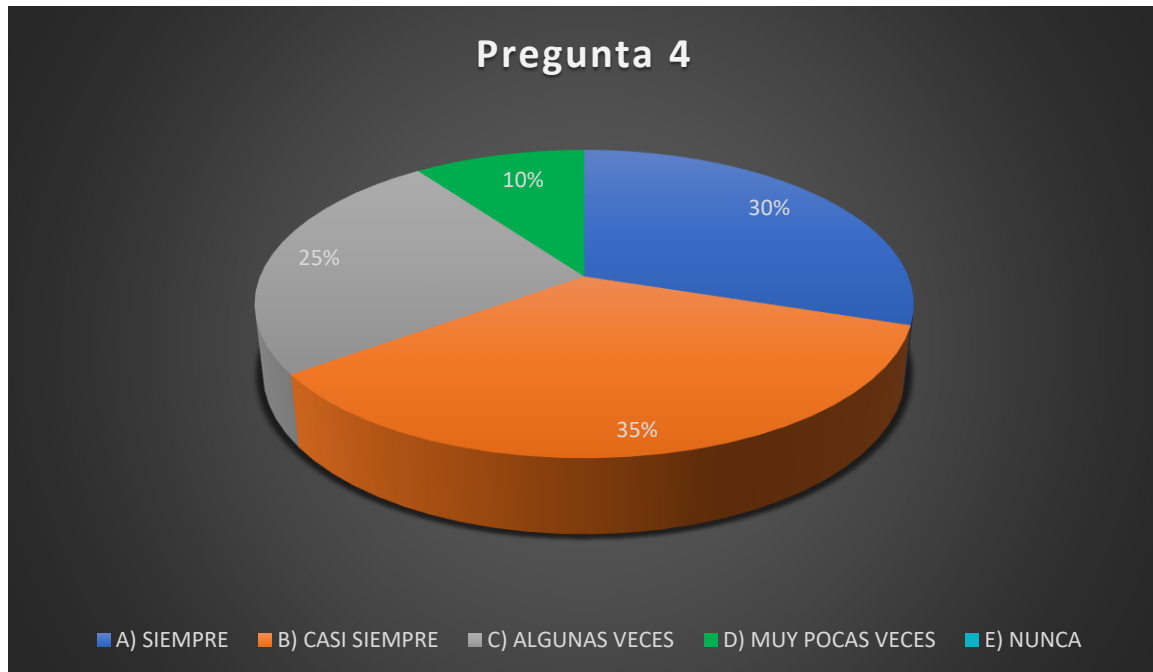
- Algunas veces no se justifica la razón de la auditoría simplemente emiten con la finalidad de cumplir con sus metas institucionales.
- Depende del auditor.
- Proponen negociaciones extraoficiales.
- Hablar de ética es controvertido, la auditoría está en manos de humanos que pueden o no cumplir con los principios de ética o moralidad.
- Depende mucho del criterio del auditor en turno.

El 20% mencionó que muy pocas veces el marco con el que actúa la autoridad fiscal se lleva a cabo de una forma ética.

El 5% respondió que nunca se conducen con ética, además de mencionar que la autoridad fiscal solicita información al contribuyente, misma que la autoridad fiscal ya posee en sus sistemas institucionales.

Las respuestas directas a esta pregunta no dan una base contundente sobre sí al realizar la auditoría, la autoridad lo hace sobre un marco de actuación ético, sino por el contrario, las respuestas permiten deducir que los representantes de la autoridad fiscal no lo hacen en un marco de actuación ético, ya que aun sumando las respuestas de siempre y casi siempre la percepción de los contadores públicos para afirmar este supuesto no supera ni el 50%.

4.- ¿Considera usted que la autoridad fiscal al realizar una auditoría genera efectos de incertidumbre en el contribuyente auditado?



Los resultados mostrados en la gráfica indican que el 30% respondió que la autoridad fiscal al realizar una auditoría siempre genera efectos de incertidumbre en el contribuyente auditado, en dichas respuestas se encontraron los siguientes comentarios:

- Son muy poco amigables los auditores.
- El contribuyente siente temor a las auditorías.
- Porque su auditoría se basa en cruce de información que sus sistemas manejan y que hay ciertos análisis que estos sistemas no pueden hacer y te toca a ti como contribuyente desvirtuar la presunción de impuestos que hace la autoridad.
- Porque como ya se dijo, a veces su actuar es poco ético.
- En muchas ocasiones por la interpretación de las disposiciones fiscales lo que genera opiniones encontradas, que a veces se solucionan en el tribunal.

- En muchas de las ocasiones el criterio de la autoridad que emite una resolución es arbitraria, y desafortunadamente solo se resuelve en tribunales, lo cual hace costoso la defensa.

Así también, un 35% de los contadores manifestó que casi siempre generan efectos de incertidumbre, dando las respuestas que se indican a continuación:

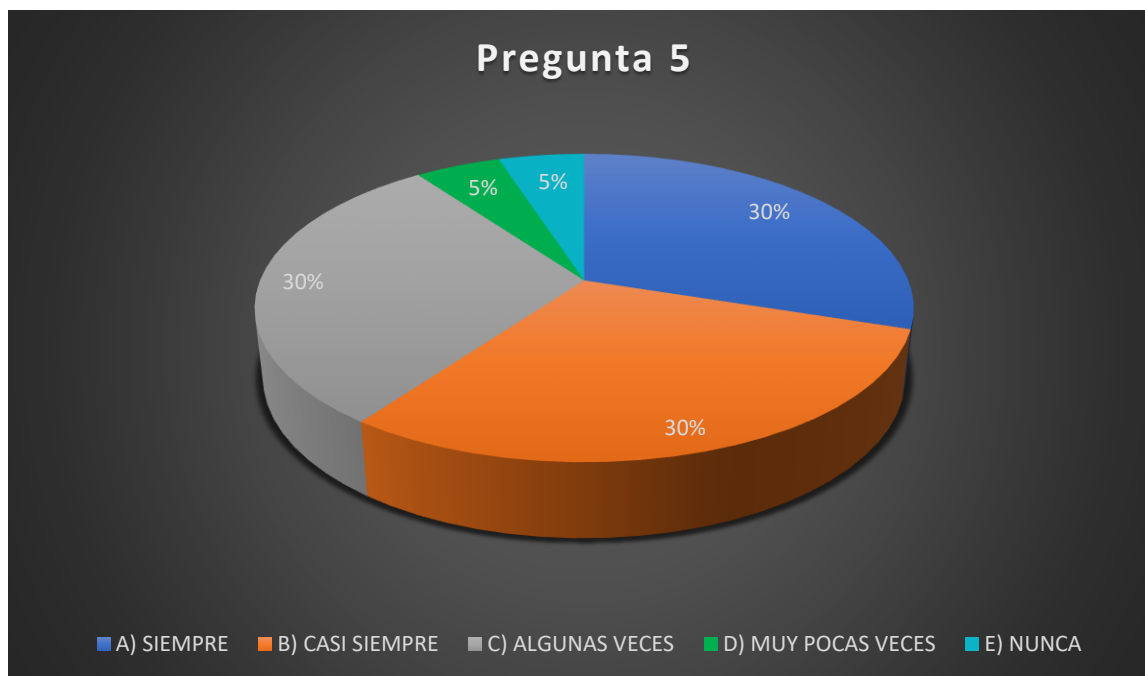
- Porque no presentan avances de la auditoría.
- Porque no presentan información al final de la auditoría.
- Porque el contribuyente aún no tiene la cultura fiscal.
- Llevan a cabo procedimientos fuera de contexto legal.
- Porque el empresario solo sabe de comercio o negocio y no de contabilidad.
- Por querer recaudar lo más que se pueda.

El 25% indicó que algunas veces la auditoría genera efectos de incertidumbre.

Así también, el 10% señaló que muy pocas veces un acto de fiscalización genera incertidumbre, ya que las auditorías las realizan conforme a su base de datos.

Las respuestas a esta pregunta no dan una base contundente sobre sí la auditoría fiscal siempre genera efectos de incertidumbre si solo tomamos el porcentaje de la respuesta de siempre, sin embargo, al sumar el porcentaje de la respuesta de casi siempre, adicionado a la respuesta de algunas veces, se puede concluir que una auditoría fiscal sí genera efectos de incertidumbre en el contribuyente auditado.

5.- ¿Considera usted que la autoridad fiscal al realizar una auditoría, respeta los derechos del contribuyente auditado?



Los resultados mostrados en la gráfica indican que el 30% respondió que la autoridad fiscal siempre realiza una auditoría respetando los derechos del contribuyente, en dichas respuestas se encontraron los siguientes comentarios:

- Al inicio de la auditoría proporcionan la carta de los derechos al contribuyente.
- No he conocido algún hecho diferente.
- Entregan la carta de los derechos del contribuyente auditado.
- No les conviene las impugnaciones por este concepto.
- Si, al momento de que la autoridad inicia sus facultades de comprobación, hace entrega de la carta de los derechos del contribuyente.
- Hoy en día es un tema muy respetado con la autoridad fiscal aunado a los derechos fundamentales del contribuyente, la filosofía del servidor público ha cambiado.

Así también, el 30% señaló que la autoridad fiscal casi siempre trata de respetar los derechos del contribuyente auditado, ello en virtud de las siguientes respuestas:

- Dependiendo del auditor que le sea asignado.
- Porque en muchas ocasiones no le explican los procedimientos que realiza la autoridad.
- No porque algunos auditores ni siquiera se los saben o no se los dan al contribuyente.
- No cumple con los objetivos de la revisión, su objetivo primordial es determinar diferencias de impuestos a pagar.

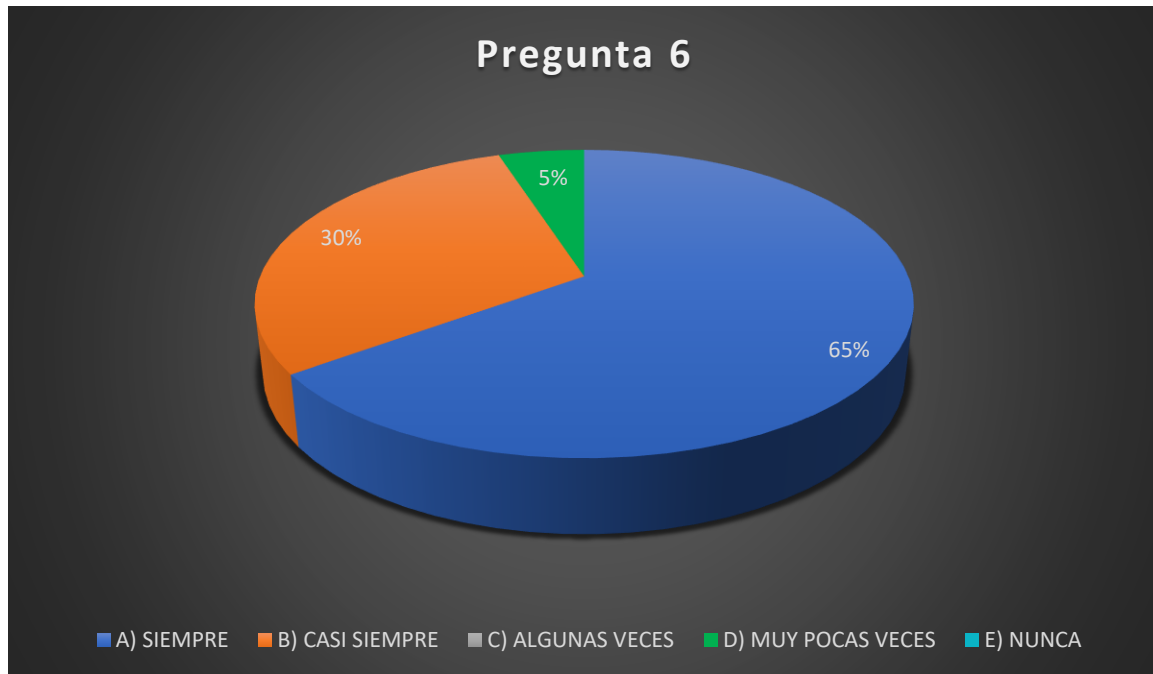
El 30% respondió que los auditores algunas veces respetan los derechos del contribuyente auditado, considerando que algunas veces el auditor se muestra con otras atribuciones que no le competen, así como no hacen énfasis en el objetivo de la Carta de los Derechos del Contribuyente.

Asimismo, el 5% declaró que muy pocas veces se respetan los derechos del contribuyente, siendo así que, solicitan información que no le compete cumplir al contribuyente.

El 5% argumentó que nunca respetan los derechos del contribuyente, en virtud de que hacen saber al contribuyente en forma inadecuada que no está llevando a cabo el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Las respuestas directas a esta pregunta no dan una base contundente sobre sí la autoridad realmente respeta los derechos del contribuyente auditado, sin embargo, la suma de los porcentajes de las respuestas de siempre, casi siempre y algunas veces permiten concluir que en términos generales la autoridad fiscal sí respeta los derechos del contribuyente auditado.

6.- ¿Considera usted que los actos de auditoría fiscal contribuyen SIGNIFICATIVAMENTE a la recaudación de impuestos?



Los resultados mostrados en la gráfica indican que el 65% respondió que la auditoría fiscal sí contribuye significativamente a la recaudación de impuestos, en dichas respuestas se encontraron los siguientes comentarios:

- Por el costo beneficio que tiene la autoridad.
- Si, por que es una forma de recaudar más impuestos.
- Pocas veces cierran auditorías sin diferencias.
- Porque un peso cobrado incrementa la recaudación.
- Por pagos de diferencias de impuestos.
- Es el objetivo de la autoridad.
- Si, ya es la mejor forma de allegarse de recursos económicos, además, con toda la información que maneja en su base de datos, le resulta más fácil llevar a cabo dicha recaudación.
- Es una fuente de recuperación de las contribuciones omitidas, el actual gobierno basa su política económica en la recuperación de la recaudación vía revisión fiscal.

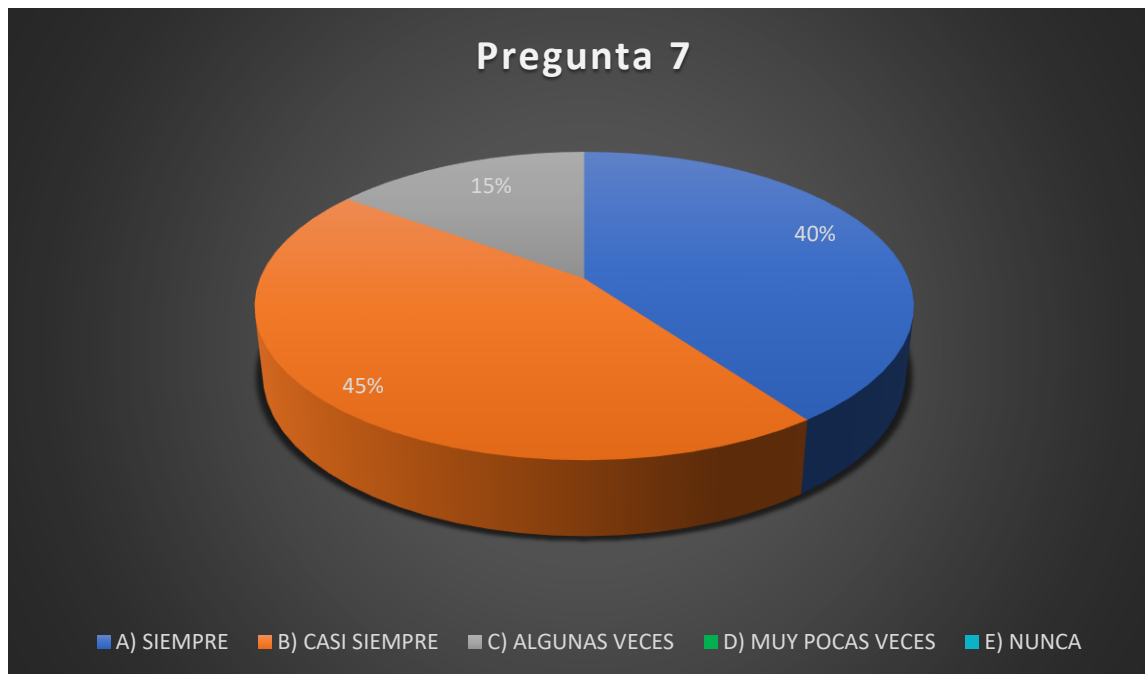
- No todos los contribuyentes optan por la defensa y prefieren pagar.
- Incrementan el monto de participaciones de los cuales pueden disponer.

El 30% mencionó que, casi siempre la recaudación contribuye en forma significativa, ya que la autoridad siempre busca recaudar impuestos, aunque los procedimientos determinados por el fisco, no sean correctos, sino que el objetivo siempre será recaudar impuestos.

Por otra parte, el 5% comentó que, muy pocas veces tiene gran significado la auditoría para recaudar impuestos, puesto que el personal con el que cuenta el Servicio de Administración Tributaria no es suficiente y únicamente se realizan auditorías a un porcentaje poco considerable.

Las respuestas de siempre y casi siempre en esta pregunta dan una base contundente para afirmar que las auditorías fiscales sí contribuyen significativamente la recaudación de impuestos.

7.- ¿De acuerdo con su experiencia profesional la autoridad fiscal funda y motiva formalmente el inicio de una auditoría?



Los resultados mostrados en la gráfica indican que el 40% respondió que la autoridad fiscal siempre funda y motiva formalmente el inicio de una auditoría, manifestando las siguientes consideraciones:

- Ya que de no hacerlo empieza mal su actuación.
- Si, tiene que fundarla y motivarla para que tenga validez.
- Porque si no lo hace pierden los juicios.
- La premisa es que tienes inconsistencia de los ingresos declarados y los que refleja su sistema o el uso excesivo de secciones.
- Es uno de los requisitos principales que les exigen.
- Porque la autoridad cuida cumplir con las formalidades del inicio de las auditorías.
- Por los plazos en que se debe llevar a cabo una auditoría y que está directamente relacionado con las impugnaciones.

- Si, ya que debe respetar los derechos de los contribuyentes, y hoy día si no cumple con esa formalidad, su actuación se verá afectada y dicha auditoría puede quedar sin efectos.

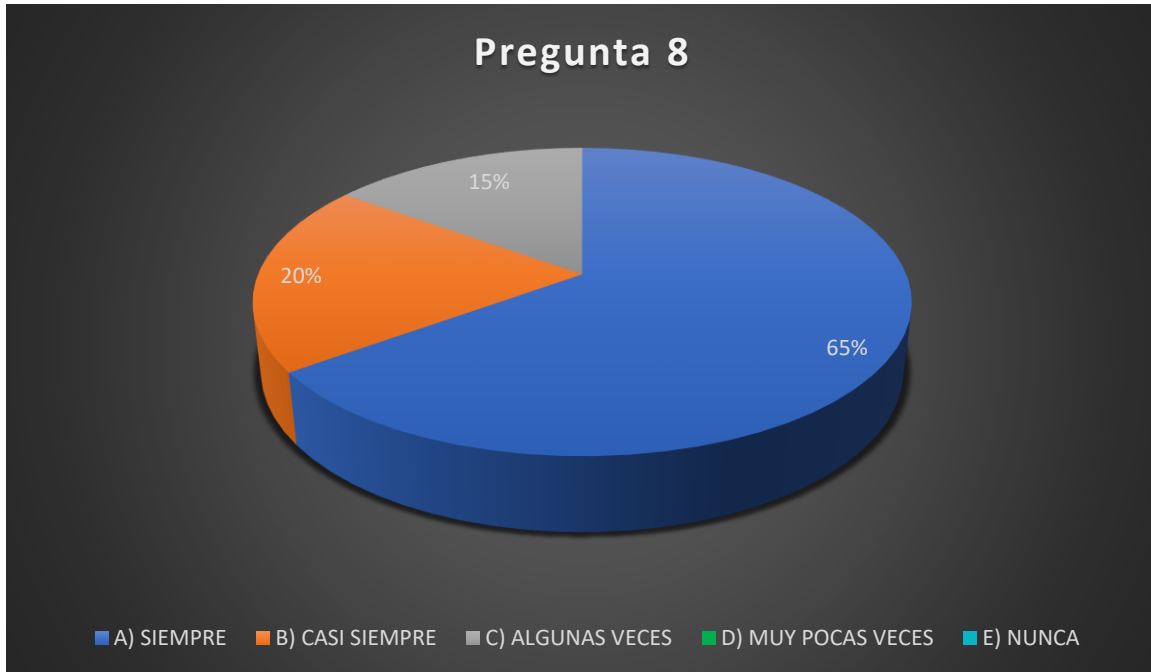
Así también, el 45% indicó que, casi siempre la autoridad funda y motiva formalmente el inicio de una auditoría, manifestando las consideraciones siguientes:

- Porque ha aprendido en el tiempo a cuidar los detalles jurídicos de procedimiento.
- Al iniciar una auditoría ya tiene un antecedente y por este mismo, motiva y funda la revisión.
- Porque se dan algunos errores o vicios de procedimiento al inicio, aunque cada vez son menos.
- En mi experiencia el inicio de la auditoría sí.
- Siempre debido a que las ordenes de actos son fundamentales y cualquier modificación a leyes, ellos cambian sus formatos.

También el 15%, consideró que algunas veces, no fundan y motivan correctamente el inicio de las facultades de comprobación y con base a ello los contribuyentes ganan los juicios en los tribunales correspondientes.

Las respuestas directas a esta pregunta dan una base contundente para considerar que la autoridad fiscal sí funda y motiva formalmente el inicio de una auditoría fiscal.

8. ¿Considera usted que la autoridad fiscal cumple formalmente con los plazos para la terminación de una auditoría?



Los resultados mostrados en la gráfica, indican que el 65% respondió que la autoridad fiscal cumple formalmente con los plazos para la terminación de una auditoría, manifestando las siguientes consideraciones:

- Los plazos están establecidos en las disposiciones fiscales.
- Si, porque si no lo cumplen se les quema la auditoría.
- Porque si no pierden lo determinado en un juicio.
- No le conviene no recaudar o violar la ley. Su órgano de control interno le puede reconvenir.
- Si no cumple con los plazos la auditoría no surte sus efectos legales.
- Porque de no cumplir con los términos, sancionan a los funcionarios.
- Cuida plazos por ser causal de litigio que no le favorece.
- Son costos administrativos para la autoridad, además de cumplir con una adecuada planeación.

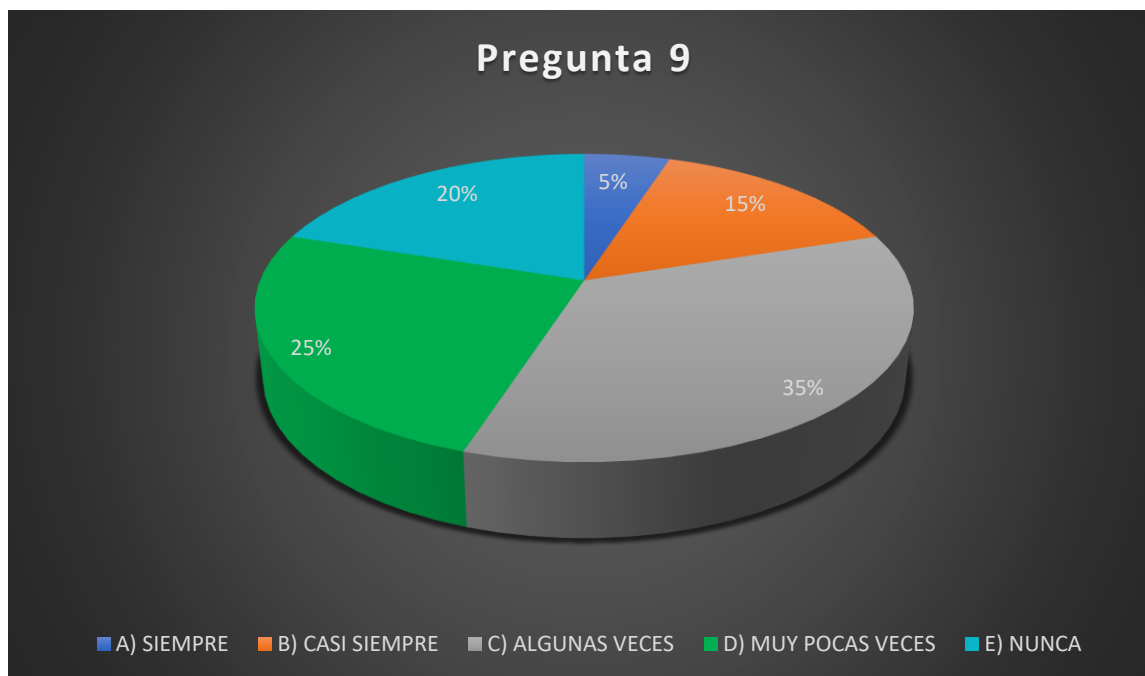
- Definitivamente si, ya que, de no llevar a cabo su actuación dentro de los plazos señalados, por parte de su personal, la revisión queda viciada y todo lo actuado es ilegal.
- Existe una cronología para el desarrollo de una revisión, a la autoridad fiscal no se le van los plazos actualmente.

Así también el 20% indicó que, casi siempre cumplen con los plazos establecidos, ya que también existen situaciones en las que se presentan atipicidades y estas mismas retrasan el plazo de las facultades de comprobación.

El 15% mencionó que la autoridad algunas veces cumple con los plazos, y que de no llevar a cabo lo establecido, podrían perder los juicios a los que sean sometidos en cuanto a la defensa fiscal que presente el contribuyente.

Las respuestas a esta pregunta dan una base contundente para afirmar que la autoridad fiscal sí cumple formalmente con los plazos para la terminación de una auditoría.

9. ¿De acuerdo con su experiencia profesional considera usted que las autoridades fiscales han disminuido la realización de auditorías?



Los resultados mostrados en la gráfica indican que solo el 5% respondió que las autoridades fiscales han disminuido la realización de auditorías.

Por otra parte, un 15% indicó que actualmente las autoridades fiscales casi siempre han ido procurando que las auditorías vayan disminuyendo y que los propios contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales en forma correcta.

Es importante mencionar que el 35% optó por comentar que efectivamente las auditorías han disminuido algunas veces, lo mencionan con base a los siguientes comentarios:

- En época de elecciones.
- Por la pandemia.
- Auditorías así definidas por el CFF, pero no así la fiscalización, esa continúa mediante otros mecanismos.
- Ya se realizan auditorías electrónicas.

- En la actualidad, la autoridad ha optado por llevar a cabo otra forma de “fiscalización”, que es la confronta de las declaraciones de los contribuyentes contra los cfdi emitidos, lo que le ha dado muy buenos resultados.
- La existencia de las revisiones electrónicas, revisiones profundas, carta invitación, ha mermado la práctica de visitas, los muy buenos resultados y a menor costo.

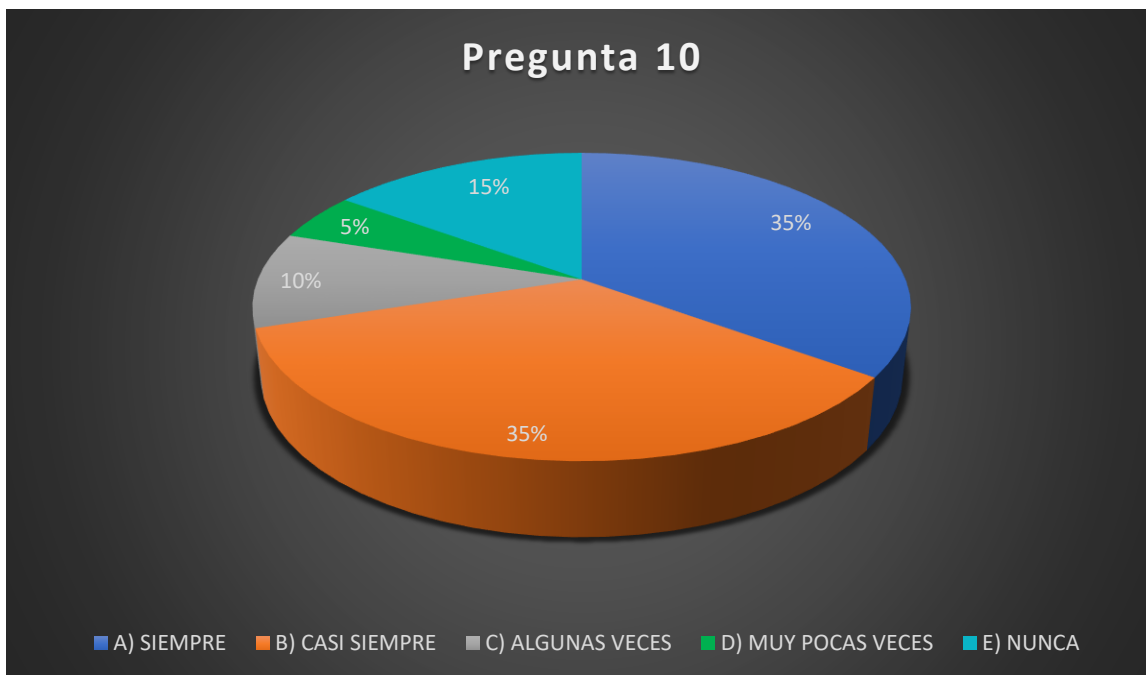
El 25% indicó que muy pocas veces las auditorías han disminuido, y que la situación se torna contraria, respuestas que se muestran a continuación.

- Necesitan presencia.
- Al contrario, han aumentado con las auditorías por medio de buzón tributario.
- Con la actualización de los medios electrónicos de cruce de información no es necesaria la visita personal de los auditores sino en línea y por ese mismo medio se resuelve al asunto. Por lo tanto, la revisión se realiza de manera virtual.
- Porque depende de diversos factores como puede ser falta de personal, los tiempos de la pandemia.
- Porque este es un medio de control y verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, además de la recaudación que genera.

Así también el 20% expresó que, las autoridades fiscales nunca han reducido el índice de las auditorías, ya que tienen metas para cada ejercicio fiscal y que el principal objetivo siempre será de carácter recaudatorio.

Las respuestas directas a esta pregunta dan una base contundente para afirmar que las autoridades fiscales no han disminuido la realización de auditorías.

10- ¿Considera usted que las autoridades fiscales hacen saber al contribuyente en forma breve el motivo por el cual se está llevando a cabo el ejercicio de sus facultades?



Los resultados mostrados en la gráfica indican que el 35% respondió que las autoridades fiscales siempre hacen saber al contribuyente en forma breve el motivo por el cual se está llevando a cabo el ejercicio de sus facultades.

- Si, al inicio de la auditoría le explican al contribuyente cual es el motivo de la auditoría.
- Es la motivación principal que los lleva al ejercicio de sus facultades, luego entonces están obligados a exponer las razones que los fundamenta a llevar a cabo acto administrativo motivo de la revisión.
- Porque sus actuaciones siempre las fundamentan como el ejercicio de una facultad legal.
- Si, en el cuerpo del documento va fundado y motivado la actuación de la autoridad y la causa por la que le van a practicar una visita domiciliaria o revisión de gabinete.

También un 35% manifestó que casi siempre la autoridad fiscal hace del conocimiento del contribuyente en forma breve el motivo de la auditoría, ello con base a las siguientes respuestas:

- Con el uso de buzón tributario te hacen saber de posibles irregularidades y te invitan a autocorregirte es la antesala a la auditoría.
- Es requisito indispensable en la orden de visita.
- Existen procedimientos de auditoría que las autoridades se encuentran obligados a observar.
- Por procedimiento lo hacen.
- Siempre dan a conocer observaciones.

El 10% expresó que las autoridades fiscales algunas veces cumplen con la breve explicación de hacer del conocimiento del contribuyente los motivos por los cuales se están ejecutando las facultades de comprobación.

El 5% señaló que al contribuyente muy pocas veces se le hace saber en forma breve el motivo de la revisión, en primera instancia dependerá del auditor y la otra variante es únicamente cuando el contribuyente realiza las preguntas al auditor del motivo de la auditoría.

Así también el 15% declaró que la autoridad nunca hace del conocimiento del contribuyente el motivo que está siendo auditado, manifestando lo siguiente:

- Los auditores lo tienen prohibido.
- Porque el motivo principal por el cual se está auditando no lo mencionan.
- Nunca te hacen saber el motivo real de la visita domiciliaria.

Las respuestas a esta pregunta no dan una base contundente sobre sí las autoridades fiscales hacen saber al contribuyente en forma breve el motivo por el cual se está llevando a cabo el ejercicio de sus facultades, sin embargo, por los porcentajes resultantes en las preguntas de siempre, casi siempre y algunas veces se puede considerar que los auditores sí le hacen saber al contribuyente auditado el motivo de la revisión.

Conclusiones generales

De acuerdo con la información recopilada y las respuestas realizadas por los contadores públicos que amablemente ayudaron a la culminación de este trabajo de investigación, me permiten llegar a las siguientes conclusiones:

1.- Entre la mayoría de los contadores públicos existe la percepción de que las auditorías fiscales son realizadas por la autoridad con la finalidad de sentar presencia fiscal entre los contribuyentes para que, de una u otra manera los contribuyentes estén sabidos y/o tengan presente en todo momento que la autoridad fiscal se encuentra revisando y monitoreando de manera constante que dichos contribuyentes estén cumpliendo con sus obligaciones tanto de pago de impuestos como de la presentación de las declaraciones a que se encuentran obligados de acuerdo con sus obligaciones manifestadas en el Registro Federal de Contribuyentes. Sin embargo, es importante aclarar que, si en la realización de una auditoría se descubren irregularidades e incumplimiento en el pago de los impuestos del contribuyente auditado, obviamente implicará el cobro por parte de la autoridad fiscal de esos impuestos omitidos y sus correspondientes accesorios, resultando en una recaudación de impuestos que, sí el contribuyente los hubiera pagado en tiempo y forma, no habrían sido el resultado de una recaudación por medio de una auditoría fiscal.

2.- La mayoría de los contadores públicos tienen la percepción de que los auditores fiscales no realizan una auditoría dentro de un marco de actuación ético, además de tener la percepción de que una auditoría generalmente genera efectos de incertidumbre, lo que podría ser la razón del por qué el contador público tiene la percepción de que el auditor fiscal no es ético en su actuar.

3.- Los contadores públicos consideran que, en términos generales, la autoridad fiscal al realizar una auditoría sí respeta los derechos del contribuyente auditado, además de que consideran que la autoridad fiscal también funda y motiva de manera formal el inicio de una auditoría fiscal, esto permite considerar que desde el inicio de la revisión se inicia respetando los derechos del contribuyente auditado, y tomando en cuenta que también la percepción de los contadores públicos encuestados es que, la autoridad fiscal sí cumple con los plazos de terminación de la auditoría, se puede concluir que también termina el acto fiscalizador respetando los derechos del contribuyente auditado.

4.- La percepción de los contadores públicos es que los actos de auditoría si contribuyen de manera significativa a la recaudación de impuestos, sin embargo es importante aclarar que, de acuerdo a los comentarios vertidos en cada una de las respuestas se puede considerar que el motivo de esta percepción tiene que ver con el hecho, de que cuando se realiza una auditoría ya existen antecedentes de incumplimiento de obligaciones y de omisión en el pago de impuestos del contribuyente auditado, y que cada vez la autoridad fiscal cuenta con una mejor y actualizada información en sus respectivas bases de datos.

5.- La percepción de los contadores públicos es que, la realización de las auditorías no ha disminuido, y que obviamente hubo una pausa por la contingencia que se vive actualmente, que la autoridad disminuyó la realización de algunos procedimientos de fiscalización, pero que implementó otros para poder seguir con presencia fiscalizadora utilizando los medios tecnológicos de los que disponemos en la actualidad, y que ahora con las reformas fiscales para este año 2022 y los planes estratégicos de fiscalización de la autoridad fiscal, lejos de que disminuyan, por el contrario tendrán un aumento en la realización de auditorías, en los

tres tipos que existen, considerando que habrá un mayor aumento en las auditorías electrónicas.

6.- Los contadores públicos tienen la percepción de que los auditores fiscales que son los que representan a la autoridad fiscal en una auditoría sí le hacen saber al contribuyente auditado, en términos generales y de manera breve, cual es el motivo de la revisión, además de que sabemos que en una orden de auditoría siempre se encuentra expuesta la motivación por disposición legal.

Así también, en relación a la interrogante realizada en el planteamiento del problema, en la cual surge la incertidumbre y por ende la pregunta de: **¿la auditoría fiscal es un medio de fiscalización o de recaudación?**, podemos concluir que la auditoría fiscal siempre será el procedimiento que ejecutará la autoridad fiscal con la finalidad de llevar a cabo la revisión, estudio, análisis, control y/o valoración de documentación que obre en poder de los contribuyentes y de tal forma evaluar si estos han cumplido con las obligaciones fiscales que les correspondan de acuerdo al régimen fiscal en que tributen, asimismo cabe mencionar que la recaudación pasa a segundo término, puesto que si los contribuyentes han cumplido con las formalidades previstas en las disposiciones fiscales, no habrá recaudación, y si en el desarrollo de una auditoría se conocen pruebas que resulten improcedentes, los contribuyentes estarán sujetos a dar cumplimiento a las infracciones que estén establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Bibliografía

- Alfaro, R. C. (2012). *Metodología de investigación científica aplicado a la ingeniería*. . Perú.
- Bojorges, J. C. (26 de Enero de 2022). *Forbes Mexico*. Obtenido de <https://www.forbes.com.mx/ajustes-del-sat-en-impuestos-2022/>
- Cobarruvias Cerda, T. (27 de Febrero de 2018). *El conta.com* . Obtenido de El conta.com : <https://elconta.com/2018/02/27/que-es-la-auditoria-fiscal/>
- Cortés Cortés, M., & Iglesias León, M. (2004). *Generalidades sobre Metodología de la Investigación*. Ciudad del Carmen: Colección Material Didáctico.
- Crespo Blanco, C. M., & Salamanca Castro, A. B. (Marzo-Abril de 2007). El muestreo en la investigación cualitativa. *Nure Investigación*(nº 27).
- Crespo Blanco, C., & Salamanca Castro, A. (2007). El muestreo en la investigación cualitativa. *Nure Investigación*(nº 27).
- Derechos y obligaciones de los contribuyentes*. (2019). Obtenido de <https://quadranslawandfinance.com/blog/derechos-obligaciones-contribuyentes/>
- El contribuyente* . (22 de Noviembre de 2021). Obtenido de <https://www.elcontribuyente.mx/2021/11/fiscalizacion-en-2022-sera-mas-rigurosa-advierten-especialistas/>
- Espejel, A. A., & Estrada, M. C. (2019). *Metodología crítica de la investigación. Lógica, procedimiento y técnicas*. México: Patria.
- estrategiaaduanera.mx*. (s.f.). Obtenido de <https://www.estrategiaaduanera.mx/acuerdos-conclusivos/>
- Gomez Bastar, S. (2012). *Metodología de la investigación*. Estado de México: RED TERCER MILENIO.
- Gomez Bastar, S. (2012). *Metodología de la investigación* . Estado de México: Ma. Eugenia Buendía López.
- Gomez, B. S. (2012). *Metodología de la investigación*. Estado de México: Red Tercer Milenio.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. (2010). *Metodología de la investigación*. México: McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.
- Hernández, A. M. (2000). *Formulación de actas y oficio de observaciones en la auditoria fiscal*. *idconline.mx*. (18 de Marzo de 2020). Obtenido de <https://idconline.mx/fiscal-contable/2020/03/17/acuerdos-conclusivos-que-debe-contener-su-solicitud>
- impc.org.mx*. (s.f.). Obtenido de <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/02/ANEXO-2-NOTICIAS-FISCALES-55.pdf>

- Izcara, P. S. (2014). *Manual de investigación científica*. Mexico: Fontamara.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. (2021). México: ISEF.
- Lopez , P. L. (s, f.). Poblacion, muestra y muestreo. *Punto Cero*, 69 - 74.
- Ludewig, C. (2019). *Universo y muestra*. Obtenido de Investigaciones:
http://www.geocities.ws/ucla_investigacion/muestreo.pdf
- Ludewig, C. (2019). *Universo y muestra*.
- Martínez Bazavilvazo, A. (Septiembre de 2020). *app.vlex.com*. Obtenido de
<https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:MX/derechos+de+los+contribuyentes/p2>
- Martínez, L. J. (Enero de 2004). *ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS Y TÉCNICAS PARA LA INVESTIGACIÓN SOCIAL*. Recuperado el 2016, de mx.geocities:
<http://mx.geocities.com/seguimientoycapacitacion/>
- Meneses, J. (2016). *Femrecerca.cat*. Obtenido de
<https://femrecerca.cat/meneses/publication/cuestionario/cuestionario.pdf>
- Nájera Martínez, A. (2012). *Derecho Tributario*.
- Paquete económico 2022*. (s.f.). Obtenido de <https://www.gob.mx/shcp/prensa/comunicado-no-052-secretaria-de-hacienda-y-credito-publico-entrega-paquete-economico-2022-al-congreso>
- Plan Estratégico del SAT*. (s.f.). Obtenido de
http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2014t2/planestrategico1418.pdf
- Procedimiento de visita domiciliaria*. (s.f.). Obtenido de <https://asesores-stratego.com/publicaciones/procedimiento-de-visita-domiciliaria/>
- prodecon.gob.mx*. (s.f.). Obtenido de
http://www.prodecon.gob.mx/gobmx/acciones_y_programas/acuerdos_conclusivos.html#:~:text=En%20otras%20palabras%2C%20el%20Acuerdo,la%20auditor%C3%ADa%20o%20revisi%C3%B3n%20fiscal.
- Ramírez González , A. I. (2017). *Construcción de objetivos* . Guadalajara.
- Ramos Díaz, M. (s.f.). *Derecho Fiscal*. México.
- Revisión de gabinete*. (s.f.). Obtenido de <https://logisticayaduanas.com.mx/d-revision-de-gabinete-48-cff/>
- Rodríguez Pacheco, A., González Moreno , C., & Jaimes Garduño, D. (Julio de 2003). *Modelos de Recaudación Fiscal*. Obtenido de
http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/1705/Recaudacion_Fiscal.pdf?sequence=1&isAllowed=y

- Sabino, C. (1992). *El proceso de investigacion*. Caracas: Lumen.
- Sánchez, M. A. (2014). *Aplicación practica del código fiscal 2014*. México, D.F.: ISEF.
- Serbia, J. M. (2007). Diseño, muestreo y análisis en la investigación cualitativa. *HOLOGRAMÁTICA– Facultad de Ciencias Sociales – UNLZ*, 3(7), pp. 123 - 146.
- Serrano , D. H. (2018). *La revisión electronica como herramienta de fiscalización trascendental de las autoridades fiscales federales*. Acapulco, Guerrero, México.
- Serrano Domínguez, H. (2018). *La revisión electrónica como herramienta de fiscalizacion trascendental de las autoridades fiscales federales*. Acapulco, Guerrero, México.
- Tamayo y Tamayo, M. (2003). *El proceso de la investigación científica*. Mexico: Limusa.
- Tello, C. (2011). El objeto de estudio en ciencias sociales: Entre la pregunta y la hipotesis. *Cinta moebio*(42), 225-242.
- Uribe Guerrero, E. (2 de Febrero de 2016). *forojuridico.mx*. Obtenido de <https://forojuridico.mx/acuerdos-conclusivos-2/>