



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

**Eficacia y eficiencia en las facultades de comprobación: una
nueva forma de fiscalización**

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta: Gladys Velázquez Hernández

Tutor: Jorge Santamaría García

México, D.F. a 22 de noviembre de 2015.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Agradecimientos

A mis padres:

Jeremias Velázquez Peña

María de los Ángeles Hernández Pineda

Por su amor, ejemplo de trabajo y perseverancia

A mi esposo:

Javier Mendoza Juárez

Por su apoyo en un nuevo logro

A mis hijos:

Karime y Emiliano

Como muestra de constancia y perseverancia, por ellos y para ellos.

A todas las personas que han contribuido a mi formación

A la Universidad Nacional Autónoma de México

Índice

Agradecimientos	2
Introducción	5
Justificación	7
Metodología	9
Objetivos	11
Objetivo general.....	11
Objetivos específicos.....	11
Hipótesis.....	11
Capítulo 1. Fundamentos jurídicos tributarios.....	12
1.1 Coercitividad de los impuestos	12
1.2. Principio de legalidad adjetiva	14
1.3. Competencia Fiscal en Materia de Comprobación de las Obligaciones	17
1.4. Relación jurídica tributaria	21
1.4.1. Contenido de la Relación Jurídica Tributaria.....	21
1.4.2. Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria.....	22
1.4.3. Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria.....	23
Capítulo 2. Administración Pública Tributaria y su Función de Fiscalización.....	25
2.1. Proceso administrativo.....	25
2.2. La administración tributaria en México	26
2.3. Órgano de administración tributaria.....	28
2.4. Funciones operativa del proceso administrativo	28
2.5. Proceso de control fiscal	29
2.6. Procedimiento de fiscalización.....	30
2.7. Características del sistema tributario.....	31
2.8. Notificación de los actos de fiscalización	31
2.8.1. Requisitos de las notificaciones.....	32
2.9. Facultades de comprobación	34
2.9.1. Rectificación de errores.....	37

2.9.2. Revisiones de gabinete.....	38
2.9.3. Revisiones Electrónicas.	38
Capítulo 3. Eficiencia y Eficacia de la Administración Tributaria	40
3.1. Misión del Servicio de Administración Tributaria	41
3.2. Competencias del Servicio de Administración Tributaria	41
3.3. Programa anual de mejora continua.....	42
3.4. Eficiencia y eficacia del desempeño en las facultades de comprobación.....	43
3.5. Comparación del desempeño en las facultades de comprobación	44
Conclusiones	49
Bibliografía	52

Introducción

En julio de 1997 surgió el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación. A este órgano administrativo se le han atribuido facultades tributarias, dentro de las cuales se destaca el verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que se considera la posibilidad de evitar el pago de contribuciones, y es debido a esta posibilidad que surge la necesidad de verificar su cumplimiento, para lo cual la fiscalización ha de comprobar que todas las obligaciones de los contribuyentes sean cumplidas cabalmente.

Para alcanzar el objetivo de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el Servicio de Administración Tributaria encuentra en las normas de procedimiento las reglas de actuación.

Las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación, que determinan el acto o serie de operaciones o trámites que deben seguirse para obtener la defensa de un derecho o el cumplimiento de una obligación. Son preceptos de carácter instrumental, directamente vinculados con la potencia coercitiva del Derecho, que tienen por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas. Son, en fin, las normas que señalan no qué es lo justo, sino como debe pedirse e impartirse la justicia. (Garza, 2000, pág. 669).

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (2015) establece que a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros han cumplido con sus obligaciones fiscales, las autoridades fiscales estarán facultadas para: rectificar errores, requerir a los contribuyentes la contabilidad ya sea en su domicilio o a través del buzón tributario, practicar visitas domiciliarias, revisiones de dictámenes, verificación de comprobantes digitales, solicitar la

inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, practicar u ordenar avalúos, recabar informes de funcionarios, formulación de denuncias, así como practicar revisiones electrónicas.

De dicho precepto surgió la inquietud de realizar una comparación de las nuevas facultades de comprobación con las anteriores, con el fin de conocer la eficiencia y eficacia de las autoridades en el desempeño de sus facultades de comprobación, ya que actualmente las reformas fiscales le han otorgado al sistema tributario nuevas herramientas electrónicas, por mencionar algunas: la facturación electrónica, contabilidad electrónica, buzón tributario y revisiones electrónicas, que le permitirán, aumentar el número de revisiones a un menor costo, lo que traerá como consecuencia una mayor eficiencia y eficacia en la aplicación de sus facultades de comprobación.

Justificación

El artículo 16, fracción IV de la Constitucional establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, dicho precepto es el fundamento bajo el cual se obliga a los mexicanos a destinar una parte de su riqueza para el sostenimiento de los gastos públicos.

Ante la posibilidad de que los contribuyentes no cumplan en todos los casos con sus obligaciones fiscales, se le ha conferido a la administración tributaria la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que se considera como una tendencia el evitar el pago de contribuciones, y es debido a esta tendencia que surge la necesidad de verificar su cumplimiento.

La razón de comparar las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación: rectificación de errores en declaraciones, revisiones de gabinete y revisiones electrónicas; así como definir los conceptos de eficiencia y eficacia en la práctica de las facultades de comprobación, es proporcionar al lector información que le permita conocer cómo los cambios en las leyes fiscales le han otorgados al SAT herramientas que le han permitido y le permitirán hacer más eficaces y eficientes sus facultades de comprobación,

El trabajo se aborda dentro del ámbito de la comparación para entender; a través de los informes que emite la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, Auditoria Superior de la Federación y el programa de mejora continua del Servicio de Administración Tributaria, como la tecnología ha permitido que la autoridad tributaria se dote de herramientas tales como: el buzón tributario, la facturación electrónica y la contabilidad electrónica que le permitirán obtener información de los contribuyentes que servirá de ayuda para lograr los objetivos de eficiencia y eficacia recaudatoria en la ejecución de sus facultades de comprobación. Ya que es a través de estas nuevas herramientas que la autoridad busca incrementar el universo de las revisiones a un

menor costo, en el que a través de los cruces de información se emitirán pre liquidaciones, considerándose así a las revisiones electrónicas una herramienta poderosa para la autoridad.

Metodología

El trabajo se realizó bajo el paradigma de la investigación cualitativa con la finalidad de comprender la eficiencia y eficacia de la autoridad fiscal en la ejecución de sus facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que en el presente trabajo solo se consideran la rectificación de errores en declaraciones, revisiones de gabinete y revisiones electrónicas

La investigación consistió en analizar a través de la doctrina jurídica tributaria los elementos tributarios que intervienen en la facultad de la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales: desde cómo la coerción es el medio por el cual la autoridad restringe la esfera de actuación de los contribuyentes para forzar su voluntad cuando las situaciones jurídicas no sean cumplidas voluntariamente por los contribuyentes; siguiendo con las normas de procedimiento que instrumentan la actuación de la autoridad; hasta la relación jurídica que nace a partir de la obligación impuesta por la Constitución para contribuir con el gasto público.

Posteriormente, basado en la doctrina se describieron las funciones y los procesos de la administración pública para el logro de sus objetivos, se destacó un apartado que hace mención de los objetivos así como los indicadores de eficiencia y eficacia de la administración tributaria en sus funciones de fiscalización.

En el apartado final se hizo mención del último reporte emitido por la Auditoría Superior de la Federación correspondiente al ejercicio del 2013, en cuanto a los resultados de desempeño de fiscalización del Servicio de Administración Tributaria. Así como los datos de recaudación del tercer trimestre del 2014 y 2015, que difunde la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su página de Internet.

Con los resultados expuestos por la Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se hizo mención de los resultados en la recaudación por actos de

fiscalización y la eficacia en el cumplimiento de sus metas, para aproximarnos a una conclusión sobre el incremento en la eficiencia y eficacia de las facultades de comprobación de la administración.

Se incluyó la opinión de expertos en el ámbito fiscal, sobre las nuevas herramientas electrónicas que le ayudarán a la autoridad en el desempeño de sus facultades de comprobación y en la fiscalización, con el objeto de alcanzar las metas de recaudación para el 2016.

Objetivos

Objetivo general

Comparar las facultades de comprobación existentes respecto de las anteriores para evaluar la eficiencia y eficacia de la autoridad en la práctica de sus facultades de comprobación

Objetivos específicos

Evaluar los casos de rectificación de errores en declaraciones, revisiones de gabinete y revisiones electrónicas como resultado de la comparación de las facultades anteriores y actuales para determinar la modificación de la eficiencia y eficacia en la práctica de las facultades de comprobación.

Describir los conceptos de eficiencia y eficacia en materia del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales federales.

Hipótesis

La eficiencia y eficacia de las autoridades en la práctica de sus facultades de comprobación actuales ha mejorado debido a las modificaciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Capítulo 1. Fundamentos jurídicos tributarios

La doctrina jurídica tributaria nos provee del marco que permite situarnos dentro del ámbito jurídico bajo el cual las leyes dotan a las autoridades fiscales de facultades para la comprobación de las obligaciones fiscales; es por eso que dentro de este capítulo se abordaran conceptos que nos permitan entender la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y pasivo, así como entender que la administración pública es a la que se le confiere la competencia de comprobar que se cumplan con las disposiciones fiscales.

1.1 Coercitividad de los impuestos

El artículo 16, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que “son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos” (CPEUM, 2015), dicho precepto es el fundamento bajo el cual se obliga a los mexicanos a destinar una parte de su riqueza para el sostenimiento de los gastos públicos.

El Diccionario de la Real Academia Española define *obligación* de la siguiente manera: “aquello que alguien está obligado a hacer, imposición, vínculo que sujeta a hacer algo establecido por precepto de ley” (RAE, 2015). Dicho lo anterior, la obligación es una acción que obliga al sujeto de la obligación a hacer algo por imposición establecido por un precepto de Ley. Por otra parte el mismo Diccionario de la Real Academia Española define *imposición* como: “acción y efecto de imponer, carga, tributo u obligación que se impone” (RAE, 2015).

De los dos conceptos anteriores, obligación e imposición, se puede decir entonces que la obligación implica la imposición de una carga al sujeto de la obligación, establecida por un precepto de ley.

Dado que una obligación implica una imposición existe la posibilidad de que el sujeto cumpla o deje de cumplir con dicha carga, para lo cual la ley previendo estos hechos ha dotado a

las autoridades con facultades que les permitan la comprobación del cumplimiento de los sujetos obligados.

Como se ha mencionado en los párrafos anteriores, por mandato constitucional los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos, y que derivado de dicha obligación existe la posibilidad de cumplimiento o incumplimiento por parte de los sujetos de la obligación, para lo cual se hace mención de algunos autores a este respecto.

Sergio de la Garza (2000) cita que “es de esperarse que los contribuyentes no cumplan espontáneamente con las resoluciones administrativas que puedan expedir las autoridades tributarias, así como que tampoco cumplan en todos los casos con las obligaciones y deberes que imponen directamente las leyes” (pág. 799).

Del párrafo anterior podemos decir que se espera que los contribuyentes no cumplan espontáneamente ante las resoluciones administrativas, ni que tampoco cumplan en todos los casos con las obligaciones impuestas por ley.

Por otra parte De la Garza (2000) en su obra Derecho financiero mexicano cita al autor Zanobin como sigue:

Donde los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les son impuestas por dichas disposiciones, la Administración tiene la facultad de realizar sus pretensiones mediante el uso de los medios de coerción, o sea de ejecución forzada. Mientras los particulares no pueden realizar sus pretensiones hacia otros particulares o hacia los entes públicos sino recurriendo a la acción judicial, el Estado y los entes públicos, no tienen necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que pueden alcanzar tal fin por medio de la actividad directa e inmediata por los propios órganos administrativos. (pág. 799).

De lo anterior, Zanobin menciona que cuando los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones, las facultades de presunción de la administración se justifican mediante el uso de medios de coerción o de ejecución forzada y que tal fin se puede alcanzar mediante la actividad directa de los propios órganos administrativos.

Por lo tanto, de las citas y definiciones que se mencionaron se entiende que la coerción es la presión ejercida sobre alguien para forzar su voluntad o su conducta, tal presión es impuesta por la administración para forzar a los contribuyentes a que cumplan con sus obligaciones, pero para ejercer dicha presión no requiere de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar tal fin por medio de la actividad directa e inmediata de los órganos administrativos.

Por tanto cuando las situaciones jurídicas no son cumplidas voluntariamente por los particulares el derecho administrativo contiene los medios de coerción que tienden al cumplimiento de órdenes administrativas.

Dichos medios de coerción “son actos destinados directamente a restringir la esfera jurídica de los particulares” (Garza, 2000, pág. 800).

De esta forma la doctrina jurídica nos permite concluir que, es de esperarse que los contribuyentes no cumplan en todos los casos con las obligaciones impuestas en ley, para lo cual la legislación administrativa establece los procedimientos coercitivos, que restringen la esfera jurídica de los particulares, es decir son actos bajo los cuales los órganos de la administración ejercen presión, para forzar la voluntad de los contribuyentes cuando las situaciones jurídicas no sean cumplidas voluntariamente por estos.

1.2. Principio de legalidad adjetiva

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2015) establece que no puede haber gravámenes sin una ley en sentido formal y material que los

establezca, es decir, las contribuciones solo pueden ser establecidas mediante un acto proveniente de los órganos legislativos, tal como lo dice Sonia Venegas (2011) “en leyes que cumplan con las características materiales de ser generales, abstractas, obligatorias o imperativas, y que para su formación hayan respetado el procedimiento de creación de las leyes previstas en la Constitución” (pág. 48).

Calvo Ortega (1999) menciona que “la legalidad se fundamenta en el carácter público de la obligación tributaria y en la consideración de su acreedor, las administraciones públicas, como sujetos privilegiados” (pág. 87).

Con estas dos referencias doctrinales se dice que el principio de legalidad tiene su fundamento en la constitución donde establece que toda obligación tributaria debe establecerse mediante leyes que cumpla con el proceso legislativo previsto en la Constitución

Para ubicar el concepto de legalidad adjetiva se considera en primer lugar mencionar la definición doctrinal de derecho adjetivo, de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano (1983), se define de la siguiente manera:

División doctrinal para facilitar el estudio del derecho; se pretende ordenar las normas del Derecho basándose en el criterio de aplicación de las normas para poner en movimiento los aparatos del Estado que aplican el Derecho. Así, se dice que la clasificación del derecho adjetivo contiene las normas que regulan la utilización de los aparatos del Estado que aplican el Derecho. Normalmente, se piensa que el Derecho Procesal contiene las normas adjetivas. (pág. 117).

En la última parte de la definición hace mención que el Derecho Procesal contiene las normas adjetivas para lo cual a continuación se reproduce un precedente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en cuanto a norma de procedimiento:

Las norma de procedimiento son normas jurídicas a través de las cuales se hace efectivo el ejercicio de los derechos y de las facultades, así como el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a las partes dentro del procedimiento administrativo que norman las diversas relaciones jurídicas que pueden existir entre ellas. Así, las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación o series de operaciones y trámites que deben seguirse para obtener el reconocimiento de un derecho o el cumplimiento de una obligación, o en el caso de las autoridades, reglas que norman el ejercicio de sus facultades; es decir, son preceptos de carácter instrumental que tienen por objeto garantizar la eficiencia de las normas sustantivas (Rizo & Altamirano, 2013, pág. 129).

Como se ha mencionado en la primera parte del presente trabajo, el derecho administrativo contiene los procedimientos coercitivos que ejerce la administración para lograr sus pretensiones y forzar la voluntad de los contribuyentes cuando no han cumplido voluntariamente con las situaciones jurídicas. Tal actuación de la autoridad está regulada por las normas adjetivas que según el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa son normas de procedimiento a través de las cuales se hace efectivo el ejercicio de sus facultades, así llamadas también como preceptos de carácter instrumental que tienen por objeto garantizar la eficiencia de las normas sustantivas.

En conclusión podemos decir que todo acto de la autoridad administrativa encuentra su fundamento legal en la normatividad adjetiva, que contiene los preceptos instrumentales que otorgan facultades que garanticen la eficiencia de las normas sustantivas, estas últimas son aquellas que confieren cargas a los particulares.

1.3. Competencia Fiscal en Materia de Comprobación de las Obligaciones

Para entender qué es la competencia se menciona la definición dada por Delgadillo y Lucero (2014):

La competencia es el conjunto de facultades o atribuciones que el orden jurídico le confiere al órgano administrativo. El concepto de competencia, usado en Derecho Público, es similar al de capacidad que se usa en Derecho Privado, ya que ambos se refieren a la aptitud de obrar. (pág. 94).

Delgadillo y Lucero (2014) en su obra Compendio de derecho administrativo hacen una comparación entre capacidad y competencia.

La diferencia entre la capacidad y la competencia se manifiesta en cuanto la capacidad de la regla, puesto que los particulares pueden hacer todo lo que deseen, mientras no la prohíba una norma, en tanto en el Derecho Público la competencia es la excepción, ya que ésta no se presume, en cuanto resulta necesario que el orden jurídico la atribuya expresamente a los órganos administrativos. Es decir, los particulares pueden hacer todo lo que no esté prohibido, mientras que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les autoriza. (pág. 94).

De lo anterior se desprende que la competencia es la capacidad para obrar, y que contiene cada una de las facultades o atribuciones que el orden jurídico le confiere al órgano administrativo, para actuar en el ámbito de su competencia, y su actuación se ajusta a lo que la misma ley les autoriza.

En el ámbito de la materia fiscal Sonia Venegas (2011) en su obra Derecho fiscal define a la competencia tributaria como sigue:

La competencia tributaria es una atribución que se otorga por mandato de una ley o una disposición de carácter general a una autoridad administrativa, para que lleve a cabo una

actuación o emita un acto de resolución en materia fiscal, por tanto la competencia consiste en la facultad de recaudar el tributo, cuando se produce en la realidad el hecho generador de la obligación tributaria, previa o hipotéticamente establecida en la ley fiscal. (pág. 18).

Así según Venegas, la competencia tributaria es una atribución otorgada por mandato de ley a una autoridad administrativa en materia fiscal, dichas facultades comprenden la recaudación del tributo cuando se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Tal como se ha desarrollado en los párrafos anteriores, por mandato de ley la autoridad fiscal está investida de competencia tributaria, es decir de atribuciones en el ejercicio de las siguientes facultades: “comprobación, que se entiende como la capacidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; determinación, que es la capacidad para liquidar el importe de créditos fiscales y económica coactiva es la capacidad para cobrar los créditos fiscales” (Venegas, 2011, pág. 19).

Dentro de las facultades de la autoridad fiscal enlistadas, se encuentra la capacidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, a lo cual Venegas (2011) menciona que:

El pago que el sujeto obligado realiza al fisco, supone una privación de satisfacciones y, por tanto, este pago no se hace espontáneamente. Es necesario que el Estado disponga de poder para establecerlo y exigir el cumplimiento del mismo. Es por ello que el Estado se ha investido de soberanía con el objeto de que, además de tener el derecho de establecer y recibir los aludidos pagos, también pueda exigir su cumplimiento incluso usando la fuerza, si ello fuera necesario. (pág. 19).

La competencia tributaria confiere atribuciones a la autoridad en dicha materia no solo para recaudar el tributo sino que también se le confiere entre otras facultades, la capacidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones, cuando no se ha cumplido espontáneamente o se ha dejado de cumplir con la obligación tributaria

En el ámbito del poder de actuación de un órgano administrativo la competencia se divide en:

Competencia en razón de territorio. Es aquella que se refiere al ámbito espacial o a la circunscripción territorial dentro de la cual el órgano administrativo puede ejercer sus funciones.

Competencia en razón de la materia. Es la que se refiere al tipo o clase de función o actividad que de acuerdo con el orden jurídico se ha otorgado a un órgano administrativo, es un tipo de competencia que resulta de la especialización que requiere la división de trabajo que exige la función administrativa para determinados asuntos.

Competencia en razón de grado. Es aquella que corresponde a los órganos, derivado de la posición en que se encuentran colocados dentro de la estructura jerárquica; así se habla de la competencia de los órganos superiores y competencia de los órganos inferiores.

Competencia en razón de la cuantía. Se refiere al valor económico que tiene el asunto, con forme al cual se asigna a los órganos superiores la resolución de asuntos de mayor valor económico y los de menos a los órganos inferiores,

Competencia en razón del tiempo. Su ejercicio se encuentra condicionado al tiempo con el que cuenta el órgano para su ejecución. (Delgadillo & Lucero, 2014, pág. 96 y 97)

En la materia de Derecho Público la competencia tributaria recae en el Sujeto llamado Fisco, donde se deposita el poder que hace posible la integración de la hacienda pública.

La palabra fisco proviene del latín *fiscus* que quiere decir cesto, caja de caudales, dinero. Al parecer *fiscus* era la bolsa donde se depositaba el dinero del tributo que se cobraba a los sujetos obligados, el cual estaba a cargo de un funcionario a quien con el tiempo también se le dio el mismo nombre. De esta manera fisco era el funcionario encargado de cobrar las contribuciones y guardarlas, así como los fondos y el lugar en que se conservaban. (Venegas, 2011, pág. 19).

Desde el punto de vista constitucional, el Presidente de la República constituye el órgano en quien se depositan todas las facultades administrativas, pues él es el jefe supremo de la Administración Pública Federal y corresponde a los titulares de las Secretarías de Estado el trámite y resolución de los asuntos atribuidos a su Dependencia. Por lo que respecta a la delegación de facultades, los titulares de las Secretarías de Estado podrán delegar facultades, excepto aquellas que por disposición expresa deban ejercerse directamente. (Delgadillo & Lucero, 2014).

En el ámbito fiscal - federal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien ejerce sus facultades por medio de un organismo desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT), que se subdivide en diversas administraciones generales: de aduanas, de auditoría fiscal, de asistencia al contribuyente, de recaudación, de grandes contribuyentes y de jurídica.

En conclusión, con base en el Derecho Público la competencia tributaria recae en el Sujeto llamado Fisco, donde se deposita el poder de la hacienda pública, en el ámbito fiscal - federal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien ejerce sus facultades por medio de un organismo desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT), a dicho sujeto se le atribuyen facultades tributarias y por consecuencia es el encargado entonces, de verificar el cumplimiento de las obligaciones, cuando no se ha cumplido espontáneamente o se ha dejado de cumplir con la carga tributaria .

1.4. Relación jurídica tributaria

Margáin Manuatou (2011) establece que “la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie” (pág. 250).

Con base en lo anterior se desprende que la obligación tributaria crea un vínculo jurídico, considerado así por estar fundamentado en ley, entre dos sujetos, uno llamado activo que exige a otro sujeto pasivo o deudor el cumplimiento de una pena pecuniaria.

Por otra parte Villegas (2001) define a la relación jurídica tributaria en dos sentidos:

Por una parte la que se origina cuando se configura el hecho imponible previsto en la norma jurídica y de la cual se genera una consecuencia jurídica (pago de tributo). Y por otro parte la pretensión del fisco y obligaciones del sujetos pasivo como consecuencia jurídica de haberse producido el hecho imponible. (pág. 247).

1.4.1. Contenido de la Relación Jurídica Tributaria.

Sergio de la Garza (2000) en su obra Derecho fiscal mexicano menciona que las relaciones jurídicas originadas por los supuestos de la ley tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, es decir, de hacer, de no hacer y de tolerar, las cuales se describen a continuación:

La relación de hacer. Estas tienen como contenido un hacer, es decir, una prestación de un hecho, por ejemplo la de presentar un informe o una declaración.

La relación de no hacer. Hay deberes cuyo contenido es un no hacer, es una abstención, es decir, la no realización de una determinada conducta.

Relación de tolerar o soportar. Aquí el contenido del deber es un tolerar o un soportar una determinada conducta del sujeto activo de la relación tributaria. (pág. 451 y 452).

1.4.2. Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria.

En la relación jurídica tributaria el sujeto pasivo es el deudor o el que está obligado a la prestación, por lógica se trata de un deudor a título propio, es aquel cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo, es el realizador del hecho imponible y es el que sufre en sus bienes el detrimento económico tributario. (Villegas, 2001, pág. 256).

Para Jarach (1996) “los sujetos pasivos pueden ser contribuyentes o responsables reales o presuntos y también terceros que no son partes de la relación tributaria sustantiva” (pág. 423).

Existe una gran diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal, sobre las cuales Villegas (2001) hace un breve resumen:

La primera corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: **contribuyentes** (sujetos pasivos por deuda propia) y **responsables** (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies entre las cuales está la sustitución

Otra vertiente doctrinal considera que sólo es sujeto pasivo el **contribuyente** o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores.

Una tercera parte postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el **contribuyente** y el **sustituto**. Se excluye, en cambio, al responsable como sujeto pasivo

Otros autores afirman que sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente **paga el tributo al fisco**, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él.

Finalmente el autor adopta la postura de la división tripartita entre los sujetos pasivos, que define así: a) contribuyente es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. b) Sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es por tanto, quien paga “en lugar de”. c) Responsable solidario es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de “contribuyente”. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno. (pág. 255 y 256)

En resumen, la doctrina identifica al sujeto pasivo con base en lo siguiente: sujetos por deuda propia llamado contribuyente, sustituto por deuda ajena y responsable solidario en lugar del contribuyente.

1.4.3. Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria.

Dino Jarach (1996) hace mención que en las relaciones tributarias administrativas el sujeto activo es la administración pública, y para el autor dicho sujeto será el que realice la actividad administrativa tendiente a lograr que se dé cumplimiento a la obligación sustantiva, por tanto el encargado de verificar el cumplimiento de dicha obligación a través de los trámites o formalidades que le permita el derecho procesal administrativo. (pág. 423 y 424).

La obligación tributaria establecida en nuestra constitución da origen a una relación jurídica, llamada así porque se deriva de una ley debidamente creada por el órgano legislativo. En

dicha relación participan dos sujetos, uno pasivo o deudor cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo, es el realizador del hecho imponible y es el que sufre en sus bienes el detrimento económico tributario; y otro activo o autoridad tributaria quien es el encargado de exigir el cumplimiento de una consecuencia jurídica o pena pecuniaria, por medio de las formalidades que le permita el derecho procesal administrativo

Capítulo 2. Administración Pública Tributaria y su Función de Fiscalización

A la Administración Pública Tributaria se le ha conferido la competencia de fiscalización, en este capítulo se abordaran conceptos que nos permitan comprender como las normas de procedimiento son normas jurídicas a través de las cuales se regula la actuación de la autoridad tributaria en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

2.1. Proceso administrativo

Como se ha hecho mención, existe la posibilidad de que los sujetos obligados a colaborar con el Estado no lo hagan en forma espontánea, para lo cual Narciso Sánchez (2011) en su obra Derecho fiscal mexicano expone: “el propio Poder Público, ha instituido otras disposiciones jurídicas que le permitan indagar, corroborar y descubrir la omisión de obligaciones tributarias; así como exigir en forma coactiva y representativa el entero conducente para mantener la vigilancia y observancia del derecho” (pág. 489).

A esta categoría de reglas según Narciso Sánchez (2011) se les conoce como “procedimentales, administrativas o formales, que también hacen alusión del control y exigibilidad de la prestación fiscal” (pág. 489).

En el primer capítulo se hizo mención que las norma de procedimiento son normas jurídicas a través de las cuales se hace efectivo el ejercicio de los derechos y de las facultades, y que son las autoridades administrativas a las que se les confiere por mandato de ley la competencia tributaria, en palabras de Sergio de la Garza (2000) “la actividad tributaria se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos” (pág. 669).

En ponencia del Magistrado Mariano Azuela Güitrón citado por Sergio de la Garza (2000) en su obra Derecho financiero mexicano, menciona que:

Las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación, que determinan el acto o serie de operaciones o trámites que deben seguirse para obtener la defensa de un derecho o el cumplimiento de una obligación. Son preceptos de carácter instrumental, directamente vinculados con la potencia coercitiva del Derecho, que tienen por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas. Son, en fin, las normas que señalan no qué es lo justo, sino como debe pedirse e impartirse la justicia. (pág. 669).

Por otra parte Serra Rojas (1977) hace mención que el procedimiento administrativo está constituido por:

Un conjunto de trámites y formalidades, ordenados y metodizados en las leyes administrativas, que determinan los requisitos previos que preceden al acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin. Estas formalidades representan una garantía para los administrados para evitar arbitrariedades y obtener un resultado determinado, asegurando el interés general. (pág. 291).

Por lo tanto, para el ejercicio de las facultades de comprobación de la Autoridad Tributaria, el proceso administrativo instrumenta y regula su actuación, es decir es el que determina los trámites y formalidades que debe seguir la autoridad para obtener el cumplimiento de la obligación tributaria, con el objeto de garantizar la eficacia de la norma sustantiva, dichas formalidades son necesarias para el perfeccionamiento y validez de su actuación, y que por último, representa una garantía para los contribuyentes.

2.2. La administración tributaria en México

Las Administraciones Tributarias son organizaciones de naturaleza pública, pertenecientes a la rama ejecutiva del Estado y dentro de la misma, a los Ministerios o Secretarías de Hacienda, Economía o Finanzas Públicas, presentándose en ciertos casos como entidades

autónomas vinculadas a esos departamentos. El objeto de estas organizaciones es aplicar el sistema tributario para recaudar los ingresos que la Ley ha dispuesto otorgar al Estado para solventar el gasto público. (SAT, Servicio de Administración Tributaria, 2015, pág. 7). Recuperado de <http://www.sat.gob.mx/trabajaenaduanas/Paginas/materiales/003960.pdf>.

La Constitución Política Mexicana fundamenta la manera en que se administra o dirige el Estado Mexicano, es decir, cómo se estructura el gobierno para proporcionar bienestar a la sociedad. De acuerdo a lo establecido en el Artículo 40 Constitucional, la forma de gobierno de nuestro país es una República Representativa, Democrática y Federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interno, pero unidos en una Federación. (CPEUM, 2015)

De igual forma, el Artículo 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos indica que el pueblo ejerce su Soberanía por medio de los poderes de la Unión (CPEUM, 2015), en los casos de la competencia de éstos y por los de los Estados en todo lo concerniente a sus regímenes interiores, por ello y de acuerdo a lo previsto por el Artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. (CPEUM, 2015)

El Poder Ejecutivo, representado por el Presidente de la República, es el encargado de la aplicación de las leyes, designa libremente a sus colaboradores inmediatos que son los Secretarios de Estado; por tanto, los actos de los Secretarios de Estado son actos del Jefe de Gobierno, pues aquéllos obran en representación de éste.

Para la realización y materialización de las funciones que tiene encomendadas, el Presidente de la República se auxilia, en términos de las disposiciones legales correspondientes, de los Secretarios de Estado, quienes tendrán igual rango y no tendrán preeminencia alguna.

Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos cuentan con órganos administrativos

desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables. (Ley Orgánica de la Administración Pública Federal Art. XX). (SAT, Servicio de Administración Tributaria, 2015, pág. 9 Y 10). Recuperado de <http://www.sat.gob.mx/trabajaenaduanas/Paginas/materiales/003960.pdf>

2.3. Órgano de administración tributaria

A partir del primero de julio de 1997 surge el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones. En concreto, el SAT es el órgano específicamente encargado de la Administración Tributaria en México y por tanto realiza las funciones sustantivas que conlleva esta misión, con las competencias y facultades ejecutivas que están señaladas en la ley.

2.4. Funciones operativa del proceso administrativo

De acuerdo con Sergio de la Garza (2000) el proceso administrativo tributario presenta una serie de fases llamadas procedimientos, a lo cual las facultades de comprobación se ubican dentro del procedimiento de control y determinación, que el mismo autor las describe como sigue:

- a) Procedimientos preparatorios y de control previo que se refieren a todos los actos realizados por la administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente.

- b) Procedimientos de determinación, por virtud del cual la administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga. (pág. 675).

2.5. Proceso de control fiscal

Según Antonio Jiménez (1996) “la necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración hacendaría se encuentra en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios” (pág. 350).

Por otra parte el Órgano Administrativo (SAT) considera como una tendencia a evitar el pago de contribuciones, y es debido a esta tendencia que surge la necesidad de verificar su cumplimiento, para lo cual la fiscalización deberá comprobar el cumplimiento de todas las obligaciones de los contribuyentes para inducirlos a cumplir.

Para Narciso Sánchez (2001) el procedimiento de control fiscal, “está constituido por un conjunto de trámites y formalidades legales realizadas por las autoridades fiscales competentes, a fin de lograr que las obligaciones fiscales se determinen y se paguen en tiempo y correctamente” (pág. 507).

Tal como lo menciona Sánchez (2001, pág. 509) es un proceso primario o preventivo de control, llevado a cabo por la autoridad administrativa, para cerciorarse que los contribuyentes o terceras personas han cumplido con sus obligaciones de hacer o de no hacer, o en su caso para exigir el pago de las prestaciones que hayan evadido y para imponer las sanciones.

Para Narciso Sánchez las formas de control fiscal, pueden ser preventivas y represivas:

Las primeras tienden a evitar la evasión contributiva al establecerse y cumplirse los mecanismos legales para el entero oportuno de las obligaciones tributarias. Las de índole represivo, van enfocadas a lograr en forma autoritaria o forzada el cumplimiento de una prestación fiscal, en donde interviene el Estado, haciendo uso de su autoridad para indagar si se ha cumplido o no con el deber contributivo, y al descubrir la omisión en cuestión puede ejercer el procedimiento administrativo de ejecución, para exigir el pago de la prestación respectiva. (pág. 507 y 508).

El carácter represivo del control fiscal, se manifiesta por “la imposición de las sanciones pecuniarias u otras que la ley establece, para ponerle un castigo o escarmiento al evasor fiscal, para educarlo y obligarlo a que regularice su situación y no vuelva a reincidir” (Sánchez, 2001, pág. 508).

De las citas doctrinales se concluye que el procedimiento de control está constituido por una serie de trámites llevados a cabo por una autoridad competente, para cerciorarse que los contribuyentes o terceras personas han cumplido con sus obligaciones de hacer o de no hacer, y en su caso para imponer las sanciones con el fin de que se regularicen los contribuyentes y no vuelvan a reincidir.

2.6. Procedimiento de fiscalización

La primera tarea de toda área de fiscalización es la de lograr la identificación de todo los contribuyentes, para lo cual la administración deberá de disponer de registros confiables.

Como siguiente paso es la de constar y verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes por parte de los sujetos obligados, consiste en comprobar si quienes cumplieron constituyen la totalidad de quienes debieron haberlo hecho.

El siguiente paso es descubrir las incorrecciones y eventualmente falsedades y errores contenidos en las declaraciones, lo anterior con el objeto de eliminar o al menos reducir la brecha

que media entre los contribuyentes declarantes y los que declaran correctamente. (Sánchez, 2001, pág. 350 y 351).

2.7. Características del sistema tributario

Para la correcta materialización de las normas jurídicas, el sistema tributario debe tener características tales que faciliten el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, a este respecto Antonio Jiménez (1996) en su obra Lecciones de Derecho tributario nos refiere a lo siguiente:

Básicamente son dos las notas más sobresalientes dentro de tal contexto: por una parte el grado de equidad o justicia, ya que conforme sea mayor el grado de equidad de las normas jurídicas ante la comunidad la predisposición del contribuyente a cumplir será mayor, la injusticia del sistema en muchos casos constituye el pretexto o razón para el incumplimiento.

El otro rasgo importante del sistema tributario que coadyuva a su observancia es la certeza del mismo, lo que implica que el sistema tributario esté concebido, diseñado y plasmado en las normas jurídicas con el mayor grado de claridad para el contribuyente eliminando las situaciones de incertidumbre e inseguridad. (pág. 346).

2.8. Notificación de los actos de fiscalización

El Diccionario de la Real Academia Española define la palabra notificar como “comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial” (RAE, 2015).

El artículo 16 de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, con base en nuestra Carta Magna se dispone que previo a toda acto realizado por la

autoridad administrativa en materia de verificación de las obligaciones fiscales, esta deberá de notificar al contribuyente, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados. (CFF, 2015)

Según Cutberto Medina (2011) las notificaciones constituyen un acto de publicidad, “por medio de los cuales las Autoridades Fiscales hacen del conocimiento de los contribuyentes, de la existencia de un acto determinado de autoridad; por lo tanto son susceptibles de notificación todos los actos administrativos en materia fiscal” (pág. 115).

Por otra parte el mismo autor hace mención que las notificaciones tienen como finalidad “el poder requerir información fiscal o bien el pago de contribuciones causadas u omitidas, tanto a los contribuyentes como a los sujetos solidarios o bien a terceros” (pág. 115).

Dentro de la doctrina las notificaciones constituyen un requisito de eficiencia, lo que significa que el acto administrativo no puede producir o generar consecuencia alguna en relación con el contribuyente en calidad de destinatario, hasta que le sea notificado adecuadamente, ya que de no hacerlo así, el contribuyente se encontraría en estado de indefensión por no estar enterado de dicho aviso.

De lo anterior podemos resumir que, los actos administrativos, para que puedan producir plenamente sus efectos jurídicos, tienen que notificarse, y en este sentido se dice que son válidos y eficaces en su ejecución.

2.8.1. Requisitos de las notificaciones.

De la Garza (2000) hace mención que en el Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas celebrado en Varsovia en 1936, se propusieron los siguientes rasgos fundamentales para todo procedimiento administrativo.

- a) Principio de audiencia de las partes;
- b) Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la Administración o por las partes en el procedimiento;

- c) Determinación del plazo en el cual debe obrar la Administración;
- d) Precisión de los actos para que los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades consejos;
- e) Necesidad de una motivación por lo menos sumaria de todos los actos administrativos que afecten a un particular, y
- f) Condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares. (pág. 670).

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece que los actos que deban notificarse, deberán de tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar el lugar y fecha emisión.
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, 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 señalaran los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán de contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa. (CFF, 2015)

2.9. Facultades de comprobación

Por facultades de comprobación debemos entender “el total de atribuciones otorgadas por ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales” (Fernandez, 2000, pág. 271 y 272).

En opinión de Roberto Álvarez (“La Función de Fiscalización”. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Marzo. 1980).

Las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. (Rodríguez, 1986, pág. 213).

Las facultades de comprobación son discrecionales por parte de la autoridad, lo que significa que pueden revisar a cualquier contribuyente que estime necesario. Sin embargo, si bien es discrecional por parte de la autoridad qué contribuyentes serán revisados, ”para iniciarse y llevarse a cabo deberán respetar los procedimientos establecidos previamente en la ley” (Dorantes, 2012, pág. 204).

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 establece que:

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales. (CFF, 2015).

Con base en dicho artículo, sólo quienes son autoridades fiscales pueden ejercer dichas facultades de comprobación, a este respecto el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece que son atribuciones del SAT el vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones. (LFSAT, 2015).

En el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación también se alude a los contribuyentes, como los obligados al pago de contribuciones, también a los responsables solarios que se señalan como tales en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y por último se mencionan a los terceros que son aquellos que llegan a tener relación con el contribuyente como proveedores de bienes o servicios, o por conceder el uso o goce temporal de bienes, o por haber tenido injerencia en la relación tributaria surgida entre el contribuyente y el fisco. (CFF, 2015).

Del mismo artículo se desprende que para poder determinar contribuciones omitidas, llámense impuestos, derechos o contribuciones especiales, o créditos fiscales, como lo son los accesorios de éstos: recargos y multas las autoridades administrativas deben estar investidas de dichas facultades. Igualmente se menciona que se ejercen facultades de comprobación para comprobar la comisión de delitos fiscales sea por el contribuyente, los responsables solidarios o los terceros.

Y por último, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (2015) establece que las autoridades fiscales podrán proporcionar información a otras autoridades fiscales, derivado del ejercicio de las facultades de comprobación.

Narciso Sánchez (2001) en su obra Derecho fiscal mexicano cita a Doricela Mabarak, con relación a dos tipos de fiscalización que realizan las autoridades tributarias, las cuales así las describe:

Se habla de fiscalización directa e indirecta, a la primera se le puede conceptuar como el conjunto de actos de la autoridades hacendarias competentes en los que existe la relación interpersonal con los sujetos inspeccionados, ya sea en las oficinas de la autoridad, en el domicilio de los sujetos fiscalizados, o en tránsito, siguiendo su marco normativo, la segunda, es la actividad realizada por las autoridades, por los responsables solidarios, mediante acciones establecidas en la ley, con las que se garantiza el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en ella intervienen fedatarios públicos, autoridades administrativas y judiciales y otras personas que tienen el papel de terceros; también se apoya en dictámenes de estados financieros de contadores públicos, informes y la colaboración que brindan los jueces, notarios y corredores públicos, etc. (pág. 513).

(Margain, 2001, pág. 1 y 2) Se ha sostenido que el uso de las facultades de comprobación constituye un procedimiento administrativo semejante a un juicio, a lo que la Sala Superior del Tribunal Fiscal Federal ha resuelto:

El desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad a fin de corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones de los particulares, no puede considerarse como un procedimiento administrativo llevado en forma de juicio, que puede afectar las defensas del particular, pues se trata del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Por ello, en el caso de que la autoridad no se hubiese ajustado a las disposiciones aplicables en la práctica de las facultades de revisión, deberá declararse la nulidad lisa y llana de las resolución que se emitió como consecuencia de su ilegal proceder, con fundamento en la fracción IV del

artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que la resolución administrativa emitida como consecuencia del ejercicio de facultades de fiscalización estaría emitida en contravención de las disposiciones aplicadas. Juicio Atrayente No. 72/92/2294/92. RTFF juicio de 1993. p. 9.

Con base en lo señalado por el Tribunal Fiscal Federal, no puede considerarse el procedimiento administrativo como un juicio, ya que se trata de facultades discrecionales de la autoridad administrativa, por lo tanto en caso de que la autoridad no se ajuste a las disposiciones aplicables, se declara la nulidad lisa y llana de las resoluciones que emita.

Las autoridades fiscales disponen de una amplia gama de herramientas que les facilitan la verificación del grado de nivel de cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales. El artículo 42 del Código enlistada varias facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales, sin embargo en el presente trabajo solo se mencionaran tres de ellas, que se detallarán en los siguientes puntos

2.9.1. Rectificación de errores.

En cuanto al cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales, no es suficiente con que se presenten las declaraciones o avisos relacionados con la situación fiscal de los contribuyentes, es necesario, como siguiente paso para las autoridades fiscales descubrir las incorrecciones y eventualmente falsedades y errores contenidos en la presentación de declaraciones y avisos, lo anterior con el objeto de eliminar, o al menos reducir la brecha que media entre los contribuyentes declarantes y de aquellos que declaran correctamente, siendo esta fase una de las que indudablemente presenta mayor grado de dificultad por parte de las autoridades fiscalizadoras, precisamente por lo difícil que resulta detectar las anomalías que pueden contener, ahora bien identificar a los contribuyentes que han incumplido en su deber de cumplimiento de obligaciones

fiscales es hasta cierto punto sencilla y mecánica, gracias al uso de los medios electrónicos, en cambio descubrir posibles errores en las declaraciones presentadas, presupone un mayor grado de dificultad. (Medina, 2011, pág. 89).

2.9.2. Revisiones de gabinete.

A través de la Revisión de Gabinete, la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades, puede solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o la presentación de la contabilidad o parte de ella, debiendo señalar en la solicitud el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos, teniendo como fundamento legal la fracción II del artículo 42, y el artículo 48 del CFF.

Como consecuencia de la revisión de los informes, datos o documentos, las autoridades emitirán un oficio de observaciones donde harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido e impliquen incumplimiento de las disposiciones tributarias, ya que sea del contribuyente o responsable solidario, contando estos con un plazo de veinte días para presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, o bien para corregir su situación fiscal, ahora bien si el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe, se tendrán por consentido los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones. (Medina, 2011, pág. 109).

2.9.3. Revisiones Electrónicas.

Se establece la facultad de las autoridades fiscales de llevar a cabo revisiones electrónicas a los contribuyentes, basándose en la información y documentación que tengan dichas autoridades.

Las revisiones se realizarán conforme a lo siguiente:

- Se darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones u otras irregularidades, a través de una resolución provisional.
- En la resolución se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione documentos para desvirtuar las irregularidades o comprobar el pago de contribuciones.
- El contribuyente podrá pagar en el plazo señalado con el beneficio de pagar solo una multa de 20% de las contribuciones omitidas.
- Una vez recibidas y analizadas las pruebas, si es necesario, la autoridad podrá efectuar un segundo requerimiento al contribuyente o solicitar información y documentación de un tercero.
- En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad cuenta con cuarenta días para emitir y notificar la resolución al contribuyente.
- En caso de que el contribuyente no aporte pruebas en el plazo de quince días ni desvirtúe los hechos u omisiones la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Capítulo 3. Eficiencia y Eficacia de la Administración Tributaria

Con base al Manual de organización General del Servicio de Administración Tributaria (2015), en congruencia con el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 y el Plan Estratégico del Servicio de Administración Tributaria, uno de los principales retos de este órgano desconcentrado es ejecutar de forma eficiente el ciclo tributario, para lo cual es necesario que se ofrezcan servicios eficientes con el objeto de promover el cumplimiento voluntario de los deberes fiscales de la ciudadanía, así como mejorar la efectividad de la fiscalización para reducir la evasión, el contrabando y la corrupción. (SAT, Servicio de Administración Tributaria, 2015, pág. 17).

En el artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (2015) se señala el objetivo de este organismo en los siguientes términos:

El SAT tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras y facilitar el cumplimiento de dichas disposiciones así como generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y evaluación de la política tributaria

Lo anterior se traduce en brindar todas las facilidades al contribuyente para que cumpla responsablemente y con oportunidad sus obligaciones fiscales y aduaneras, ejerciendo las medidas de control y sanción, en estricto apego a la Ley.

Para el SAT, es sumamente valiosa la Planeación Estratégica que le permita definir acciones concretas y efectivas para lograr el cumplimiento de sus objetivos. Como parte de dicha planeación estratégica, ha definido su Misión, Visión, Valores y Objetivos Estratégicos.

3.1. Misión del Servicio de Administración Tributaria

Administrar los procesos de recaudación de las contribuciones federales, y de entrada-salida de mercancías del territorio nacional, controlando el riesgo y promoviendo el cumplimiento correcto y voluntario de las obligaciones fiscales.

- Duplicar la eficiencia recaudatoria, con una excelente percepción del ciudadano.
- Duplicar la eficiencia, porque es necesario lograr mejores resultados con menos recursos.
- Mejorar la percepción ciudadana, porque es nuestra responsabilidad cumplir con lo que el País espera de nosotros, ofreciendo a la sociedad servicios tributarios y de comercio exterior de clase mundial.

3.2. Competencias del Servicio de Administración Tributaria

Para su desempeño, el SAT debe alinearse estrictamente a lo declarado en la Ley del Servicio de Administración Tributaria (2015), la cual establece en su artículo 7º las competencias de dicho órgano desconcentrado, de las cuales se mencionan algunas como sigue:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.
- 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.
- Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración

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

3.3. Programa anual de mejora continua

Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria cuenta con los órganos siguientes: Junta de Gobierno, Jefe, y las unidades administrativas.

La junta de Gobierno está integrada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y tres consejeros designados por él; tres consejeros independientes, designados por el Presidente de la República.

Dentro de las atribuciones de la Junta de Gobierno está el aprobar el programa anual de mejora continua y establecer y dar seguimiento a las metas relativas a aumentar la eficiencia en la administración tributaria y mejorar la calidad del servicio a los contribuyentes.

El programa anual de mejora continua contiene indicadores de desempeño para medir lo siguiente:

- a) El incremento en la recaudación por mejoras en la administración tributaria.
- b) El incremento en la recaudación por aumentos en la base de contribuyentes.
- c) El incremento en la recaudación por combate a la evasión de impuestos.
- d) El incremento en la recaudación por una mejor percepción de la efectividad del Servicio de Administración Tributaria por parte de los contribuyentes.

- e) La disminución del costo de operación por peso recaudado.
- f) La disminución del costo de cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes.
- g) La disminución del tiempo de cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes.

3.4. Eficiencia y eficacia del desempeño en las facultades de comprobación

El Diccionario de la Real Academia (2015) define eficiencia y eficacia como sigue:
Eficacia. Del latín *eficacia*. Capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera. Y por
Eficiencia. Del latín *efficientia*. Capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado.

En el ámbito administrativo la eficacia está relacionada con el logro de metas, para Chiavenato (1999) es una medida del logro de los resultados. Por otra parte, eficiencia significa correcta utilización de los recursos disponibles, su relación se expresa en la mejor manera de hacer o realizar las cosas, a fin de que los recursos se apliquen de manera racional, que permita la optimización de los mismos, cuya consecuencia directa es la productividad, por tanto la eficiencia es la medida de la utilización de los recursos. (pág. 139 y 140).

Con base en los objetivos trazados para el Servicio de Administración Tributaria y el programa de mejora continua en cuestión de fiscalización y específicamente en cuanto a las facultades de comprobación, se indican las metas de eficiencia y eficacia a cumplir por parte de este órgano administrativo las siguientes:

- Fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias

- 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.

Siempre tomando en cuenta los indicadores de desempeño establecidos por el programa de mejora continua que para efectos del presente trabajo se aplicarían las siguientes: el incremento en la recaudación por mejoras en la administración tributaria, el incremento en la recaudación por una mejor percepción de la efectividad del Servicio de Administración Tributaria por parte de los contribuyentes, la disminución del costo de operación por peso recaudado.

3.5. Comparación del desempeño en las facultades de comprobación

De acuerdo con los datos del informe de recaudación que difunde la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su página de Internet, como resultado de las tareas de auditoría y fiscalización que realiza el SAT, con la ayuda de la tecnología y sus cruces de información, en el periodo de Enero a Septiembre de 2015 se realizaron 58,662 actos de fiscalización. (SHCP, 2015).

Del periodo mencionado se soportó una rentabilidad en la fiscalización de 41.6%, dicho indicador permite comparar la inversión en actos de fiscalización contra la recuperación inmediata derivada de los propios actos. Esto es, lo que le cuesta a la SHCP fiscalizar, contra lo que recupera en el transcurso de las auditorías.

Para el mismo periodo de Enero a Septiembre de 2015 se determinó una efectividad de 94.60 por ciento, lo que significa que de cada 10 actos de fiscalización 9 resultaron con observaciones determinadas por los auditores, mostrando con esto un alto grado en la certeza de las auditorías.

Por otra parte, de acuerdo al informe de recaudación de enero a septiembre del 2014, la cifra alcanzó los 78,251 actos de fiscalización, soportando con esto una rentabilidad de 59.9% y una efectividad de 92.50 por ciento; por lo que en el 2015 hay una disminución de 25% en los actos de fiscalización que realiza el SAT.

Con forme al último informe emitido por la Auditoria Superior de la Federación en cuanto al desempeño del Servicio de Administración Tributaria, para 2013, el SAT programó 86,823 actos de fiscalización y recaudo por este concepto 92,907.8 mdp, dichos resultados superaron las metas establecidas en 23.1% y 52.1%, al realizar 106,840 actos de fiscalización y recaudar 141,281.0 mdp. (ASF, 2015).

En 2013, el SAT ordenó y practicó visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia y verificaciones de origen; destacando las revisiones “Masivas” con un cumplimiento de 155.4%, así como las “Revisiones de gabinete”, con un cumplimiento de 106.1%, mientras que los “Dictámenes” y las “Visitas domiciliarias” cumplieron sus metas en 93.3% y 90.8% respectivamente.

Asimismo la Auditoria Superior de la Federación comprobó que en 2013 el SAT determinó que en el indicador de “Eficacia de la fiscalización a grandes contribuyentes” superó la meta en 16.5%; mientras que para el indicador de “Eficacia de la fiscalización otros contribuyentes” la meta fue mayor en 13.5%; por lo que respecta al indicador de “Recaudación secundaria por actos de fiscalización a grandes contribuyentes”, la meta se superó en 42.2%, al recaudar un monto de 80,857.9 mdp respecto de la meta programada de 56,881.7 mdp; en el indicador “Recaudación secundaria por actos de fiscalización a otros contribuyentes” la meta fue mayor en 23.7% al captar 59,509.5 mdp monto superior a la recaudación programada de 48,118.8 mdp.

Con base en el reporte del desempeño realizado por la Auditoria Superior de la Federación y a los informes de recaudación de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, la ASF concluye

que los indicadores de desempeño en cuanto a la eficacia de la fiscalización superaron los estimados durante el 2013, con respecto a los siguientes años, para el tercer trimestre del 2015, se muestra una disminución de los actos de fiscalización con relación al mismo trimestre del 2014.

Sin embargo, en una nota publicada en el periódico el Economista destacó que aunque el número de actos de fiscalización realizados por el Servicio de Administración Tributaria disminuyó durante el 2015, analistas sentencian que el año entrante se intensificarán las auditorías electrónicas hacia los causantes, con el fin de cumplir con la meta de recaudación establecida en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) del 2016 de alrededor de 2.4 billones de pesos. (Gómez, Con querellas se busca meta de recaudación, 2015, pág. 12)

En este mismo sentido se pronunció Leticia Hervert, presidenta electa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y advirtió que durante el 2016 se incrementará la fiscalización, ya que el SAT cuenta con toda la información en sus bases de datos y con ayuda de la tecnología, sumado al cruce de la información financiera con otros países y el uso de los medios de pago electrónicos, los contribuyentes mexicanos se enfrentarán a un Servicio de Administración Tributaria más agresivo, ya que el fisco debe cumplir con la meta recaudatoria sin incrementar los impuestos. Reconoció que en días pasados en la Cámara de Diputados, el jefe del SAT, Aristóteles Núñez, confirmó que a partir del 2016 iniciarán las auditorías electrónicas, que se espera incrementarán en 25%, pues el fisco ya cuenta con toda la información en su base de datos. (Gómez, En el 2016 habrá un SAT más agresivo, 2015, pág. 10)

Los especialistas concuerdan que en el 2016 habrá una situación preocupante para las finanzas públicas, ya que los ingresos petroleros siguen cayendo; sin embargo, con las

herramientas que le brindó la reforma fiscal al Servicio de Administración Tributaria (SAT) a fin de incrementar su capacidad recaudatoria, con ayuda de sus cruces de información, las auditorías electrónicas y la detección de las actividades vulnerables del lavado de dinero, se planea llegar a la meta de recaudación para el 2016.

En el programa de Consultoría fiscal universitaria con el tema Nuevas herramientas de fiscalización, Diana Dorantes Manzo especialista fiscal, menciona que el 2014 ha sido el año de la consolidación de la fiscalización electrónica, debido a que el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), le ha proporcionado a la autoridad información precisa y detallada de las operaciones de los contribuyentes, de las cuales se derivaran actos de fiscalización. De forma conjunta con la Contabilidad Electrónica las autoridades pretenden realizar actos de fiscalización masivos.

De igual forma Diana Dorantes en el programa de Consultoría Fiscal Universitaria con el tema Nuevas herramientas de fiscalización menciona que desde el 2014 y 2015 la autoridad dispone del buzón tributario, otra herramienta de fiscalización, que es un medio de comunicación entre el contribuyente y la autoridad, el cual la autoridad tiene la idea de utilizarlo como medio de fiscalización, y a través de este se espera que las notificaciones se realicen de manera pronta, de igual forma se pretende disminuir el costo de las notificaciones, ya que estadísticamente el costo promedio de una notificación es de \$ 250 pesos, con la nueva herramienta se estima un costo de \$ 15 a 20 centavos por notificación. (UNAM, 2015)

Para el 2016, con las revisiones electrónicas, la autoridad buscará incrementar el universo de las revisiones a un menor costo, en el que a través de los cruces de información

se emitirán pre liquidaciones, considerando así a las revisiones electrónicas una herramienta poderosa para la autoridad.

Conclusiones

La doctrina jurídica tributaria permitió concluir que, se espera que los contribuyentes no cumplan en todos los casos con las obligaciones impuestas en ley, para lo cual la legislación administrativa establece los procedimientos coercitivos, que restringen la esfera jurídica de los particulares para forzar la voluntad de los contribuyentes cuando las situaciones jurídicas no sean cumplidas voluntariamente por estos.

Para regular la actuación de la autoridad en sus facultades de comprobación, las normas adjetivas contienen los preceptos instrumentales, que garantizan la eficiencia de las normas sustantivas.

Por otra parte, con base en el Derecho Público la competencia tributaria recae en el Sujeto llamado Fisco, donde se deposita el poder de la hacienda pública, en el ámbito fiscal federal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien ejerce sus facultades por medio de un organismo desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT), a dicho sujeto se le atribuyen facultades tributarias y por consecuencia es el encargado entonces, de verificar el cumplimiento de las obligaciones, cuando no se ha cumplido espontáneamente o se ha dejado de cumplir con la carga tributaria .

La obligación tributaria establecida en nuestra constitución da origen a una relación jurídica, llamada así porque se deriva de una ley debidamente creada por el órgano legislativo. En dicha relación participan dos sujetos, uno pasivo o deudor cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo, es el realizador del hecho imponible y es el que sufre en sus bienes el detrimento económico tributario; y otro activo o autoridad tributaria quien es el encargado de exigir el cumplimiento de una consecuencia jurídica o pena pecuniaria, por medio de las formalidades que le permita el derecho procesal administrativo.

Por facultades de comprobación se entiende el total de atribuciones otorgadas por ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados cumplan con sus obligaciones fiscales, de forma inmediata las facultades de comprobación persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente

Con base al Manual de organización General del Servicio de Administración Tributaria, en congruencia con el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 y el Plan Estratégico del Servicio de Administración Tributaria, uno de los principales retos de este órgano desconcentrado es ejecutar de forma eficiente el ciclo tributario, para lo cual es necesario que se ofrezcan servicios eficientes con el objeto de promover el cumplimiento voluntario de los deberes fiscales de la ciudadanía, así como mejorar la efectividad de la fiscalización.

Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria cuenta con el programa anual de mejora continua, que establece y da seguimiento a las metas relativas a aumentar la eficiencia en la administración tributaria y mejorar la calidad del servicio a los contribuyentes.

En el ámbito administrativo la eficacia está relacionada con el logro de metas, para Chiavenato es una medida del logro de los resultados. Por otra parte eficiencia significa correcta utilización de los recursos disponibles, por lo cual se dice que la eficiencia es la medida de la utilización de los recursos.

Con base al último informe emitido por la Auditoría Superior de la Federación en cuanto al desempeño del Servicio de Administración Tributaria, en 2013, el SAT ordenó y practicó visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia y verificaciones de origen; destacando las

revisiones masivas con un cumplimiento de 155.4%, así como las “Revisiones de gabinete”, con un cumplimiento de 106.1%. Asimismo se comprobó que en 2013 el SAT determinó que en el indicador de “Eficacia de la fiscalización a grandes contribuyentes” superó la meta en 16.5%; mientras que para el indicador de “Eficacia de la fiscalización otros contribuyentes” la meta fue mayor en 13.5%.

Por otra parte, de acuerdo con los datos del informe de recaudación que difunde la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en su página de Internet, como resultado de las tareas de auditoria y fiscalización que realiza el SAT, con la ayuda de la tecnología y sus cruces de información, en el periodo de Enero a Septiembre de 2015 se realizaron 58,662 actos de fiscalización, soportó una rentabilidad en la fiscalización de 41.6% y se determinó una efectividad de 94.60%. Por otra parte, de acuerdo al informe de recaudación de enero a septiembre del año pasado, la cifra alcanzó los 78,251 actos de fiscalización, soportando con esto una rentabilidad de 59.9% y una efectividad de 92.50 por ciento; por lo que en el 2015 hay una disminución de 25% en los actos de fiscalización que realiza el SAT.

Aun con dicha disminución, los especialistas concuerdan que en el 2016 se incrementará la fiscalización, ya que con las herramientas que le brindó la reforma fiscal al Servicio de Administración Tributaria (SAT), a fin de incrementar su capacidad recaudatoria, se espera que se incrementen las revisiones electrónicas y las notificaciones a través del buzón tributario, lo que permitirá disminuir el costo de fiscalización por estos medios.

Bibliografía

- ASF. (2015). *Auditoria Superior de la Federación*. Recuperado el 3 de Noviembre de 2015, de Informe Cuenta Pública 2013, Auditoria de desempeño al Servicio de Administración Tributaria:
http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2013i/Documentos/Auditorias/2013_0116_a.pdf
- Calvo, R. (1999). *Curso de derecho financiero I, derecho tributario*. Madrid: Civitas.
- CCF. (2015). *Código Fiscal de la Federación*. México: Themis.
- Chiavenato, I. (1999). *Introducción a la teoría de la administración*. Colombia: McGraw Hill.
- CPEUM. (2015). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México.
- Delgadillo, L., & Lucero, M. (2014). *Compendio de derecho administrativo*. México: Porrúa.
- Diccionario, J. M. (Mexico de 1983). *Diccionario Jurídico Mexicano*. México.
- Dorantes, L. (2012). *Derecho fiscal*. México: Grupo Editorial Patria.
- Fernandez, R. (2000). *Derecho fiscal*. México: McGraw Hill.
- Garza, S. (2000). *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa.
- Gómez, P. (11 de Noviembre de 2015). Con querellas se busca meta de recaudación. *El economista*, pág. 18.
- Gómez, P. (29 de Octubre de 2015). En el 2016 habrá un SAT más agresivo. *El economista*, pág. 10.
- Jararch, D. (1996). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Jiménez, A. (1996). *Lecciones de derecho tributario*. México: Ecafsa.
- LFSAT. (2015). *Ley del servicio de administración tributaria*. México.
- Margain, E. (2001). *Facultades de comprobación fiscal*. México: Porrúa.
- Margáin, E. (2011). *Introducción al estudio del derecho*. México: Porrúa.
- Medina, C. (2011). *Derecho fiscal estudio integral de las contribuciones*. México: 7 Editores.
- RAE. (Noviembre de 2015). *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado el 10 de Noviembre de 2015, de <http://dle.rae.es/>
- Rizo, J., & Altamirano, P. (2013). Normas sustantivas y adjetivas: breve análisis desde la óptica del CCF. *Puntos finos*, 127 - 133.

- Rodríguez, R. (1986). *Derecho fiscal*. México: Harla.
- Sánchez, N. (2001). *Derecho fiscal mexicano*. México: Porrúa.
- SAT. (2015). *Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el 23 de Octubre de 2015, de Introducción al Servicio de Administración Tributaria (SAT):
<http://www.sat.gob.mx/trabajaenaduana/Paginas/materiales/003960.pdf>
- SAT. (2015). *Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el 22 de Octubre de 2015, de Manual de organización general del servicio de administración tributaria:
www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/.../manual30112006.doc
- Serra, A. (1977). *Derecho administrativo*. México: Porrúa.
- SHCP. (2015). *Secretaría de Hacienda y Crédito Público*. Recuperado el 3 de Noviembre de 2015, de Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública 2015:
http://www.apartados.hacienda.gob.mx/inf_trim/2015/3er_trim/docs/04afp/afp12.pdf
- UNAM. (Junio de 2015). *Consultoría fiscal universitaria*. Recuperado el 15 de Octubre de 2015, de Nuevas herramientas de fiscalización:
http://www.radiounam.unam.mx/index.php?option=com_k2&view=item&id=187:consultoria-fiscal-universitaria
- Venegas, S. (2011). *Derecho fiscal*. México: Oxford University Press.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.