



Marco jurídico en la implementación de la reforma fiscal 2014 y su efecto en la recaudación fiscal por actos de fiscalización electrónica

Gutiérrez Dávila, César¹; Paura García, Juan² y Hernández Campos, Alfonso³

¹Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría Pública y Administración, Monterrey, Nuevo León, México, cegutierrezd1@gmail.com, Av. Universidad S/N, Col. Ciudad Universitaria, (+52) 81 8320 4080

²Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría Pública y Administración Monterrey, Nuevo León, México, juan_paura@yahoo.com.mx, Av. Universidad S/N, Col. Ciudad Universitaria, (+52) 81 8329 4080

³Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría Pública y Administración Monterrey, Nuevo León, México, alfonsoh91@hotmail.com, Av. Universidad S/N Col. Ciudad Universitaria, (+52) 81 8329 4080

Artículo arbitrado e indexado en Latindex

Revisión por pares

Fecha de recepción: julio 2020

Fecha de publicación: diciembre 2020

Resumen

El adecuado manejo de las finanzas públicas para todos los países del mundo se ha convertido en un objetivo trascendente en virtud a que el adecuado funcionamiento de los gobiernos depende de ello y México no es la excepción, por ello es que en el presente estudio se muestra el marco jurídico que conlleva la implementación de la reforma fiscal del año de 2014 así como el funcionamiento de la misma en materia de recaudación focalizada principalmente en el uso de la tecnología, para ello, se analiza información estadística de carácter público obtenida de la misma plataforma del Servicio de Administración Tributaria (SAT) así como de información obtenida a través del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI). Los resultados indican que en el período de 2015 a 2019 ha habido un incremento en la recaudación soportado con actos de fiscalización utilizando tecnologías de información.

Palabras clave: Fiscalización electrónica, Plan Nacional de Desarrollo, marco jurídico fiscal, recaudación fiscal.

Abstract

The proper management of public finances for all the countries of the world has become a transcendent objective since the proper functioning of governments depends on it and Mexico is no exception, which is why the present study shows the legal framework that entails the implementation of the 2014 tax reform as well as the operation of the same in the area of collection focused mainly on the use of technology, for this, statistical information of a public nature obtained from the same platform is analyzed of the Tax Administration Service (SAT) as well as information obtained through the Institute Office of Transparency, Access to Information and Protection of Personal Data (INAI). The results indicate that in the period from 2015 to 2019 there has been an increase in the collection supported by audit acts using information technologies.

Key words: Electronic audit, National Development Plan, tax legal framework, tax collection.

1. INTRODUCCIÓN

El adecuado manejo de las Finanzas Públicas conlleva para cada país la captación de ingresos, la ejecución del gasto público y el nivel de su endeudamiento interno y externo, así como el establecimiento de tarifas de bienes y servicios de determinados productos (Gaudement & Molinier, 1991). Para efectos de este estudio, se analiza específicamente la obtención de ingresos tributarios, sobre los cuales se ha observado, de conformidad con la Ley de ingresos de la Federación de 2014 a 2019, una expectativa de mayor dependencia de ellos asociado con una disminución en la dependencia de ingresos derivados del petróleo. La reciente reforma fiscal de 2014 llevada a cabo en México ha propiciado un mayor ejercicio de actos de fiscalización a través de medios electrónicos y de la facturación electrónica; asimismo se incorporaron reformas importantes en materia de fiscalización por parte de las autoridades fiscales; por otro lado, es importante señalar que dichos cambios fiscales han permanecido a la fecha del presente estudio. Por lo anterior, resulta relevante el analizar el marco jurídico en que descansa la multicitada reforma.

Por otro lado, se buscará mostrar los beneficios alcanzados gracias a estas reformas tributarias para el Gobierno Federal, los cuales en su mayoría están publicados en la página del Servicio de Administración Tributaria.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Las Finanzas Públicas

La administración de las finanzas públicas en México emana desde los artículos 25 y 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), el primero de ellos establece lo siguiente:

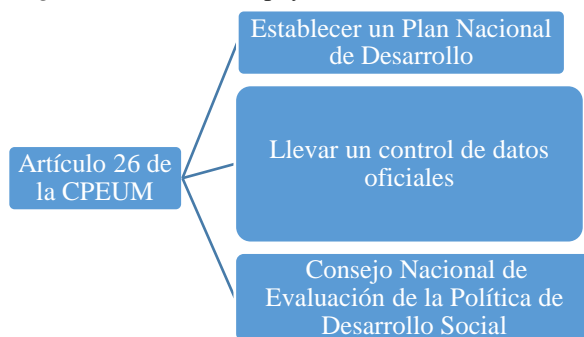
Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen

democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo. Asimismo, el Ejecutivo tiene la facultad y obligación de apoyar a la generación de la competitividad según lo establecido en el Artículo 89, Fracción I de la Constitución, es decir, “Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”, además de que con esto se contribuye a que se logre un equilibrio presupuestario y protege la estabilidad del sistema financiero, 2 factores clave para incentivar las inversiones y por consecuencia incrementar el nivel de la actividad económica del país.

De lo anterior se asume que el gobierno mexicano está obligado a hacer todo lo necesario para que el país logre un crecimiento económico, a través de la creación de más empleos y el entorno de condiciones económicas que favorezcan la inversión de parte de la iniciativa privada, por citar algunas razones. Esto desencadenará en un desarrollo económico, lo cual implicará un cambio en el nivel de vida de los ciudadanos, mediante acceso a un mejor servicio de salud, un sueldo más competitivo, construcción de más obra pública, entre otros.

Respecto al artículo 26 de la Carta Magna, se divide en 3 apartados, los cuales tienen como finalidad llevar a cabo la ejecución y control de las medidas implementadas para determinar el avance en materia de desarrollo económico en el país. Las 3 vertientes son las siguientes:

Figura 1. Medidas en apoyo al desarrollo económico



Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 26 de la CPEUM.

2.2 Plan Nacional de Desarrollo

El estado mexicano está obligado a elaborar un Plan Nacional de Desarrollo que se plantee una serie de objetivos que permita alinear todos los programas implementados por el gobierno hacia el desarrollo de la nación.

Para poder llevar a cabo esta misión, el Gobierno debe realizar previamente una planeación, que se encuentra regida en la Ley de Planeación, la cual establece en su artículo 1, fracción I que:

Las disposiciones de esta Ley son de orden público e interés social y tienen por objeto establecer:

I.- Las normas y principios básicos conforme a los cuales se llevará a cabo la Planeación Nacional del Desarrollo y encauzar, en función de ésta, las actividades de la administración Pública Federal;

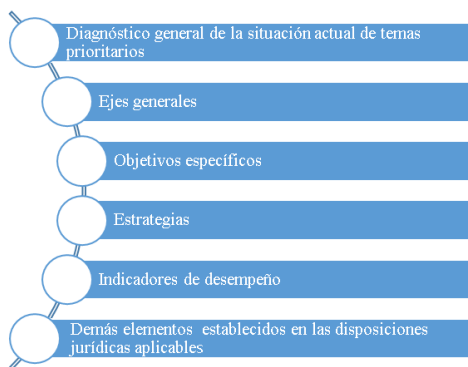
De acuerdo con la fracción de dicho artículo, se entiende que el Gobierno Mexicano está obligado a encaminar las actividades de sus Secretarías y demás organismos hacia la búsqueda de una mejor

calidad de vida de los ciudadanos mexicanos a través de un Plan. Dicha aseveración se confirma en los siguientes artículos de la Ley de Planeación:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público juega un papel fundamental en la elaboración del Plan, debido a que la Ley le confiere las atribuciones de coordinar y elaborar las actividades del Plan. Asimismo, tiene la obligación de participar en su elaboración a través de la propuesta de políticas en materia financiera, fiscal y crediticia.

Cabe mencionar que, es responsabilidad del Ejecutivo Federal la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo y enviarlo a la Cámara de Diputados a más tardar el último día hábil de febrero siguiente al año de su posesión, el cual deberá ser aprobado a más tardar dentro de los 2 meses siguientes a dicha fecha. El Plan debe estar compuesto de la siguiente manera:

Figura 2. Elementos del Plan Nacional de Desarrollo



Fuente: Artículo 21 Ter de la Ley de Planeación.

El Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 12 de julio de 2019. Tiene como objetivo general transformar la vida pública del país para lograr un desarrollo incluyente, está conformado por 12 principios, del cual se desprenden 3 ejes generales: 1) Política y Gobierno, 2) Política Social y 3) Economía. Dentro del eje de Política Económica destacan 2 objetivos: mantener las finanzas sanas y no aumentar impuestos, es por este motivo que las autoridades hacendarias juegan un papel fundamental en cerciorarse que las leyes se apliquen correctamente para contribuir al Plan Nacional de Desarrollo.

De acuerdo con la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, los criterios generales de política económica deben detallar las acciones que se implementarán para la consecución de los objetivos plasmados en el Plan Nacional de Desarrollo, así como la forma en que se enfrentarán los retos en materia fiscal que impliquen un impacto

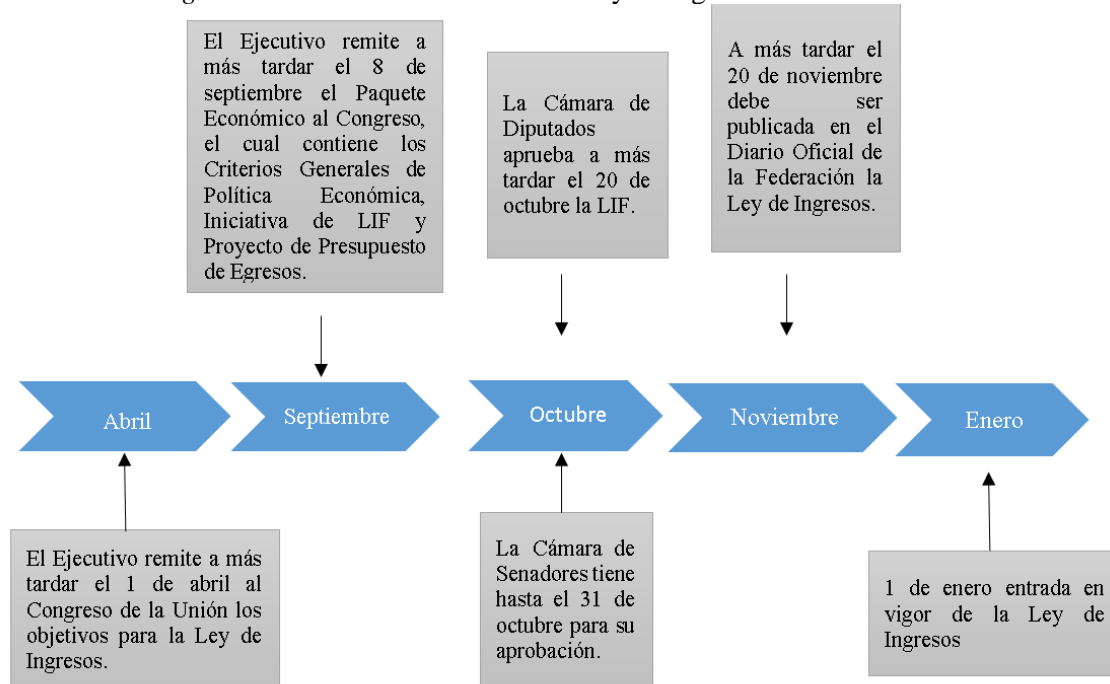
negativo para la economía del país.

2.3 Criterios Generales de Política Económica

Los Criterios Generales de Política Económica son las directrices que define el Ejecutivo Federal con la finalidad de hacer una estimación de los ingresos y egresos para cada ejercicio fiscal, así como para ilustrar el panorama de la economía de México y mostrar las acciones que se implementarán para allegarse de los recursos públicos necesarios para sufragar el gasto público.

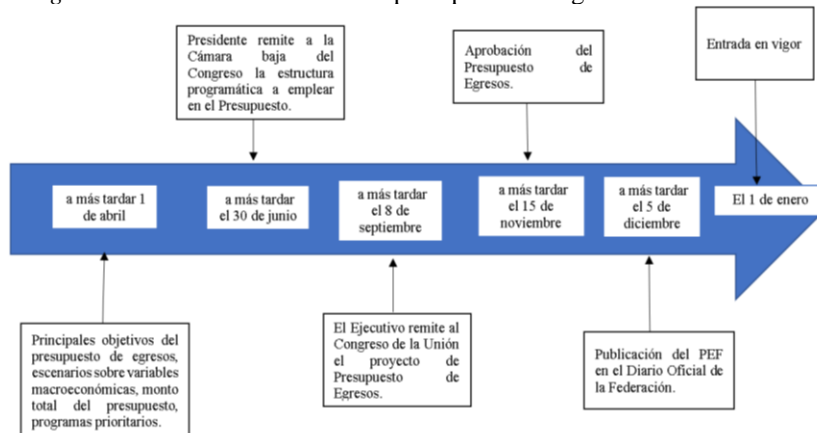
Es responsabilidad del presidente de la República enviar estos criterios al Congreso de la Unión a más tardar el 8 de septiembre de cada ejercicio fiscal, así como también otros datos fundamentales para la economía del país, como el precio estimado del barril de petróleo según la metodología establecida en el artículo 31 de este ordenamiento legal, además de las propuestas de la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos, los cuales deben elaborarse con base en los Criterios y ser alineados al Plan Nacional de Desarrollo.

Figura 3. Proceso de creación de la Ley de ingresos de la federación



Fuente: Elaboración propia con base en la Ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria.

Figura 4. Proceso de creación del presupuesto de egresos de la federación



Fuente: Elaboración propia con base en la Ley Federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria.

2.4 Dependencias de la Administración Pública Federal en la recaudación

En México existen 3 dependencias importantes que intervienen en la recaudación de impuestos, a continuación, se menciona el objeto de cada una de ellas.

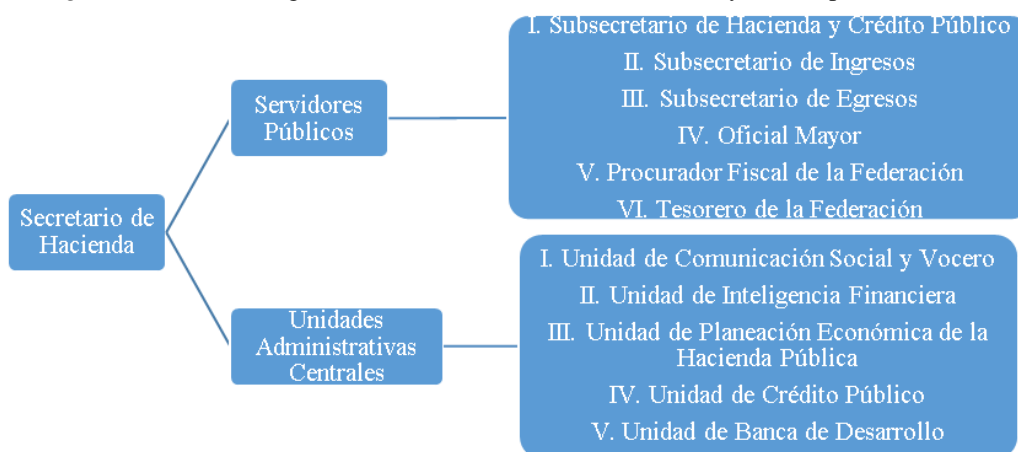
2.4.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomiendan el artículo 31 de

la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otros ordenamientos, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del presidente de la República.

Al frente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está el Secretario del Despacho, quien para el desahogo de los asuntos de su competencia se auxilia de los siguientes Servidores Públicos y Unidades Administrativas Centrales:

Figura 5. Estructura organizacional de la secretaría de hacienda y crédito público



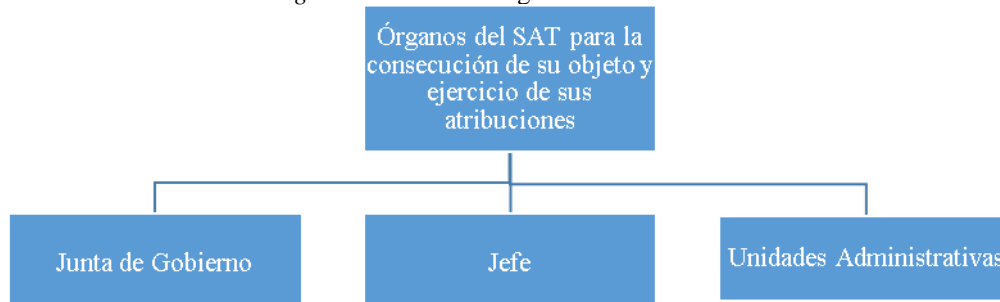
Fuente: Reglamento interior de la secretaría de hacienda y crédito público, 2020.

2.4.2 Servicio de Administración Tributaria

Es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que apoya para

el desahogo del trabajo y funcionamiento de la misma y a vigilar el cumplimiento de los ordenamientos en materia fiscal y aduanera.

Figura 6. Estructura organizacional del SAT



Fuente: Elaboración propia con base en la Ley del SAT, 2020.

2.4.3 Tesorería de la Federación

Es la Unidad Administrativa de la SHCP encargada de la administración de los recursos del Gobierno Federal, a través de la captación de ingresos previstos en la Ley, así como la aplicación de los recursos establecidos en el Presupuesto de Egresos de la Federación. A la herramienta primordial utilizada por la TESOFE para garantizar la adecuada captación y ejecución de los recursos se le denomina Sistema de Cuenta Única de Tesorería.

Dentro de las funciones de la TESOFE destacan las siguientes:

- Recaudar los ingresos establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación.
- Ejecutar las operaciones de pago.
- Fiscalizar los recursos administrados por la TESOFE.
- Llevar un adecuado manejo de las operaciones efectuadas con los recursos.

2.5 La reforma Hacendaria de 2014

En el ejercicio fiscal 2014, entró en vigor la Reforma Hacendaria encabezada por la administración del presidente Enrique Peña Nieto, la cual de acuerdo con la exposición de motivos tenía los siguientes objetivos:

- Facilitar y simplificar los procedimientos de fiscalización.
 - Dotar de certeza jurídica al contribuyente.
 - Emplear los adelantos tecnológicos para una mejor comunicación entre el contribuyente y la autoridad fiscal.
 - Brindar herramientas y mecanismos que procuren una eficiencia en el control y la fiscalización quien con el uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- La defraudación fiscal posee las siguientes características:

Figura 7. Características de la defraudación fiscal



Fuente: Elaboración propia con base en Campoy et al. 2017.

Derivado de lo anterior, se observa que la propuesta no tuvo como objetivo el incrementar la recaudación tributaria, sino agilizar el cumplimiento de obligaciones fiscales para los contribuyentes y eficientar los procedimientos de fiscalización de Hacienda. Por otro lado, esta reforma estaba enfocada en los siguientes 2 aspectos: el primero a pesar de no mencionarse como un objetivo, se estableció como referencia en varias de la iniciativa, que consistió en **abatir la evasión fiscal** y el otro en los **procedimientos de control administrativo de la autoridad fiscal para hacer más rentable su fiscalización** y como consecuencia aumentar la rentabilidad en favor del fisco.

2.5.1 Lucha contra la evasión fiscal

Según la exposición de motivos para el ejercicio fiscal 2014, se requerían implementar mecanismos efectivos para erradicar la evasión fiscal, la cual encuadra como un delito fiscal denominado defraudación.

La defraudación fiscal ha incidido negativamente en la recaudación tributaria, causado un grave perjuicio al erario público por muchos años. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 establece que

comete el delito de defraudación

Actualmente, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha adquirido una mayor relevancia que en ejercicios anteriores, ya que, de caer en dicho supuesto, este se considera como delito de defraudación fiscal, equiparable a delincuencia organizada de acuerdo con lo estipulado en la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada. Según Torres et al. (2018), el Código Fiscal de la Federación considera que se da una inexistencia de operaciones cuando los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales digitales no cuentan con los recursos físicos, humanos y materiales que le permitan justificar el desempeño de una actividad comercial, industrial o de servicios, el cual sucede gracias a la figura de empresas denominadas EFOS (Empresas de Facturación de Operaciones Simuladas), sin embargo, es importante agregar la intervención que también tienen en este tipo de operaciones las empresas EDOS (Empresas que Deducen Operaciones Simuladas), las diferencias entre ambas son las siguientes:

Tabla 1. Diferencia entre EFOS Y EDOS

Empresas de Facturación de Operaciones Simuladas	Empresas que Deducen Operaciones Simuladas
Son entidades de reciente creación	Tienen uno o varios proveedores que facturan operaciones simuladas
Ofrecen una amplia gama de productos y servicios	Se encuentran al corriente en sus obligaciones fiscales
Realizan actos simulados	Frecuentemente deducen montos altos derivados de la prestación de servicios de carácter intangible
Sus ingresos y egresos se mantienen en la misma proporción	Sus deducciones no cumplen con los requisitos fiscales establecidos en la ley
No cuentan con recursos humanos y materiales para prestar sus servicios	Solicitan devoluciones a su favor

Fuente: Elaboración propia con base en López et al. 2019.

2.5.1.1 Reformas fiscales contra el combate de la evasión fiscal

Los medios electrónicos han sido fundamentales para incrementar potencialmente la recaudación tributaria y abatir la defraudación fiscal, entre estos destacan la facturación electrónica, la firma electrónica avanzada, el certificado de sello

digital y la contabilidad electrónica. A continuación, se describen de manera general cada una de las reformas que han contribuido a favorecer al fisco durante los últimos 6 ejercicios y otras que cumplen la misma función que entrarán en vigor para 2020.

2.5.1.1.1 Comprobantes Fiscales Digitales por Internet

Según Rasteletti (2018), el Servicio de Administración Tributaria ha implementado los siguientes 3 modelos de Facturación Electrónica:

1. La facturación en papel con la intervención de un tercero, cubriendo el período de la década de los 90 hasta el año 2013.
2. El esquema de los Comprobantes Fiscales Digitales, de 2004-2011.
3. Los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, 2011- actualidad.

A partir del año 2004, el Servicio de Administración Tributaria contó con la infraestructura tecnológica necesaria para la recepción de facturas electrónicas. Durante dicho año hasta la entrada en vigor de la reforma del año 2013, estuvieron vigentes los 3 modelos de facturación mencionados previamente. La incorporación obligatoria de los contribuyentes a la emisión de Facturación Electrónica fue dándose de forma gradual, sujetando a dicha obligación primeramente, a los grandes contribuyentes y posteriormente de manera escalonada entre las distintas actividades económicas de los sujetos pasivos, fomentado durante el proceso de migración de papel a las facturas digitales la invitación voluntaria hacia las personas físicas y morales, todo esto conllevó a que a partir del ejercicio fiscal 2014, los CFDI son las únicas facturas válidas en nuestro país (Rasteletti, 2018).

2.5.1.1.2 Firma electrónica avanzada

Para poder contar con esta herramienta, es necesario que los contribuyentes acrediten su identidad a través de datos personales como su domicilio fiscal y estatus de sus obligaciones fiscales, por lo cual a partir del ejercicio fiscal 2020, aquellos contribuyentes que no se autentifiquen ante el SAT, les será revocado su certificado de sello digital.

2.5.1.1.3 Certificado de sello digital

El certificado de sello digital es el conjunto de caracteres electrónicos que guardan los datos de identidad de los contribuyentes y los cuales acreditan la validez de los comprobantes fiscales, sin embargo, para evitar un mal uso de éste, a partir del ejercicio fiscal 2020 se agregó en el Código Fiscal de la Federación que puede ser cancelado si los ingresos y retenciones de los contribuyentes no concuerdan con lo manifestado en sus

declaraciones, así como a aquellos que han caído en el supuesto del artículo 69-B, octavo párrafo, sin necesidad de ejercer las facultades de comprobación.

2.5.1.1.4 Contabilidad electrónica

Desde el ejercicio fiscal 2014, dejó de ser válida la contabilidad en papel para todas las personas físicas y morales en nuestro país. La autoridad permite el uso de 2 tipos de contabilidades electrónicas, la primera consiste en la que es soportada en un sistema de contabilidad comercial, del cual se obtiene la información para ser enviada a través de la página del SAT, mientras que la otra consiste en una plataforma diseñada por el SAT, denominada Mis cuentas (Romero, 2016).

En un principio generó controversia debido a que varios contribuyentes se ampararon alegando que se violaba el derecho humano a la privacidad, controversia que fue desecha por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que a partir de ese momento obligó a todos los contribuyentes a cumplir con la obligación (Faúndez, Osman y Pino 2018).

De acuerdo con Angulo, Flores y Bernal (2016), se enfocó en 2 objetivos principales: 1) Mayor monitoreo de las operaciones efectuadas por los contribuyentes y 2) disminución de la carga administrativa para los contribuyentes. Según la exposición de motivos 2014, los contribuyentes en México destinaban alrededor de 337 horas anuales para el cumplimiento de obligaciones fiscales, ubicándose por encima del promedio definido por el Banco Mundial, de 267, por lo tanto se propuso reformar los artículos 28 del CFF y 29 del RCFF, para así desarrollar un sistema uniforme de contabilidad electrónica que redujera la carga administrativa de los contribuyentes en cuestión de tiempos al eliminar obligaciones de presentación de declaraciones informativas.

Las infracciones en el tema en cuestión se han vuelto más agresivas para el ejercicio fiscal 2020, debido a que según el CFF en caso de que se detecten comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, se sancionará económicamente tomando como base entre el 55% y 75% de cada uno de los comprobantes.

Finalmente, un documento a

considerar dentro de la contabilidad son las pólizas electrónicas, ya que son los archivos en los cuales se plasman las operaciones efectuadas por un negocio. De acuerdo con PWC (2014), es importante que los contribuyentes se cercioren de que las pólizas de la contabilidad cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ya que estas pueden ser solicitadas por la autoridad al requerir algún saldo en devolución o compensación o ejercer sus facultades de comprobación.

2.5.1.1.5 Tercero colaborador fiscal

Para poder abatir en mayor medida la disminución de las EDOS, que merman la recaudación fiscal, la autoridad determinó la adición del artículo 69ter, para que los contribuyentes que tengan datos respecto a este tipo de empresas proporcionen toda la información suficiente que le permita al fisco erradicar este tipo de prácticas.

2.5.1.1.6 Esquemas reportables

Según el Reporte Final de la Acción 12 del Proyecto BEPS, es necesario que la autoridad hacendaria conozca las planeaciones fiscales que utilizan los contribuyentes, con la finalidad de que no se haga un uso excesivo y abusivo de las mismas, que cause graves perjuicios a la Hacienda Pública, por lo cual para el año 2021, las empresas deberán informar al SAT sus estrategias fiscales empleadas. El Despacho Internacional de Servicios de Auditoría Deloitte (2019) se pronunció al respecto al hacer una explicación de esta reforma y mencionar que la obligación no es exclusivamente del asesor, ya que el CFF establece supuestos en que puede recaer sobre el contribuyente, además de que al ser revelado a la autoridad fiscal, esta tiene que darle la validez al esquema. Por otro lado, se concluye respecto a este punto que la autoría intelectual del esquema puede quedar salvaguardada debido a que las disposiciones fiscales en ciertos supuestos eximen de la obligación a los asesores.

2.5.2 Eficiencia administrativa de la autoridad fiscal

Hernández (2016) hace la distinción entre eficacia y eficiencia, al señalar que el primero se refiere al logro del cumplimiento de un objetivo, mientras que la eficiencia consiste en

ser más rentable en el cumplimiento de los objetivos, aspectos con los que ha cumplido el SAT a raíz de la Reforma Hacendaria de 2014, abatiendo la evasión y obteniendo mejores resultados en materia de fiscalización y recaudación.

2.5.2.1 reformas fiscales para efficientar los resultados de la autoridad fiscal

La reforma fiscal de 2014 trajo como consecuencia la implementación de las revisiones electrónicas como una estrategia de las autoridades hacendarias para lograr una mejor eficiencia administrativa a través de la reducción de tiempos de auditorías de gabinete, las cuales podían durar hasta un año, reduciendo el lapso a tan solo 3 meses, significando esto una disminución de un 60%, centrándose en renglones, rubros contables, ejercicios y contribuciones específicas.

Por otro lado, las revisiones electrónicas han ocasionado una disminución en la presentación de dictámenes de estados financieros para efectos fiscales, ya que a partir de que entró en vigor la reforma, estos dejaron de ser obligatorios para los contribuyentes establecidos en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

El dictamen fiscal durante muchos años fue una herramienta muy utilizada por el Servicio de Administración Tributaria para ejercer sus facultades de comprobación, sin embargo, la autoridad eliminó la obligación debido a que entre 2009 y 2013 solamente alrededor del 2% de las auditorías derivadas en este aspecto resultaron con observaciones, aunado a que, de la totalidad de dictámenes emitidos en el año 2011, ni siquiera el 1% de estos tuvo alguna repercusión fiscal.

2.5.2.1.1 Buzón tributario

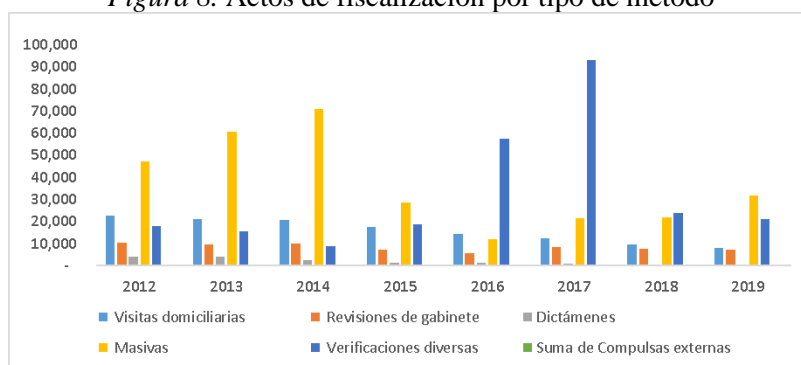
Es el vínculo que permite mantener la comunicación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, entrando en vigor desde el ejercicio fiscal 2014, derivado de la reforma fiscal implementada en el país (Flores y Flores, 2019). Según la exposición de motivos para ese año, el SAT buscaba generar un ahorro en favor de los contribuyentes reduciendo la cantidad de trámites efectuados en las oficinas de la autoridad, aunado a la disminución de

costos de las notificaciones en papel.

Debido a que los contribuyentes habilitaban este medio de contacto con datos erróneos para evitar ser notificados, se ha establecido en el Código Fiscal como obligatorio habilitar el buzón tributario como medio de contacto, así como presentar

cualquier tipo de promoción ante la autoridad por este medio. A partir del ejercicio fiscal 2020 los contribuyentes que no habiliten el buzón se les impondrá una multa que oscila entre los \$3,080 a \$9,250, según lo adicionado en los nuevos artículos 86 C Y D del Código.

Figura 8. Actos de fiscalización por tipo de método



Fuente: Elaboración propia con base en información de la página del SAT.

2.5.2.1.2 Revisiones electrónicas

Son facultades de comprobación efectuadas a través del buzón tributario que tienen como finalidad verificar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales, además de eficientar el trabajo de las autoridades fiscales al reducir tiempos de fiscalización hacia los contribuyentes. Cabe mencionar que, estas se han logrado gracias a herramientas tecnológicas implementadas por la autoridad fiscal, tales como la Facturación Electrónica, el Buzón Tributario, la Contabilidad Electrónica, entre otras (Serrano, 2018).

El SAT implementó la tecnología en la fiscalización tiempo antes de la entrada en vigor de la reforma de 2014, a través de las revisiones masivas. De acuerdo con estadísticas de la base de datos del SAT, la dependencia continúa realizando actos de fiscalización tradicionales hacia los contribuyentes, como las Visitas domiciliarias, esto pudiera ser debido a que aún no se cuenta con las herramientas tecnológicas que permitan revisar a todos los contribuyentes empleando solamente medios electrónicos.

El comportamiento de los actos de fiscalización de 2012 a la actualidad ha sido el siguiente:

Las Visitas domiciliarias fueron por mucho tiempo uno de los métodos más

empleados, sin embargo, estas han disminuido año con año en periodos recientes. Respecto a las revisiones de Gabinete, todo indica que serán un método utilizado por la autoridad durante varios ejercicios fiscales, debido a que para 2018 y 2019 han mantenido una tendencia de aplicación similar a la de años anteriores, aunado a que de acuerdo con una consulta efectuada a través de la Plataforma Nacional de Transparencia al Servicio de Administración Tributaria el pasado mes de agosto 2019, la dependencia aseveró que dentro de este rubro se encuentran las auditorías electrónicas efectuadas a los contribuyentes.

Por otro lado, los dictámenes fiscales tienden a ser una herramienta de revisión que desaparecerá en un corto plazo, debido a que han decrecido año con año, además de que ya no es obligatorio para los contribuyentes dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales. En cuanto a las Revisiones Masivas y las Verificaciones Diversas, tienen mayor posibilidad de continuar vigentes debido al empleo del uso de la tecnología, además de que representaron el mayor porcentaje de los actos efectuados entre 2018 y 2019. Por último, otro acto implementado en años recientes, pero sin mucha efectividad han sido las compulsas.

3. MÉTODO

El presente estudio es de tipo descriptivo y documental debido a que pretende mostrar los resultados generados por las reformas en medios electrónicos de las autoridades hacendarias, además de considerar la normativa a tomar en cuenta por el Congreso de la Unión para efectuar una reforma de este nivel.

Se efectuó un análisis de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024, La Ley de Planeación, Criterios Generales de Política Económica, Ley de Ingresos de la Federación, Presupuesto de Egresos de la Federación, Código Fiscal de la Federación, entre otras.

Por otro lado, para analizar las reformas fiscales en materia de medios electrónicos que se han suscitado en nuestro país durante los últimos 6 años, se partió de la Exposición de Motivos propuesta por el Ejecutivo Federal para el año 2014 hasta 2020 y el Código Fiscal de la Federación vigente.

Asimismo, para la presente investigación se consideraron estudios recientes de autores, información estadística de la página del SAT y una solicitud de

información efectuada a dicha dependencia a través de la Plataforma Nacional de Transparencia.

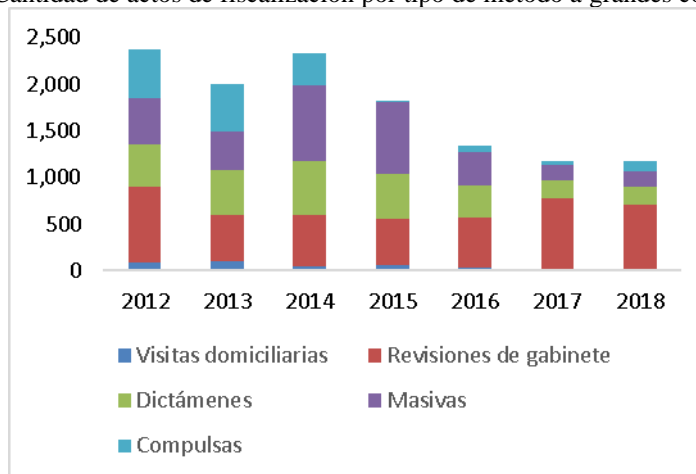
4. RESULTADOS

Es importante analizar el comportamiento de la fiscalización del SAT hacia los denominados “grandes contribuyentes” con anterioridad y posterioridad a la reforma hacendaria de 2014, así como el monto recaudado por ISR, IVA y IEPS en los actos implementados hacia los mismos. Debido a que esta información no se encuentra disponible en el portal del SAT, ni de la SHCP, se efectuó una solicitud de información a través de la Plataforma Nacional de Transparencia de estos datos, desglosado de forma mensual desde enero 2012 hasta el momento de su solicitud (julio 2019).

De acuerdo al artículo 28, apartado B, del reglamento interior del SAT, numeral 3, son grandes contribuyentes las personas morales que en el último año hayan tenido ingresos acumulables iguales o mayores a mil 250 millones de pesos.

A continuación, se desglosa la información referente a los grandes contribuyentes:

Figura 9. Cantidad de actos de fiscalización por tipo de método a grandes contribuyentes



Fuente: Plataforma Nacional de Transparencia, 2019.

Con base en la información anterior, se observan los 5 tipos de métodos de fiscalización aplicados hacia los grandes contribuyentes de 2012-2018, siendo el de las Revisiones de Gabinete el utilizado con mayor

frecuencia. Por otro lado, se aprecia que el resto de los métodos han ido perdiendo relevancia con la entrada en vigor de la reforma hacendaria de 2014, prueba de ello fue que actos que anteriormente eran de los más

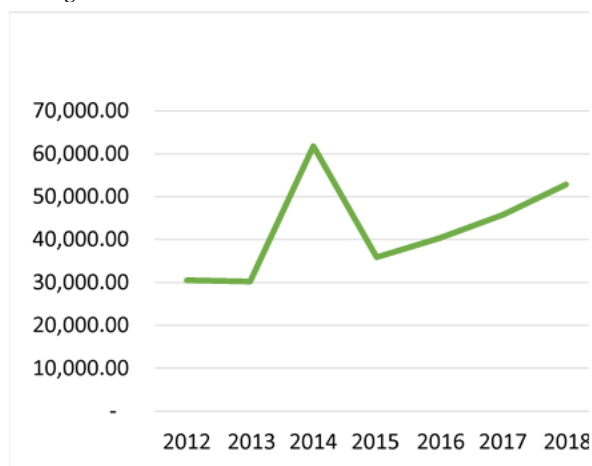
empleados en la fiscalización de grandes contribuyentes, como el Dictamen Fiscal y las Visitas Domiciliarias, representaron solamente el 16.58% y el 0.93% del total de la fiscalización respectivamente en 2018.

Asimismo, se aprecia que la autoridad ha reducido la cantidad de actos durante el transcurso de los ejercicios fiscales de 2015-2018, ya que según la información obtenida de la consulta, la cantidad por este concepto ha sido de 1,824, 1,341, 1,183 y 1182

respectivamente, situación que pudiera deberse a una mayor eficiencia en la recaudación de auditorías a grandes contribuyentes.

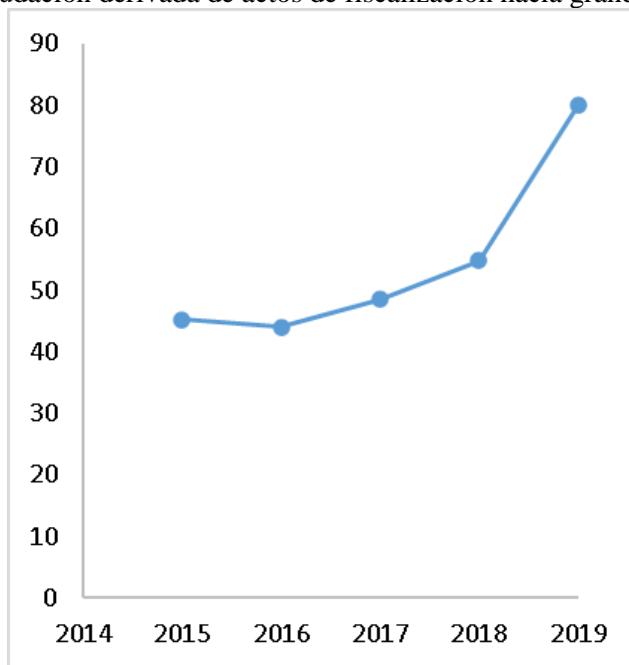
Respecto a la fiscalización en general, el Servicio de Administración Tributaria ha mejorado su eficiencia gracias a la implementación en materia de los medios electrónicos durante los últimos 6 años. A continuación, se muestra la evidencia de dicha aseveración:

Figura 10. Rentabilidad en actos de fiscalización



Fuente: elaboración propia

Figura 11. Recaudación derivada de actos de fiscalización hacia grandes contribuyentes



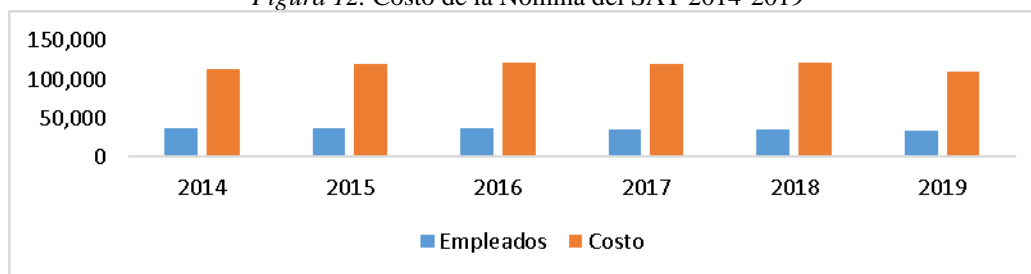
Fuente: SAT, 2019.

Con base en la figura anterior, se aprecia que la rentabilidad en cuestión de fiscalización se ha incrementado año con año, hasta el grado de que actualmente por cada peso que invierte el SAT en fiscalización recupera \$ 80.

Con base en la Figura anterior, se comprueba que la Administración General de Grandes Contribuyentes del SAT ha sido más eficiente, ya que tal como se mencionó previamente con respecto a la Figura 9, los actos de fiscalización han disminuido, mientras que según la Figura 11, cuyos datos también fueron obtenidos a través de consulta a la dependencia, la recaudación ha aumentado con el transcurso de los ejercicios fiscales desde el año 2015.

Otro aspecto importante que considerar para la investigación es el costo de la plantilla del personal del SAT con posterioridad a la reforma de 2014. Si bien se ha visto que la cantidad de empleados ha disminuido en los últimos años, la dependencia federal aún no ha logrado reducir de manera considerable el costo de su nómina por razones de eficiencia administrativa. A pesar de que hubo un decremento de este concepto de alrededor de un 10% entre el 2018 y 2019, la causa se debió a la decisión de despidos masivos en todas las oficinas del país, además de la renuncia de la Jefa del SAT a principios de diciembre de 2019. A continuación, se muestra la evidencia de dicha aseveración:

Figura 12. Costo de la Nómina del SAT 2014-2019



Fuente: SAT, 2019.

Por último, a continuación, se muestra de manera general un resumen de las reformas fiscales significativas implementadas por la

autoridad entre 2014 y 2020, además de los efectos ocasionados.

Tabla 2. Reformas en materia fiscal 2014-2020

Ley	Artículo	Reforma en materia de medios electrónicos	Efecto			
			B	C		
CFF	17-D	Acreditación de la identidad del contribuyente al que pertenece la firma electrónica	B	C		
CFF	17-E	Del acuse de recibo con sello digital	B	C		
CFF	17-G	De va	B	C		
CFF	17-H	Sit ef	B	C		
CFF	17H-BIS	Restricción temporal de los certificados de sello digital	C			
CFF	17-K	Buzón tributario como medio de contacto entre el contribuyente y la autoridad fiscal	B	C	A	
CFF	17-L	Uso del buzón tributario por parte de las dependencias de la administración pública centralizada y paraestatal	B	C		
CFF	22 C	Obligación de firmar digitalmente la solicitud de devolución	B	C		
CFF	27, inciso a	De los comprobantes fiscales digitales como los únicos con validez	D	C	B	
CFF	28, FC. IV	De la contabilidad electrónica y su envío a través de la página del SAT	C	B	D	A

CFF	29	Obligaciones de los contribuyentes en la expedición de CFDI	C	D		
CFF	29, FC. IV	De la autorización de los PAC para incorporar a los CFDI el sello digital del SAT	C			
CFF	29-A	De los requisitos del CFDI	C	B		
CFF	29-A FC. IX	De la aceptación del receptor del CFDI para su cancelación	C	B		
CFF	38	De la notificación de actos administrativos por buzón tributario	C			
CFF	42, FC. IX	Revisiones electrónicas	D	C	B	
CFF	42, FC. XI	Práctica de visitas a los asesores fiscales	D	C	B	
CFF	69-B	De los actos simulados	C	B	D	
CFF	69-B Ter	Del tercer colaborador fiscal	C	B	D	
CFF	84	Multas por no presentar la contabilidad electrónica	C	D		
CFF	64, FC III	Multas de comprobantes fiscales inexistentes que pretendan amparar la contabilidad	C	B	D	
CFF	86-D	Multa para contribuyentes que no habiliten el buzón tributario	C			
CFF	197	Esquemas reportables	C	B	D	
RMF	2.7.1.21	Expedición de CFDI en la aplicación Mis Cuentas	A			
RMF	2.7.1.35	Del complemento de recepción de pagos	B	C	D	A
RMF	2.7.1.38	Aceptación del receptor para la Cancelación del CFDI	C	B	A	
RMF	2.7.1.39	Cancelación del CFDI sin aceptación del receptor	A			
RMF	2.7.5.2	Expedición de CFDI a empleados	C	D		

Fuente: Elaboración propia con base en la legislación fiscal.

A: Simplificación Administrativa

B: Control Administrativo

C: Fiscalización

D: Recaudación

5. CONCLUSIONES

Con base en la información documentada, se observa que se han cumplido los objetivos de esta investigación, debido a que se efectuó una recopilación de los ordenamientos legales que intervienen para llevar a cabo una reforma tributaria, así como también se mostraron mediante estadística descriptiva los beneficios alcanzados por la implementación de las reformas hacendarias.

El Servicio de Administración Tributaria juega un papel muy importante en la captación de ingresos del Gobierno Federal, pero requiere también del apoyo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Tesorería de la Federación, además de que estas deben alinear sus objetivos al Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024.

Sin duda alguna, las modificaciones a las leyes han generado beneficios para el SAT. Por otro lado, al momento de que fueron propuestas se sostuvo que también generarían beneficios importantes para los contribuyentes, situación que es conveniente

verificar a través de otro estudio, además de hacer una cuantificación en pesos derivada de la implementación en reformas fiscales.

A pesar de que la autoridad ha logrado beneficios en materia de recaudación y fiscalización, es necesario que siga trabajando en la implementación de controles administrativos, ya que estos serán de gran ayuda para abatir en una mayor medida la evasión fiscal.

Cabe mencionar que, en el caso de los grandes contribuyentes al mes de agosto 2019, aún no se había ejercido el método de fiscalización de auditorías electrónicas, por lo cual se considera que cuando este les sea aplicado y sea efectuado de manera masiva hacia los demás contribuyentes, la recaudación se incrementará en una mayor proporción a la de los últimos años.

La base principal del éxito de las reformas del SAT ha sido el Comprobante Fiscal Digital por Internet, ya que este documento electrónico les permite tener en su poder toda la información de los

contribuyentes respecto a sus ingresos y egresos, cantidad de facturas emitidas, cobradas y pagadas, lo cual ha permitido mejorar sus controles administrativos, la

rentabilidad en la fiscalización, además de hacer que los contribuyentes no solo cumplan con sus obligaciones fiscales, sino que lo hagan apegándose a la ley.

REFERENCIAS

- Angulo, E., Flores, M., & Bernal, D. (2016). "TIC'S: FINANCIAMIENTO, CONTABILIDAD Y FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN MÉXICO." *Revista Científica. Teorías, Enfoques y Aplicaciones En Las Ciencias Sociales (TEACs)*, 9(19), 141–157. Retrieved from <https://revistas.ucla.edu.ve/index.php/teacs/article/view/1436/686%0Ahttp://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35216/34016>
- Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. México. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf
- Campoy, A. M., Rodríguez, F., Arrellano, J., & Gutiérrez, A. (2017). Breve Análisis de los Delitos Fiscales en México. *Revista de Investigación Académica Sin Frontera*, 10(26), 1–26.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. México. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf
- Datos Abiertos del Servicio de Administración Tributaria. 2020. Actos de Fiscalización por Método. Recuperado de: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ActPorMet.html
- Deloitte. (2019). *Boletín Fiscal 43/2019*.
- Encarnación, S. del P., Serrano, H., Trejo, E. Y., & Salvador, F. (2018). Los Comprobantes Fiscales y las Operaciones Inexistentes del Artículo 69-B , del Código Fiscal de la Federación. *Memorias Del Congreso Internacional de Investigación Academia Journals Morelia 2018*, 10(3), 1009–1014.
- Exposición de Motivos en materia fiscal para el ejercicio 2014. Publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados el 8 de septiembre de 2013. México. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOE_09dic13.pdf
- Exposición de Motivos en materia fiscal para el ejercicio 2020. Publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados el 8 de septiembre de 2019. México. Recuperado de: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>
- Faúndez-Ugalde, A., Osman-Hein, R., & Pino-Moya, M. (2018). La auditoría tributaria por sistemas electrónicos frente a los derechos de los contribuyentes: Un estudio comparado en América Latina. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 7(2), 113–135. <https://doi.org/10.5354/0719-2584.2018.51099>
- Flores, F. D., & Flores, D. O. (2019). Uso de las Tecnologías de Información en la Nueva Administración Tributaria en México. *VinculaTégica EFAN*, 2(5), 1066–1073.
- Gaudement PM, Molinier J., Finanzas Públicas, tomo 2, Fiscalité, Montchrestien, 1991.
- Hernandez, A. (2016). El control interno contable y fiscal como medida para contribuir a la maximización de los resultados financieros de los negocios. *Innovaciones de Negocios*, 13(25), 47–69.
- Ley de la Tesorería de la Federación. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2015. México. Recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LTF.pdf>
- Ley del Servicio de Administración Tributaria. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995. México. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_041218.pdf
- Ley de Planeación. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1983. México. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/59_160218.pdf
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 2006. México. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPRH_191119.pdf
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976. México. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153_220120.pdf
- López, K., Valle, R. M., Valle, H. D., & Torres, R. (2019). Guía para evitar ser considerados como Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) Guidance. *Revista EDUCATECNOCENCIA*, 22(23), 6–24.
- Plan Nacional de Desarrollo 2020-2024. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de julio de 2019. México. Recuperado de: https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5565599&fecha=12/07/2019
- Plataforma Nacional de Transparencia del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales. 2019. <https://www.plataformadetransparencia.org.mx/web/guest/inicio>
- PWC. (2014). *Análisis de la Reforma Fiscal 2014 Ley de ingresos 2014*.

- Rasteletti, A. (2018). México. Perfil de la Factura Electrónica. In A. Barreix & R. Zambrano (Eds.), *Facturación Electrónica en América Latina* (pp. 83–90). Washington D.C.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de septiembre de 2017. México. Recuperado de: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/299882/Reglamento_Interior_de_la_SHCP_DOF_27_de_septiembre_2017.pdf
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015. México. Recuperado de: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5404927&fecha=24/08/2015
- Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2020. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019. México. Recuperado de: <https://www.dof.gob.mx/20191228-2.pdf>
- Romero, N. (2016). La contabilidad electrónica como instrumento de fiscalización. *Facultad de Derecho de La UNAM*, 1–24.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública 2014. Recuperado de: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2014/ivt/04afp/itanfpdc_201404.pdf
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública 2015. Recuperado de: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2015/ivt/04afp/itanfpdc_201504.pdf
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública 2016. Recuperado de: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2016/ivt/04afp/itanfpdc_201604.pdf
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública 2017. Recuperado de: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2017/ivt/04afp/itanfpdc_201704.pdf
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública 2018. Recuperado de: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2018/ivt/04afp/itanfpdc_201804.pdf
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública 2019. Recuperado de: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2019/ivt/04afp/itanfpdc_201904.pdf
- Serrano, H. (2018). *“La revisión electrónica como herramienta de fiscalización trascendental de las autoridades fiscales federales.”* Universidad Autónoma de Guerrero. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Servicio de Administración Tributaria. (2019). Informe Tributario y de Gestión Cuarto Trimestre 2019. Recuperado de: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ITG%204to%20trimestre%202019.pdf