



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES**

CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD

**“IMPACTO ECONÓMICO, TECNOLÓGICO Y ADMINISTRATIVO  
QUE ENFRENTAN LAS EMPRESAS PARA IMPLEMENTAR EL  
NUEVO SISTEMA DE FISCALIZACIÓN DEL SAT”**

*CASO PRÁCTICO: ANÁLISIS Y ASESORÍA EN UNA EMPRESA DE  
AGUASCALIENTES.*

**TRABAJO PRÁCTICO QUE PRESENTA:**

C.P. LUIS FERNANDO MARTÍNEZ MOTA

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRÍA EN IMPUESTOS

**TUTOR DIRECTOR:**

M.I. LUIS ROBERTO CONTRERAS SANTIAGO

**COMITÉ TUTORAL:**

M.F. JOSÉ MANUEL BARRERA CASTAÑEDA

M.I. EVARISTO JAVIER ROMERO REYES

**AGUASCALIENTES, AGS**

**14 DE NOVIEMBRE DE 2018**



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES



**DRA. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO**  
**DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**  
**PRESENTE**

Por medio del presente como Co-Director designado del estudiante **MARTINEZ MOTA LUIS FERNANDO** con ID **119337** quien realizó la tesis titulada: **"IMPACTO ECONÓMICO, TECNOLÓGICO Y ADMINISTRATIVO QUE ENFRENTAN LAS EMPRESAS PARA IMPLEMENTAR EL NUEVO SISTEMA DE FISCALIZACIÓN DEL SAT CASO PRÁCTICO: ANÁLISIS Y ASESORÍA EN UNA EMPRESA DE AGUASCALIENTES"** y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que pueda proceder a imprimirla, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

**ATENTAMENTE**  
**"Se Lumen Proferre"**

Aguascalientes, Ags., a 06 de Noviembre del 2018

**M.I. Luis Roberto Contreras Santiago**  
**Co-Director de Tesis**

**M.F. José Manuel Barrera Castañeda**  
**Co-Director de Tesis**

**M.I. Evaristo Javier Romero Reyes**  
**Integrante del Comité Tutorial**



c.c.p.- Interesado  
c.c.p.- Secretaría de Investigación y Posgrado  
c.c.p.- Archivo



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES



Of. No. 363 - 11/2018  
DECANATO

**DRA. EN ADMÓN. MARÍA DEL CARMEN MARTÍNEZ SERNA**  
**DIRECCION GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO**  
**P R E S E N T E**

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico titulado: **“IMPACTO ECONÓMICO, TECNOLÓGICO Y ADMINISTRATIVO QUE ENFRENTAN LAS EMPRESAS PARA IMPLEMENTAR EL NUEVO SISTEMA DE FISCALIZACIÓN DEL SAT CASO PRÁCTICO: ANÁLISIS Y ASESORÍA EN UNA EMPRESA DE AGUASCALIENTES** Presentado por el sustentante: **MARTINEZ MOTA LUIS FERNANDO** con ID **119337** egresado de la **MAESTRÍA EN IMPUESTOS**, cumple las normas y lineamientos establecidos institucionalmente. Cabe mencionar que el autor cuenta con el voto aprobatorio correspondiente.

Para efecto de los trámites que al interesado convengan se extiende la presente, reiterándole las consideraciones que el caso amerite.

**A T E N T A M E N T E**  
**“SE LUMEN PROFERRE”**

Aguascalientes, Ags., a 12 de Noviembre del 2018

**DRA. EN ADMÓN. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO**  
**DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

c.c.p.- M. en C.E.A. Imelda Jiménez García – Jefe del Departamento de Control Escolar  
c.c.p.- Sección De Certificados y Títulos  
c.c.p.- Estudiante  
c.c.p.- Archivo



## DEDICATORIAS

A Dios, por bendecirme con tantas cosas y por darme la sabiduría y la fuerza para terminar este proyecto.

A mis padres, porque todo lo que soy y todo lo que tengo se lo debo a ellos, por inculcar en mí la importancia de estudiar y enseñarme los valores de la vida.

A mis hermanos, por su apoyo incondicional en todo momento para la realización de mis proyectos personales y profesionales. En especial a mi hermano Miguel (QEPD), por quererme, cuidarme y apoyarme siempre, esto también es por ti hermano.

A Mony, por impulsarme y motivarme a estudiar la maestría y darme palabras de aliento cuando las cosas más difíciles estaban.

A mis amigos y familiares de los cuales siempre he recibido palabras de apoyo y en especial a Maritza y Bety por ser esas compañeras de vida.

## AGRADECIMIENTOS

A Samuel Diosdado Director General de la empresa Biotempak, por la confianza puesta en mí para colaborar en sus proyectos y por su apoyo en todo momento para estudiar la maestría.

A mis compañeras de trabajo Fabi y Rosy, por su apoyo personal y laboral en los momentos que más lo necesitaba.

A mis amigos de la Pastoral Juvenil Yisus, Eder, Chuy, Cecy, Paloma, Abril y Migue por su ayuda pastoral y de una forma especial a Mariel por todo su apoyo incondicional tanto personal como pastoral.

A mis amigos de la maestría y en especial a Carlos, Joel, Montse, Itzel, Elmer, Isabel y Chio por su gran apoyo en momentos difíciles.

A mi comité tutorial integrado por el M.I. Luis Roberto Contreras Santiago y el M.F. José Manuel Barrera Castañeda, por sus atenciones y asesorías que llevaron a buen término este proyecto. De una manera especial al M.I. Evaristo Javier Romero Reyes, por compartirme su gran experiencia profesional e impulsarme a terminar este proyecto, siempre estaré agradecido contigo por tus orientaciones, aportes y gran ayuda.

Un agradecimiento especial a todos los maestros de mi querida Universidad Autónoma de Aguascalientes que sembraron en mí la semilla del conocimiento y estudio, en especial al Dr. Miguel Ángel Oropeza Tagle por compartirme su gran conocimiento en la carrera.

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

ÍNDICE DE TABLAS .....	4
ÍNDICE DE GRÁFICAS.....	4
RESUMEN .....	8
ABSTRACT .....	10
INTRODUCCIÓN.....	12
Problema de investigación .....	12
Preguntas de investigación.....	13
Planteamiento de la Situación (caso práctico).....	14
Marco Institucional.....	14
Justificación .....	15
Objetivo General.....	16
Objetivos específicos.....	17
Estrategia de recopilación de la información.....	17
CAPÍTULO I MARCO CONCEPTUAL .....	19
I.1. Definición de impuestos.....	19
I.2 Elementos del impuesto .....	22
I.3 Principios constitucionales de los impuestos.....	25
I.4 Clasificación de los Impuestos.....	29
I.5 Efectos de los impuestos .....	32
I.6 Fines de los impuestos .....	36
CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO.....	40
II.1. Antecedentes históricos de los impuestos.....	40
II.1.1 Dónde comenzaron los Impuestos.....	41
II.1.2 Los impuestos en el antiguo Egipto .....	42
II.1.3 Los impuestos en el antiguo Israel .....	44
II.1.5 Los impuestos en la antigua China.....	45
II.1.6 Los impuestos en la antigua Grecia.....	46
II.1.7 Los impuestos en el imperio Romano.....	47
II.1.8 Los impuestos en México .....	48

II.1.9 Evolución del ISR en México.....	55
II.2. Teoría de la recaudación .....	59
II.2.1 Impuestos y los ciudadanos ( <i>El problema de polización</i> ).....	59
II.2.2 El gasto público.....	61
II.2.3 Ingresos del gobierno federal.....	66
II.2.4 La dependencia financiera de los impuestos .....	67
II.2.5 Los impuestos en la Ley de Ingresos de la Federación .....	69
II.2.6 Características deseables de un sistema tributario .....	72
II.2.7 Imposición tributaria .....	73
II.2.8 Eficiencia recaudatoria.....	75
II.2.9 Variables que influyen en la recaudación.....	77
II.2.10 La fiscalización digital en México.....	87
<b>CAPÍTULO III SISTEMA TRIBUTARIO.....</b>	<b>90</b>
III.1. Generalidades de un Sistema tributario .....	90
III.2. Sistema tributario mexicano .....	92
III.2.1 Marco Legal del Sistema Tributario Mexicano .....	94
III.2.2 Actividad Financiera del Estado .....	94
III.2.3 Ingresos y gastos del Estado .....	95
III.2.4 Problemas del Sistema Tributario Mexicano .....	95
III.3.1 Administración tributaria en México.....	98
III.3.2 Evolución de los ingresos tributarios en México y su comparación Internacional.....	101
III.3.3 Recaudación y evasión de impuestos en países miembros de la OCDE	107
<b>CAPÍTULO IV FISCALIZACIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS .....</b>	<b>115</b>
IV.1 Evolución de los comprobantes fiscales en México .....	115
IV.2 La factura electrónica .....	116
IV.2.1 Qué es la facturación electrónica? .....	116
IV.2.2 Evolución de la factura electrónica en México .....	117
IV.2.3 Requisitos de la factura electrónica .....	120
IV.5 Informe del jefe del SAT Sobre la Evasión Fiscal en el presente sexenio .....	122
IV.6 Estadísticas de recaudación a raíz de la facturación electrónica.....	126
IV.7 Impacto en la evasión por la introducción de la factura electrónica.....	126
IV.8 Contabilidad electrónica, buzón tributario y revisiones electrónicas .....	132

IV.8.1 Contabilidad electrónica.....	132
IV.8.2 Buzón tributario .....	137
IV.8.3 Revisiones electrónicas.....	139
IV.9.1 Actos de vigilancia de obligaciones fiscales y su recaudación .....	141
IV.10.1 Complemento de pagos.....	143
IV.10.2 Sanciones por no emitir el complemento de pago.....	145
IV.10.3 Timbrado de nómina.....	146
IV.11 Recaudación por cada peso invertido en fiscalización.....	147
<b>CAPÍTULO V CASO PRÁCTICO .....</b>	<b>149</b>
V.1 Procesos revisados.....	149
V.1.1 Proceso de facturación (requerimientos del nuevo CFDI 3.3).....	149
V.1.3 Proceso de cobranza (complemento de pago).....	158
V.1.4 Proceso de nóminas (requerimientos del nuevo CFDI 3.3).....	162
V.1.5 Proceso de contabilidad .....	168
V.1.6 Contabilidad Electrónica .....	170
V.2 Impacto de la nueva fiscalización del SAT en la empresa Humitech.....	173
V.3 Resultados en la empresa Humitech .....	180
<b>CAPÍTULO VI CONCLUSIONES.....</b>	<b>184</b>
VI.1 Conclusiones del trabajo práctico dentro de la empresa Humitech.....	184
VI.2 Conclusiones sobre la teoría de la recaudación .....	189
VI.3 Conclusiones sobre las estadísticas de recaudación .....	191
VI.4 Conclusiones generales sobre el trabajo integral .....	191
VII.1 Bibliografía básica.....	192
VII.2 Bibliografía complementaria.....	195

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Creación de impuestos en el periodo 1917-1940 en la industria.....	52
Tabla 2. Creación de impuestos en el periodo 1917-1940 generales.....	53
Tabla 3. Gasto Público.....	64
Tabla 4. Ingresos federales.....	66
Tabla 5. Comparativo 2013-2017 del rubro de impuestos en la LIF.....	69
Tabla 6. Comparativo 2013-2017 del rubro de cuotas para el seguro social en la LIF .....	70
Tabla 7. Comparativo 2013-2017 del rubro d Petróleos Mexicanos en la LIF.....	70
Tabla 8. Comparativo 2013-2017 del rubro de la CFE en la LIF.....	71
Tabla 9. Tasa de Evasión por Tipo de Impuestos.....	81
Tabla 10. Estimación de la evasión del IVA.....	82
Tabla 11. Estimación de la tasa de evasión de ISR personas morales.....	83
Tabla 12. Tasa de evasión de ISR por sueldos y salarios.....	84
Tabla 13. Estimación de la tasa de evasión de ISR personas físicas con actividad empresarial.....	85
Tabla 14. Estimación de la tasa de evasión por ingresos de arrendamiento.....	86
Tabla 15. Estimación de la tasa de evasión total de ISR.....	87
Tabla 16. Actividad financiera del Estado.....	95
Tabla 17. Porcentaje de personas morales que emitieron CFDI.....	128
Tabla 18. Porcentaje de personas físicas que emitieron CFDI.....	128
Tabla 19. Ingreso, deducciones e ISR recaudado de personas morales.....	129
Tabla 20. Impacto sobre el ISR causado.....	129
Tabla 21. Impacto sobre el ISR causado (modelo panel).....	130
Tabla 22. Estadísticas de actos de vigilancia de obligaciones fiscales.....	141
Tabla 23. Estadísticas de recaudación fiscal por actos de vigilancia.....	142
Tabla 24. Proceso de complemento de pago.....	145
Tabla 25. Inconsistencias y sus posibles sanciones en la empresa Humitech.....	172

## ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1. Pérdidas tributarias debido a la evasión fiscal 2015.....	82
Gráfica 2. Tasa de evasión.....	83
Gráfica 3. Evolución del ISR.....	102
Gráfica 4. Evolución del IVA.....	103
Gráfica 5. Evolución del IEPS.....	104
Gráfica 6. Desglose de ingresos.....	105
Gráfica 7. Comparativo ISR.....	106

**Gráfica 8. Comparativo IVA ..... 107**  
**Gráfica 9. Ingresos tributarios en relación al PIB de los países de ALC ..... 109**  
**Gráfica 10. Ingresos tributarios en relación al PIB OCDE..... 110**  
**Gráfica 11. Evasión estimada en América Latina..... 112**



## ACRÓNIMOS

SAT: Servicio de Administración Tributaria

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

RFC: Registro Federal de Contribuyentes

LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta

CFF: Código Fiscal de la Federación

IEPS: Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

IVA: Impuesto al Valor Agregado

ISR: Impuesto Sobre la Renta

IGI: Impuesto General de Importación

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público

LIF: Ley de Ingresos de la Federación

REPECOS: Régimen de Pequeños Contribuyentes

IMSS: Instituto Mexicano del Seguro Social

PIB: Producto Interno Bruto

CFE: Comisión Federal de Electricidad

CFDI: Comprobante Fiscal Digital por Internet

LATAM: Latinoamérica

ALC: América Latina y el Caribe

CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe

PAC: Proveedor Autorizado de Certificación

XML: Siglas en inglés de "Extensible Markup Language", traducido como "Lenguaje de Mercado Extensible"

ERP: Siglas en inglés de "Enterprise Resource Planning", traducido como "Planeamiento de Recursos Empresariales"

AMECE: Asociación Mexicana de Estándares para el Comercio Electrónico

CFD: Comprobante Fiscal Digital

CBB: Código de Barradas Bidimensional

UDLAP: Universidad de las Américas de Puebla

PPD: Pago en parcialidades o diferido

PUE: Pago en una exhibición

EDOS: Empresas que deducen operaciones simuladas

EFOS: Empresas que facturan operaciones simuladas

INEGI: Instituto Nacional de Estadística y Geografía



## RESUMEN

El presente trabajo muestra en el primer capítulo un marco conceptual referente a todo lo relacionado con los impuestos desde su definición, elementos y principios hasta sus efectos en las personas con la finalidad de entrar en contexto. De igual forma en este capítulo se da énfasis a la importancia de los impuestos en la actualidad y su impacto en la sociedad y las empresas.

En el segundo capítulo se presenta en una primera parte, la historia de los impuestos en diferentes lugares del mundo, para analizar cómo al pasar de los años los gobiernos han recurrido a diferentes medios, sistemas y acciones para lograr una recaudación efectiva de los impuestos. La segunda parte de este capítulo, presenta una teoría sobre la recaudación de los impuestos, manejando diferentes puntos como el gasto público, la dependencia de los impuestos en los ingresos del gobierno, el sistema tributario idóneo, entre otros, con la finalidad de conocer el porqué de cobrar impuestos y el porqué de la fiscalización tan exhaustiva e innovadora de la autoridad fiscal.

En el capítulo tercero se da a conocer las generalidades de un sistema tributario y sobre todo las características del sistema tributario mexicano. Además, se presenta una comparativa internacional para analizar cómo se encuentra México en recaudación y en la aplicación de políticas fiscales en relación a otros Países.

El capítulo cuarto es uno de los más importantes de este trabajo ya que se presenta todo lo relacionado a la nueva fiscalización por medios electrónicos de la autoridad fiscal. En este capítulo se abordan temas como la evolución de la facturación electrónica como un medio de fiscalización digital y en específico la implementación de la factura 3.3. Se analiza de igual forma lo relacionado a la contabilidad electrónica, revisiones electrónicas y el buzón tributario como nuevos sistemas de control. También se presentan estadísticas de recaudación y evasión a raíz de la implementación de los nuevos métodos y sistemas de fiscalización del SAT.

En el quinto capítulo se muestra el caso práctico del presente trabajo. En dicho caso práctico se hizo un análisis del cumplimiento de las obligaciones fiscales y en específico de la correcta aplicación e implementación de los nuevos requerimientos del SAT en la empresa Humitech de México S de RL de CV. A través de entrevistas al personal y la evaluación de los procesos de la empresa, se detectaron deficiencias y con esto se llevó a cabo un plan de mejora y capacitación que ayudó a la empresa para tener un correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y sobre todo evitar una futura revisión fiscal. También se muestra de manera general el impacto tecnológico, administrativo y económico que la empresa ha tenido que enfrentar para implementar los nuevos sistemas de fiscalización del SAT.

Al final del trabajo en el sexto capítulo se muestran las conclusiones referentes al trabajo general y en específico a los resultados obtenidos por medio del caso práctico dentro de la empresa Humitech de México S de RL de CV.

## **ABSTRACT**

On the following essay, the first chapter shows a conceptual frame all related to taxation, from its definition, elements and principles up to its effects on the people, with the intention of getting into context. Also in this chapter, emphasis is given, on the importance on actual taxes and its impact in society and businesses.

On first part of the second chapter, history of taxation around the world is presented, to analyze how governments have used different ways, systems and actions through the years to achieve effective tax collection. Second part of this chapter, presents a theory about tax collection, addressing different issues such as public expenditure, government dependency on tax incomes and the ideal tax system with the intention to know why tax revenue is imposed, and why is needed an exhaustive and innovative fiscal authority.

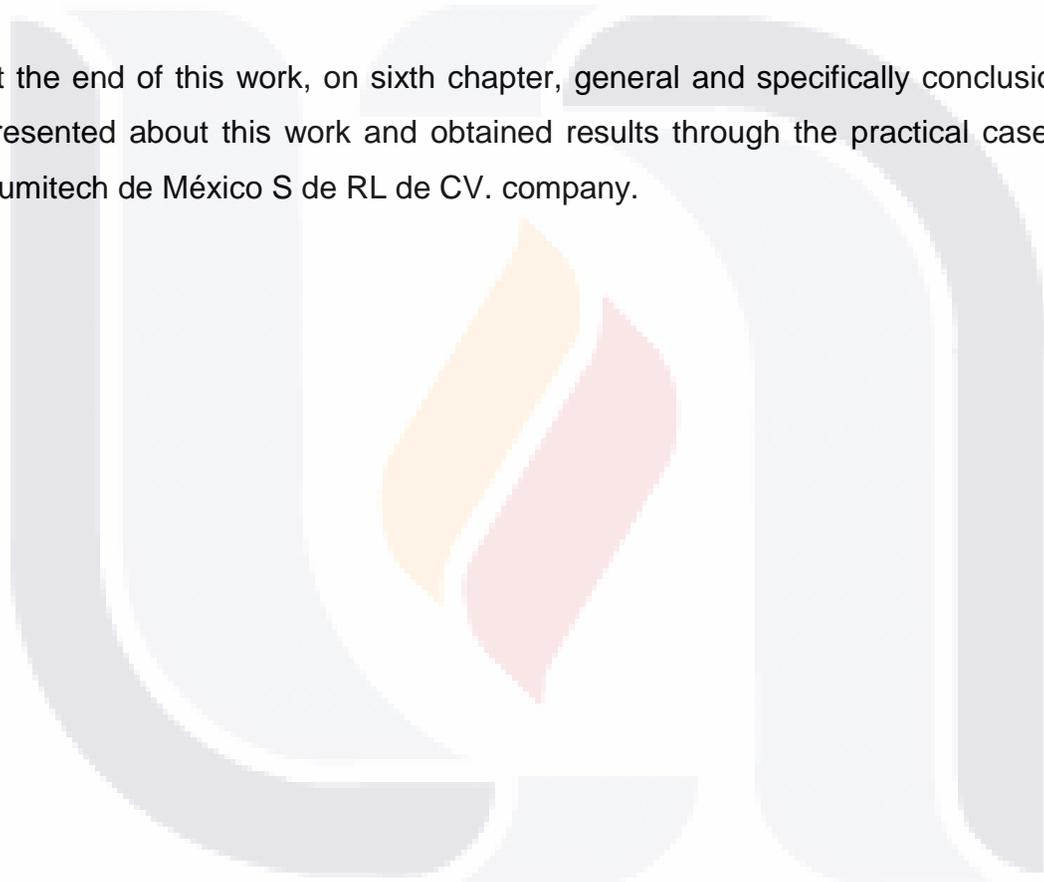
Third chapter explains generalities of a tributary system and overall the characteristics of the Mexican tributary system. Also an international comparison to analyze how effective is Mexico on tax collection and the application of policies in relation to other countries.

The fourth Chapter is the most important work on the present essay; it shows everything related to new fiscal auditing throughout electronic means from the fiscal authority. In this chapter, we address topics such as electronic invoicing as a way of digital auditing and specifically implementation of new invoicing system 3.3. We will analyze as well, everything related to electronic accounting, electronic auditing and fiscal e-mailbox as means of new control systems. In addition, tax collection and fiscal evasion statistics are shown, with the new taxation methods and systems implemented by SAT.

Fifth chapter presents one practical case about this work. A fiscal obligation compliance analysis is done, and specifically the correct implementation of the new

SAT's requirements for the company Humitech de México S de RL de CV. Through employees interviews and company's process evaluations, deficiencies were detected and with this, an improvement and training plan was held in place, that helped the company to achieve a correct fiscal obligations, and over all, to avoid a future tax audit. In addition, it shows the broad technological, administrative and economic impact that the company has to face on the implementation of new SAT's enforcement new systems.

At the end of this work, on sixth chapter, general and specifically conclusions are presented about this work and obtained results through the practical case inside Humitech de México S de RL de CV. company.



## INTRODUCCIÓN

### **Problema de investigación**

Año con año el concepto de impuestos en la ley de ingresos de la federación aumenta de manera importante, pero el número de contribuyentes no aumenta de la misma forma, por lo que la autoridad fiscal se ve en la necesidad de crear nuevos sistemas, métodos y controles de fiscalización más estrictos y eficientes para llegar a sus objetivos de recaudación proyectados o incluso superar dichos parámetros.

La implementación de nuevos sistemas de fiscalización por parte de la autoridad fiscal ha causado en la historia un impacto económico en los contribuyentes, pero también ha impactado tanto tecnológicamente y administrativamente.

El impacto tecnológico se ha dado al tener que migrar de una contabilidad y fiscalización en papel a una fiscalización y contabilidad de manera electrónica. Este impacto tecnológico también ha provocado que el contribuyente tenga que implementar y aprender los nuevos sistemas, software y aplicaciones para cumplir con sus obligaciones fiscales.

El impacto administrativo se ha dado en la manera de trabajar, ahora no es suficiente tener personal de escritorio que lleva contabilidad en papel, sino que, será necesario tener personas que dominen las nuevas tecnologías. Ahora se debe tener un control digital de pólizas, balanzas e informes que solicite la autoridad fiscal para cumplir correctamente con las obligaciones y prever algún tipo de sanción.

El impacto económico sin duda se ha dado en la adquisición de nuevos programas y sistemas de facturación, nuevos sistemas contables con integración al SAT, nuevas licencias, actualizaciones y por supuesto en la contratación de personal experto en las nuevas tecnologías y requerimientos de la autoridad fiscal.

Todos estos cambios en la nueva fiscalización del SAT, no han sido opcionales, sino que la autoridad fiscal los ha puesto como obligatorios, por lo que los contribuyentes han tenido que invertir fuertes cantidades de dinero y cambiar su manera de trabajar y llevar su contabilidad para cumplir con estas nuevas disposiciones.

Los contribuyentes cautivos al estar cada día más fiscalizados deben tener un mejor control en su contabilidad para evitar o hacer frente a una revisión fiscal y de esta forma evitar alguna sanción.

### **Preguntas de investigación**

Todos esos problemas que han enfrentado los contribuyentes para implementar los nuevos sistemas de fiscalización del SAT son materia para esta investigación por lo que trataremos de contestar entre otras, las siguientes preguntas:

- ¿Cuáles han sido los cambios en sistemas y métodos de fiscalización del SAT en los últimos años?
- ¿Cómo han impactado estos cambios a los contribuyentes y en específico a la empresa sujeta de estudio?
- ¿Cuánto han invertido los contribuyentes en sistemas contables y en específico la empresa sujeta de estudio?
- ¿Cuánto ha aumentado la recaudación a raíz de los nuevos cambios en la fiscalización?
- ¿Cuáles son las diferencias entre el sistema tributarios mexicano y el de otros países miembros de la OCDE?
- ¿De qué manera han afectado la entrada en vigor en su totalidad del CFDI versión 3.3. y la nueva plataforma para cumplimiento de las obligaciones fiscales a la empresa Humitech de México S de RL de CV?

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- ¿A cuánto asciende el monto de los recursos invertidos de Humitech de México S de RL de CV derivado de los cambios descritos en la pregunta anterior?
  - ¿En qué ha impactado en términos de recursos humanos y capacitación estos cambios a la empresa Humitech de México S de RL de CV?
  - ¿Se ha incurrido en invitaciones a cumplir o se ha incurrido en infracciones que derivaron en multas o el pago de recargos y actualización de contribuciones en la empresa Humitech de México S de RL de CV?

Todas estas preguntas de investigación, se analizan como parte del desarrollo y conclusión de este proyecto terminal.

### **Planteamiento de la Situación (caso práctico)**

La empresa “Humitech S de RL de CV” dedicada a la comercialización de dispositivos para el control de la temperatura y humedad en los perecederos, ha aceptado que le realice un análisis de su sistema contable para corroborar la correcta aplicación de los nuevos requerimientos y nueva fiscalización del SAT y de la misma forma analizar el impacto tanto económico, administrativo y tecnológico que esto ha traído a la empresa.

### **Marco Institucional.**



La empresa “Humitech S de RL de CV” es una Sociedad Mercantil que tiene las siguientes características:

**Domicilio Fiscal:** Blvd. Luis Donald Colosio Murrieta #411, Jardines de la Concepción 1ra sección, C.P. 20120, Aguascalientes

**Régimen Fiscal:** Tributa como Persona Moral y se rige por el Título II de la Ley del ISR.

**Obligaciones Fiscales:** Pago definitivo mensual de IVA, presentación y pago de ISR mensual, declaración anual de ISR, entero de retenciones mensuales de ISR asimilados a salarios.

**Giro de la empresa:** Comercializadora

**Principales productos:** Termógrafos para el control de temperatura y humedad y filtros absorbentes de etileno

**Tipo de sociedad:** De responsabilidad limitada de capital variable

**Forma de adquirir la mercancía:** Importación

### **Justificación**

El presente estudio servirá para conocer el nuevo sistema de fiscalización del SAT y de manera global el impacto económico, administrativo y tecnológico que la nueva fiscalización del SAT ha provocado en los contribuyentes y de manera específica el impacto en la empresa sujeta de estudio.

Se conocerá también cómo en la empresa sujeta de estudio han tenido que cambiar su manera de trabajar de una contabilidad en papel a una contabilidad electrónica y cómo ha sido ese cambio al pasar de los años.

De igual forma este trabajo apoyará para que se conozcan a profundidad los nuevos sistemas, métodos y controles de fiscalización del SAT, su correcta aplicación e implementación. Este trabajo permitirá dimensionar la importancia de medir el impacto del nuevo sistema de fiscalización del SAT en la empresa sujeta de estudio

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

a través de la implementación de la versión 3.3 de CFDI y los nuevos requerimientos fiscales referentes al portal de internet del SAT, además se incorporan a lo largo del trabajo estadísticas donde se analiza la recaudación.

Se presentará la estructura del sistema tributario mexicano de forma comparada y varios análisis en relación a su recaudación.

Este proyecto ayudará también a que la empresa en estudio “Humitech de México S de RL de CV” tenga un estudio y análisis de la implementación de los nuevos requerimientos de fiscalización, saber si cumple correctamente con lo que pide la autoridad fiscal y si es necesario hacer ajustes o correcciones proceder con los mismos con el fin de que esta empresa cumpla correctamente con sus obligaciones fiscales.

Ayudará también a la empresa objeto de estudio para:

- Cumplir de manera correcta con las nuevas obligaciones y requerimientos del SAT,
- Tener una opinión positiva del cumplimiento de obligaciones fiscales,
- Evitar créditos fiscales, revisiones, infracciones y multas.

Como resultado de este trabajo se obtendrá un plan de mejora para el cumplimiento de las obligaciones fiscales en la empresa Humitech de México S de RL de CV y con esto lograr en dicha empresa la correcta aplicación de los nuevos requerimientos y obligaciones del SAT y tener un manual de operación para los empleados encargados de las diferentes áreas en las que se han tenido que implementar los nuevos controles de fiscalización.

### **Objetivo General**

A través de la presente intervención, se analiza el sistema tributario mexicano y los nuevos métodos y controles de fiscalización del SAT para conocer el impacto económico, tecnológico y administrativo que ha tenido la empresa Humitech de México S de RL de CV al implementar la nueva fiscalización y así, presentar un plan de mejora para el correcto cumplimiento de los nuevos requerimientos del SAT.

### **Objetivos específicos**

- Estudiar y analizar el sistema tributario mexicano y el de otros países para conocer la manera en que los gobiernos se hacen de recursos a través de la fiscalización de los contribuyentes, sus controles y aplicación.
- Obtener un análisis de datos sobre el impacto en la recaudación en México a raíz de la implementación de esta nueva fiscalización del SAT.
- Analizar los nuevos requerimientos, sistemas y controles de fiscalización que pide el SAT para conocer la manera correcta en que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones fiscales.
- Realizar entrevistas en la empresa Humitech de México S de RL de CV para conocer el impacto tecnológico, administrativo y económico que ha tenido la empresa al tener que implementar las nuevas disposiciones y requerimientos fiscales.
- Presentar un plan de mejora para la empresa Humitech de México S de RL de CV para la correcta aplicación de los nuevos requerimientos y obligaciones del SAT.
- Preparar un plan de capacitación para el personal de la empresa Humitech de México S de RL de CV para implementar de manera correcta los nuevos requerimientos de SAT.

### **Estrategia de recopilación de la información**

Se solicitó permiso para el acceso a la información financiera y fiscal de la empresa, dando el compromiso y el respaldo de un correcto uso, único y exclusivo para los

finés de este trabajo. Se tuvo el apoyo de las personas encargadas de llevar la contabilidad y procesos dentro de la empresa.

### **Metodología**

El presente proyecto es de tipo descriptivo porque se analizó la historia y características del sistema tributario mexicano, generalidades, leyes y el nuevo sistema de fiscalización del SAT.

También es de tipo explicativo ya que se analizó el impacto que tiene el nuevo sistema de fiscalización del SAT en la empresa Humitech de México S de RL de CV.

Se utilizó el método general de investigación deductivo ya que el estudio parte de lo general a lo particular, realizando estudios sobre el sistema tributario mexicano y la forma de fiscalización del SAT aplicado finalmente y enfocado a la empresa Humitech de México S de RL de CV.

Por último, el trabajo es teórico-práctico porque está basado en leyes, estudios, antecedentes pero aplicado a un caso práctico.

## CAPÍTULO I MARCO CONCEPTUAL

Rodríguez Lobato (1982:61) considera que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

El impuesto es el tributo que se paga al estado para soportar los gastos públicos y son un medio por el cual el Estado puede promover el desarrollo económico de la Nación. Estos pagos obligatorios son exigidos tanto a personas físicas como a personas jurídicas o morales

A continuación, se analizan diferentes elementos teóricos necesarios para entender la importancia de los impuestos en la actualidad y su impacto en la sociedad y las empresas.

### **I.1. Definición de impuestos**

Los impuestos son una de las partes más importantes en los ingresos públicos de un Estado. Para poder analizar el concepto de impuestos, hay que aclarar las diferencias entre ingresos públicos, contribuciones e impuestos.

Ingresos Públicos: Son todos aquellos ingresos o percepciones que obtiene el Estado, inicialmente cuantificado en efectivo, aunque pueden ser también en bienes y servicios (Rosas, 1962). Los ingresos públicos pueden ser tributarios o no tributarios (derechos, multas, intereses, regalías etc.). Los ingresos públicos tienen como finalidad hacer frente al gasto público que tiene el Estado.

Contribuciones: Una contribución es parte de los ingresos públicos de un Estado e incluye todas aquellas aportaciones de particulares, por ejemplo, pago de servicios públicos, multas, infracciones, donaciones etc. (Rosas, 1962).

Impuestos: Los impuestos son una contribución que hacen las personas físicas o morales para contribuir al gasto público de un Estado. (Rosas, 1962)

En todos los ámbitos se tienen obligaciones, y en materia fiscal se tiene una muy importante que es el pago de los impuestos. La obligación de los mexicanos a contribuir en el gasto público del país se encuentra estipulado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece lo siguiente:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

El glosario de términos más usuales en la administración pública federal estipula que los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala. Llamase también tributo o carga.

Tributo, carga fiscal o prestaciones en dinero y/o especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos.

Es una contribución o prestación pecuniaria de los particulares, que el estado establece coactivamente con carácter definitivo y sin contrapartida alguna.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2° fracción I define que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de ese mismo artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente)

Flores Zavala (2004:33) presenta las siguientes definiciones de impuestos:

De acuerdo con Eherberg: “Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.

De acuerdo con Vitti de Marco: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”.

De acuerdo con Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”.

José Álvarez de Cienfuegos define al impuesto como una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”.

De las definiciones anteriores se puede ver que existen ciertos elementos en común como que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin

ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

Además de todas las definiciones anteriores, el presente estudio analiza los elementos del impuesto.

## **I.2 Elementos del impuesto**

Los impuestos para considerarse constitucionales y generar esa obligatoriedad para los gobernados deben cumplir una serie de elementos.

La Enciclopedia Jurídica Mexicana define a la reserva de Ley como: “la remisión que hace normalmente la constitución y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica, la que regule una determinada materia. En otras palabras, se hace frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del contribuyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regula un sector concreto del ordenamiento jurídico.

Por tal motivo, todos los impuestos deben estar establecidos en una ley y no será suficiente determinar y analizar cuáles serán los impuestos que los contribuyentes deben pagar, sino que será de gran importancia también analizar de manera profunda cuáles son los elementos esenciales de los impuestos.

Los elementos esenciales de los impuestos ayudan en este trabajo a identificar quiénes son las personas obligadas al pago del impuesto, cuál es la cantidad de impuesto que deben pagar, cuándo deben pagar dichos impuestos y cuáles son los actos o hechos por los que están obligados al pago de los impuestos.

Los contribuyentes ya sean personas físicas o personas morales deben conocer con exactitud el alcance de sus obligaciones fiscales, esto con la finalidad de cumplir

en tiempo y forma con la presentación y pago de los impuestos y así evitar cualquier tipo de sanción por parte de la autoridad fiscal.

El Código Fiscal de la Federación artículo 5 señala lo siguiente:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

En la revista de finanzas públicas 2015 se detallan los elementos de los impuestos, los cuales se analizan a continuación:

**a) Sujeto.** Hay dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo.

El sujeto activo es aquel que tiene el derecho y la facultad otorgada por la constitución y las leyes de exigir el pago de los impuestos.

- Federación
- Estados
- Municipios

El sujeto pasivo son las personas físicas o personas morales que tienen la obligación de pagar los impuestos en los términos y condiciones que establezca la propia ley fiscal y en base a los requerimientos que determine la autoridad fiscal facultada.

- Persona física
- Persona moral

**b) Objeto.** Es el hecho que genera el impuesto, es decir, la actividad o cosa que la ley señala como el motivo del impuesto.

**c) Base gravable.** Al hecho generador del impuesto se le aplicará un método o procedimiento con el cual se obtendrá un resultado que se le aplicará una tasa o tarifa; la mayoría de las veces representa una operación aritmética que será el monto gravable sobre el cual se determina la cantidad del impuesto. Algunos ejemplos pueden ser el monto de la renta percibida, número de kilos o litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, entre otros.

**d) Tasa o tarifa.** Contreras (2015) señala que la tasa o tarifa es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas. En caso de que la cantidad de dinero percibida sea como porcentaje por unidad entonces se está hablando de tasa.

Es de gran importancia mencionar que, si un tributo no contiene alguno de estos elementos esenciales que hemos analizado, el impuesto no se causará, es decir, no existirá la obligación del pago.

Asimismo, el criterio jurisprudencial 389615. 162. Emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima Época. Apéndice de 1995. Tomo I, Parte SCJN, Pág. 165, señala lo siguiente:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que

residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, **primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos**, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el **sujeto, objeto, base, tasa y época de pago**, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

### **I.3 Principios constitucionales de los impuestos**

Quisbert (2006:28) define los principios constitucionales como: “Regla básica que guía el funcionamiento coherente y equilibrado de la estructura de una Constitución formal de un Estado determinado. Los principios constitucionales sirven para dar garantía, vigencia, estabilidad y respeto a la propia Constitución.

Los principios constitucionales de los impuestos se encuentran consagrados en la constitución mexicana, en específico en el artículo 31 Fracc. IV que señala lo siguiente:

*“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

Dichos principios al estar estipulados en la constitución, toda actividad fiscal del Estado debe sujetarse a dichas normas y pautas.

A continuación, se da una explicación de cada uno de los principios constitucionales:

- ***Principio de generalidad***

Una ley es general cuando es obligatoria para todos los individuos de un Estado o Nación y tiene aplicación para todos siempre y cuando se coloquen en los supuestos que marque la ley. Este principio de generalidad se da al establecer la obligación para todos los mexicanos.

- ***Principio de obligatoriedad***

La obligatoriedad de contribuir al gasto público es de carácter general y se encuentra reiterado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación que señala lo siguiente:

*“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”*

Dicha obligación también le da facultad directa al Fisco para ejercer y hacer cumplir la contribución de los mexicanos.

- ***Vinculación al gasto público***

Ibarra Mares (2009:65) define el gasto público como la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público representado por el

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

gobierno emplea para el cumplimiento de sus funciones, entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de la sociedad.

El gasto público es un instrumento importante de la política económica de cualquier país que, por medio de este, el gobierno influye en los niveles de consumo, inversión, empleo señala Ibarra Mares. Así, el gasto público es considerado la devolución a la sociedad de algunos recursos económicos que el gobierno captó vía ingresos públicos, por medio de su sistema tributario principalmente.

El doctor Alberto Ibarra Mares explica lo que es el gasto público y deja claro que tanto los contribuyentes tienen la obligación de pagar los impuestos como el gobierno reflejar esos ingresos obtenidos de manera fiscal en obra pública, mejores servicios y en general que el contribuyente vea que sus impuestos están siendo invertidos de manera correcta y para el beneficio del pueblo.

- ***Principio de proporcionalidad***

El principio de proporcionalidad se cumple cuando las contribuciones se gravan o la obligación de pagar impuestos se genera según el nivel de ingresos que tenga el contribuyente persona física o persona moral. Entre mayor sea la cantidad de ingresos mayor deberá ser la cantidad de impuestos a pagar. Los legisladores en materia fiscal serán los encargados de determinar en qué proporción incrementan los impuestos.

- ***Principio de equidad***

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con base a este principio, que los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben

tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación distinta, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra.

El criterio jurisprudencial 232197. Emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima Época. Apéndice de 1985. Tomo I, Parte SCJN, Pág. 144, señala lo siguiente:

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado, en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de

ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

•***Principio de legalidad o reserva de ley***

Los impuestos podrán cobrarse y la autoridad podrá ejercer su facultad para cobrarlos siempre y cuando dichos impuestos se deriven y emanen de una ley.

#### **I.4 Clasificación de los Impuestos**

Existen muchos autores que clasifican los impuestos de diferente manera y en material fiscal también existen diversas clasificaciones de los impuestos siendo la más aceptada y más usada aquella clasificación que distingue a los impuestos como directos e indirectos.

También existen otro tipo de clasificaciones de los impuestos las cuales se abordan a continuación:

#### **Impuestos Directos e Indirectos**

##### ***Directos***

Contreras, López (2015:24) define los impuestos directos como aquellos, que gravan en función de su ingreso o riqueza, estos impuestos se cobran tanto a las personas físicas como morales, y se pueden definir como aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto, por lo tanto, no es posible que se presente el fenómeno de la

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

traslación. Los impuestos directos de un contribuyente no pueden transferirse a otro contribuyente debido a que gravan el ingreso y el patrimonio de los residentes en el país de residencia. En México, el impuesto directo más importante que se cobra, es el impuesto sobre la renta, pero existen otros como el impuesto predial que tiene un ordenamiento local.

El autor explica que los impuestos directos son aquellos en donde la obligación principal de pagar los impuestos recae directamente sobre la persona física o persona moral. Un claro ejemplo de impuesto directo es el Impuesto sobre la renta.

### ***Indirectos***

Los impuestos indirectos son aquellos que se trasladan al consumidor final y que gravan especialmente ciertas transacciones. Este tipo de impuestos recaen principalmente sobre la producción y el consumo.

Algunos impuestos indirectos muy sonados como el IEPS y algunos otros, tienen de fondo una finalidad extra fiscal que por lo regular trata de minimizar o reducir el consumo de algunos bienes en particular; como, por ejemplo, los alimentos azucarados, el consumo y distribución de bebidas alcohólicas, las joyas, etc.

Los impuestos indirectos muchas veces también se crean para mejorar la calidad de vida de los gobernados, distribuir de una mejor manera la riqueza y por supuesto aumentar la recaudación.

Los impuestos indirectos se transfieren de un contribuyente a otro o se puede decir también que dichos impuestos los traslada del productor al consumidor.

Las personas físicas o morales, a través de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto indirecto, aunque la autoridad fiscal o el estado no les esté cobrando dicho impuesto de manera directa.

De los impuestos indirectos más importantes en el país se encuentran:

- a) Impuesto al Valor Agregado (IVA);
- b) Impuesto Sobre Producción y Servicios (IEPS);

### **Impuestos con fines fiscales y extra fiscales**

#### ***Con fines fiscales.***

Son aquellos impuestos que el Estado impone a sus gobernados y su recaudación es totalmente para hacer frente al gasto público y cubrir el presupuesto de egresos del país. Este fin de los impuestos es el principal del Estado en donde busca hacerse de recursos por medio de la fiscalización.

Una vez que el estado se hace llegar de recursos estos deben ser destinados directamente a sufragar el gasto público y, a su vez, dicho gasto público deberá estar dirigido a la satisfacción de los fines del Estado.

#### ***Con fines extra fiscales***

Aunque la naturaleza de una contribución o impuestos es la recaudación, también se puede decir que no es incompatible hablar de otros fines extra fiscales de las contribuciones.

Si bien se sabe que las contribuciones tienen como finalidad principal financiar el gasto público, también al mismo tiempo dicha finalidad se puede dirigir o inclinar para atender otros fines constitucionales específicos como la salud o el medio ambiente.

Algunos impuestos son creados para que su recaudación además de cubrir el gasto público sirvan como medio para prevenir o atacar algún problema social.

Un ejemplo claro es el IEPS que tiene como fin extra fiscal cuidar o mejorar la salud de las personas, pero sin dejar de lado la importancia de este impuesto como medio de recaudación para hacerle frente al gasto público.

### **1.5 Efectos de los impuestos**

Para que un contribuyente pague correctamente sus impuestos debe tener conocimiento absoluto de qué impuesto pagará, cómo lo pagará, cuánto pagará y sobre todo debe tener la certeza de que dichos impuestos serán usados de manera correcta por el gobierno y que dicha contribución se verá reflejada en buenos servicios públicos, inversión e infraestructura, de lo contrario si los contribuyentes no tiene claro la finalidad de los impuestos y no ven reflejado el retorno de los impuestos a la sociedad buscarán alternativas para no pagar los impuestos o pagar lo menos posible.

Una vez creado el impuesto, autorizado legalmente, reglamentado por el ejecutivo, y conteniendo los elementos esenciales del impuesto es a partir de ahí es cuando el impuesto comienza a tener sus efectos y la autoridad fiscal puede ejercer su facultad de cobrarlo.

En esta parte del estudio se analizan algunos de los efectos en el campo económico que puede originar la obligación que tiene el contribuyente de pagar impuestos ante la facultad que puede ejercer la autoridad fiscal para cobrar dichas contribuciones.

El pago de impuestos puede producir una serie de efectos que, en ocasiones, no es posible prever.

Para este proyecto se clasifican los efectos de los impuestos en 2 grupos:

- Los efectos en donde los impuestos se pagan
- Los efectos en donde los impuestos no se pagan

A continuación, se analizan estos grupos de efectos de los impuestos con sus diferentes efectos particulares.

### **Efectos en donde los impuestos se pagan**

#### ***El pago de los impuestos***

El primer efecto que deberían tener los impuestos sin duda debería ser el pago o entero total de los impuestos sin buscar trasladarlo o evadirlo, pero al ser los impuestos obligatorios y ser un pago o desembolso por parte de los contribuyentes, estos buscarán alternativas para no pagar o en su defecto pagar lo menos posible.

#### ***La traslación de los impuestos***

Es el efecto de los impuestos por medio del cual un contribuyente fuerza otro para que lo pague, es decir le traslada directa o indirectamente el impuesto. Este fenómeno es más común de lo que parece. Un claro ejemplo de la traslación del impuesto es cuando la empresa a cuenta de un socio, comisionista o cualquier persona física asume el compromiso del pago de la retención ISR, piramidando el pago del honorario para que al beneficiario le llegue integro su pago y la empresa pague dicho impuesto. La empresa al ver que esto le genera un gasto para aumentar sus ingresos y hacer frente a sus obligaciones, aumenta los precios de los productos trasladando los impuestos al consumidor.

Existen 2 tipos de traslación de los impuestos: La protraslación y la retrotraslación.

### ***La protraslación***

Arriola Vizcaíno (1999:79) señala que la Pro-traslación es el caso en el cual el comerciante transfiere la carga impositiva al consumidor mediante el aumento de los precios.

La pro-traslación básicamente se da cuando un contribuyente incrementa el precio de los bienes y servicios, es decir, añade al precio de venta la cantidad de los impuestos que paga, haciendo que el consumidor final sea el que termina cubriendo dicha obligación.

Lo que provoca este efecto es el encarecimiento de los bienes y servicios y logrando que el contribuyente que traslada el impuesto tenga utilidades mayores sin el costo de los impuestos y sin violar la ley, eso sí, perjudicando de manera notoria al consumidor.

La autoridad fiscal pierde el rastro o se muestra indiferente ante este tipo de situaciones ya que a fin de cuentas el impuesto termina pagándose por algún sujeto que la mayoría de las veces es el consumidor final.

### ***La retrotraslación***

La retro-traslación consiste en pagar una cantidad menor por los bienes y servicios adquiridos. En este caso el contribuyente fabricante al disminuir sus precios o generar un esquema atractivo o excesivo de descuentos, termina absorbiendo una fuerte cantidad de impuestos del consumidor final. Con esta medida no afecta al consumidor final, al contrario, los consumidores tienen un gran beneficio al comprar sus bienes y servicios a un costo inferior tal vez al del mercado.

El riesgo de la retrotraslación es que el contribuyente fabricante al ver disminuidos sus precios de venta, así como sus ingresos y utilidades puede tener problemas financieros graves.

### **Efectos en donde los impuestos no se pagan**

Sin duda que lo preocupante para el gobierno y la autoridad fiscal son los efectos negativos que tienen los impuestos. La falta de pago u omisión de las contribuciones por parte de los contribuyentes siempre serán un dolor de cabeza para el fisco.

A continuación, se analizan de manera general 2 de los efectos negativos que más problemas económicos le causan a la autoridad fiscal, la evasión y la elusión fiscal.

#### ***La evasión fiscal***

El SAT define la evasión fiscal como un delito, que se comete en un intento por evitar hacer las declaraciones y presentar los pagos de impuestos que corresponden a algunos contribuyentes en su debido momento.

La evasión fiscal se da cuando el contribuyente viola de manera tajante la ley para no pagar impuestos. La evasión fiscal es un delito muy grave para la autoridad fiscal, ya que el contribuyente tratará de ocultar depósitos, propiedades y declarar lo menos que se pueda al SAT incluso violando la misma ley con el único fin de no pagar impuestos.

La evasión fiscal se puede presentar de las siguientes formas:

- Evasión legal: omisión del pago de los impuestos mediante esquemas y procedimientos legales.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Evasión ilegal: se elude el pago de los impuestos mediante la violación de las normas fiscales.

Un ejemplo de la evasión de impuestos es cuando los contribuyentes compran facturas para deducirlas y disminuir el pago del ISR. Dichas deducción o facturas siempre son de operaciones inexistentes y simuladas.

### ***La elusión fiscal***

La elusión de impuestos se refiere a todo aquel contribuyente que para evitar el pago de impuestos utiliza cualquier clase de estrategia permitida dentro del marco de la ley o bien, que, valiéndose de los vacíos en ella, evita cumplir con sus obligaciones fiscales, SAT.

La elusión fiscal se da cuando el contribuyente para evitar cumplir con sus obligaciones fiscales y pagar menos impuestos, utiliza cualquier tipo de estrategia o planeación fiscal, es decir, utiliza una interpretación liberar de la ley.

Se puede decir también que la elusión fiscal se lleva acabo cuando el contribuyente se aprovecha de los huecos existentes de la ley y sus diferentes interpretaciones a su gusto para no pagar impuestos o pagar lo menos posible.

Un ejemplo de la elusión fiscal es cuando los contribuyentes usan de manera excesiva las mentadas outsourcing, aunque sabemos que dichas empresas al cumplir con diferente normatividad estarán dentro del margen de la ley, los contribuyentes se aprovechan de eso usándolas de una manera distorsionada para pagar menos impuestos y cargas sociales que contraen con sus empleados.

### **I.6 Fines de los impuestos**

Los gobiernos deben ser transparentes con los fines de los impuestos, deben demostrar a los contribuyentes en qué están gastando o invirtiendo los recursos para que de esta manera el contribuyente tenga la certeza de que esos fines son los correctos y se tenga una recaudación efectiva.

Los impuestos juegan un papel muy importante en la economía de un país ya que a través de estos se pueden alcanzar diferentes metas u objetivos. En un principio se creía que el único fin de los impuestos era que el estado se hiciera de recursos para hacerle frente al gasto público, sin embargo, también existen otros fines los cuales se mencionan a continuación:

### ***Redistribución del ingreso.***

Según Bonilla (2012-1) los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

Los impuestos tendrán un fin muy importante y específico que será la redistribución del ingreso, y por ende una correcta distribución de la riqueza en un país, imponiendo a cada sector y estatus la carga impositiva que le corresponde para tener un sistema fiscal proporcional y equitativo.

### ***Mejorar la eficiencia económica.***

Otro fin de los impuestos es mejorar la eficiencia económica de un país y esto se logra corrigiendo o previniendo ciertas fallas del mercado por ejemplo las externalidades.

Thomas Helbling (2010:1) define las externalidades como decisiones de consumo, producción e inversión que toman los individuos, los hogares y las empresas y que afectan a terceros que no participan directamente en esas transacciones. A veces, esos efectos indirectos son minúsculos. Pero cuando son grandes, pueden resultar problemáticos; eso es lo que los economistas denominan “externalidades”. Las externalidades son una de las principales razones que llevan a los gobiernos a intervenir en la economía.

Los impuestos a diferentes decisiones de empresas o sectores serán primordiales para eficiente la economía y generar conciencia de las cosas. Un ejemplo puede ser los impuestos ambientales.

### ***Proteccionistas***

De igual manera los impuestos tienen fines proteccionistas ya que pueden proteger a algún sector importante del país, algún comercio, industria etc. Generando beneficios o facilidades para dicho sector.

### ***De fomento y desarrollo económico.***

Los impuestos también tienen un fin muy importante que es el fomento y desarrollo económico de alguna región o del país en general. La recaudación de un cierto impuesto puede ser destinado para el desarrollo económico de algún sector o planeación específica.

Este fin de los impuestos va de la mano con los fines extrafiscales que tienen los impuestos, que además de la recaudación buscan ayudar a un sector del país o a lograr algún otro fin específico, es decir, también los impuestos pueden generar ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, políticos, etc.

Los puntos antes mencionados sobre los fines de los impuestos son de gran importancia ya que los gobiernos deberán proporcionar de manera clara cada uno a los contribuyentes para tener una recaudación de impuestos eficiente, si los gobernados o contribuyentes no ven claro los fines de los impuestos, no ven resultados en infraestructura, no ven resultados en inversión, etc., estarán utilizando estrategias de evasión de impuestos. Recordemos que los contribuyentes siempre piden reciprocidad.



## CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

### II.1. Antecedentes históricos de los impuestos

Los impuestos siempre han estado presentes para bien o para mal, teniendo un gran impacto económico y administrativo en la vida de las personas. Adams (1982-9) afirma: “La prosperidad, así como la decadencia de las naciones siempre ha tenido un factor de impuestos, y esto lo veremos una y otra vez en toda la historia”.

Los impuestos siempre han sido un revulsivo de acciones y actitudes negativas por parte de los gobernados de un país, mucho más de lo que los gobiernos creen. Si los gobiernos llegan a imponer impuestos con tasas elevadas y además generan presión sobre los contribuyentes, dichos contribuyentes pueden ser una amenaza importante para el gobierno. Los contribuyentes al sentirse presionados, obligados, traicionados por excesivos impuestos, buscarán salidas como la evasión y elusión fiscal para evitar el pago de los impuestos y además toda esta presión por parte del gobierno hacia los contribuyentes puede ser un detonante de violencia y por ende una baja recaudación fiscal.

En el pasado si las personas no cumplían con el pago de los impuestos o no realizaban la actividad que compensaría el pago de los impuestos, eran llevados a los lugares de tortura para que pagaran por su error u omisión. En la actualidad los encargados de realizar los impuestos y en específico la autoridad fiscal, les gusta inventar delitos sobre todo de personajes famosos imponiendo grandes sanciones y fuertes cantidades de dinero de multa incluso la cárcel para aterrorizar a los contribuyentes.

Bien lo dijo el escritor Oliver Wendell Holmes “Impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada” pero cómo gravamos los impuestos y cómo los

gastamos, determina en gran medida, si somos prósperos o pobres, libres o esclavos, y más importante, buenos o malos.

La guerra, la agricultura, la ganadería y el comercio al pasar de los años comenzaron a generar ganancias creando excedentes y acumulación de utilidades. Gracias a la evolución de las actividades comerciales, se tuvo la necesidad de crear normas, ordenamientos y controles para dar estabilidad a dichas prácticas.

En la historia al pasar de los años, los impuestos han jugado un papel importante para bien o para mal en las naciones. A continuación, se analiza como en la historia se han recurrido a diferentes, medios, sistemas y acciones para lograr una recaudación efectiva por parte de los gobiernos.

Para poder desarrollar este apartado del estudio sobre la historia de los impuestos, se realizó un estudio del libro “Lucha, Escape, Fraude: La Historia de los Impuestos” de Charles Adams. Dicho autor explica de una manera clara como han impactado los impuestos en la historia a las personas y qué estrategias han utilizado los gobernantes para tener una recaudación efectiva.

### **II.1.1 Dónde comenzaron los Impuestos**

Los impuestos son el combustible que hace actuar a la civilización. No existe ninguna civilización conocida que no gravara impuestos.

La primera civilización de la que se sabe algo comenzó hace seis mil años en Sumeria, una fértil planicie entre los ríos Tigris y Éufrates en el moderno Iraq. El amanecer de la historia, y de la historia impositiva, está grabado en conos de arcilla excavados en Lagash, en Sumeria.

La historia de los impuestos es casi tan antigua como la historia del hombre pensante. Desde las primeras sociedades humanas, los impuestos eran aplicados

por los soberanos o jefes en forma de tributos, muchos de los cuales eran destinados para asuntos ceremoniales y para las clases dominantes. La defraudación de impuestos teniendo el carácter y destino que se les daba eran poco comunes, debido al control directo que de la recaudación hacían sacerdotes y soberanos.

Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia. Textos muy antiguos en escritura cuneiforme de hace aproximadamente cinco mil años, señalaban que “se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar”. En el nuevo testamento, aparece la figura de recaudador de impuestos en la persona de Mateo, siendo este puesto algo detestable y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús cuando iba a comer en casa de éste.

### **II.1.2 Los impuestos en el antiguo Egipto**

Charles Adams en su libro sobre la historia de los impuestos, relata que la prosperidad, riqueza, ganancias de Egipto podían ser valoradas y cuantificadas según la abundancia que traía la corriente o subida de agua Río Nilo sobre toda esa tierra. La inundación anual provocada por el del Nilo generaba bastantes nutrientes en el suelo, y con frecuencia una rica cosecha para los habitantes.

Los recaudadores de impuestos en el antiguo Egipto eran llamados “**Escribas**” los cuales una vez que el río Nilo inundaba los territorios de igual forma estos recaudadores de impuestos inundaban las regiones para la valoración y cobro de los impuestos.

Los egipcios gravaban impuestos casi, sobre todo: Ventas, esclavos, extranjeros, importaciones, exportaciones, negocios. La producción agrícola era gravada con un abultado 20 por ciento. Esto no solo era impuesto a la cosecha, incluía los jardines

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

en la casa y artesanías, ingresos de cualquier fuente concebible, exactamente como el impuesto sobre la renta. Para ilustrar la tiranía de los escribas en la vida diaria, consideren el impuesto sobre aceite de cocinar. Los escribas hacían inspecciones regulares de todas las cocinas para asegurarse que las esposas no estuvieran usando aceite usado gratis en lugar del aceite gravado que debían usar.

La mayoría de las tierras de Egipto eran propiedad del estado por lo que eran arrendadas a granjeros para su cosecha, los cuales eran sujetos a altos impuestos basados no en la producción real sino en lo debía ser la producción.

Charles Adams menciona también en su libro que el gobierno de Egipto enseñaba a los recaudadores a ser tolerantes de cierto modo con los habitantes. Un antiguo texto ordena a los escribas: “Si un pobre granjero está atrasado con sus impuestos, perdona dos tercios de ellos”. Se ve claramente que ya desde la historia había una cierta tolerancia o empatía hacia los problemas de los habitantes, condonando alguna cantidad de impuestos a las personas que no podían pagar en tiempo y forma por alguna necesidad.

En la actualidad el gobierno se ha olvidado de esa empatía hacia los contribuyentes siendo cada vez más coercitivos y severos al aplicar las normas para el cobro de los impuestos.

Esta política antigua que tenían en Egipto para perdonar impuestos durante tiempos difíciles de las personas fue una práctica común, llamada originalmente como ***‘philantropa’***, de la cual se deriva la palabra ***‘filantropía’*** (Tendencia a procurar el bien de las personas de manera desinteresada, incluso a costa del interés propio)

No se sabe si los egipcios inventaron el tributo, pero estaban operando un sistema de tributación bastante avanzado mucho antes del tiempo de Moisés, y lo hicieron con tanto éxito y por tanto tiempo que muchos se han preguntado cómo lo pudieron haber hecho. En los últimos tiempos, el tributo era una forma fea de colonialismo.

Con los primeros egipcios durante el cenit del poder egipcio, el sistema operaba suavemente y sin revueltas, por lo que se puede decir, el sistema era un testimonio al gobierno leve y bondadoso, asociado con una vigilancia sin tregua, por medio de lo cual el Imperio Egipcio fue construido y mantenido.

El tributo, entonces, comienza en la historia como un impuesto sabio, y únicamente en períodos posteriores alrededor de 1000 a.C. se convierte en feo, brutal, y opresivo. Pero esta es una vieja historia que parece repetirse en toda la historia. Aprenderemos que el impuesto agrícola siguió el mismo curso de un buen impuesto en descomposición. En el período moderno temprano, el poderoso Imperio Español colapsó cuando convirtió el impuesto interno en una exacción paralizante. En el siglo veinte los hacendados de impuestos han seguido la misma ruta con el impuesto sobre la renta, que comenzó en el siglo diecinueve como un impuesto inteligente.

### **II.1.3 Los impuestos en el antiguo Israel**

En el capítulo 3 del libro de Charles Adams sobre la historia de los impuestos relata cómo era el sistema de tributación en el antiguo Israel y que esquemas usaba el gobierno para hacer que los gobernados cumplieran con sus obligaciones.

Según las leyes que prevalecían en ese entonces, una persona o gobernado debía ser un esclavo por ser: criminal, cautivo de guerra o un tributario delincuente o deudor. Por lo que se ve claramente que el faraón para hacer cumplir con las obligaciones y leyes usaba métodos bastantes extremos para generar pánico y que la gente contribuyera con lo que le correspondía como lo es la esclavitud.

El faraón al tener toda la facultad para imponer leyes, podía fijar una tasa elevada de impuestos a los gobernados para que esta no pudiera ser pagada y así confiscar la mayor cantidad de cosechas posibles y esclavizar a la cantidad de israelitas que deseara.

El faraón podía exigir el diezmo, cosechas, personas, trabajo, etc. Todo lo que el faraón quisiera podía imponerlo como recursos de tributación y hacer que se cumpliera era su principal función por medio de severas sanciones o acciones en contra de los que se negaran a pagarlos.

Bien lo dice Charls Adams “La historia está llena de ejemplos similares una clase rica, impopular, sin poder político, es gravada con impuestos hasta llegar al olvido, emigración, o rebelión. Por consiguiente, la vía más natural y legal para que el faraón procediera ‘astutamente’ con los israelitas fue a través de unos impuestos paralizantes.”

### **II.1.5 Los impuestos en la antigua China**

China como una de las ciudades más antiguas, desde toda su historia ha sido gobernada por emperadores o gobernantes autoritarios que han impuesto políticas impositivas muy fuertes. Confucio (500 a.C.) estableció un sistema de impuestos que duró más de 2000 años, sistema que él mismo reflexionó al ver el abuso que había con tan altos cobros de impuestos.

Si un emperador abusaba de su poder y se apartaba de estos ideales confucianos, no solamente era duramente criticado por los sabios de la China, sino que se le retiraba el mandato, y su gobierno de mano dura resultaría en rebelión derrocando al gobierno.

Confucio, fue el sabio chino que estableció sistema impositivo ideal y justo para los gobernados, fijando las tasas de impuestos a un 10 por ciento, lo mismo marcado por el diezmo en la biblia.

El impuesto del 10 por ciento estaba profundamente arraigado en las enseñanzas religiosas de China hasta el período moderno, teniendo grandes periodos de prosperidad y varios emperadores que se adhirieron a este gran sistema impositivo.

## **II.1.6 Los impuestos en la antigua Grecia**

Para los griegos, la insignia de libertad eran los impuestos indirectos. La persona individual no era gravada directamente; lo que se gravaba eran algunas actividades comerciales tales como la venta, importación, o uso de instalación pública como una carretera, puente, una vía marítima, o un puerto. Los impuestos que iban del 2 al 10 por ciento estaban justificados porque el dinero era necesario para cubrir los costos de mantener esas instalaciones y su vigilancia misma. También había impuestos sobre subastas, esclavos, y ventas de bienes inmuebles.

Las personas que evadían lo impuestos eran gravados con diez veces más de la cantidad que habían dejado de pagar. A los extranjeros además les aplicaban la pena de confiscación. Los informantes o inspectores de que se cumplieran las leyes impositivas, eran motivados para hacer que se cumpliera esto, y recibían una recompensa del 50 por ciento del total de la pena aplicada o confiscada, por lo que era muy gratificante que los inspectores encontraran anomalías en los gobernados. De igual manera se cobraban honorarios por el uso de tribunales de justicia. Los extranjeros y ciudadanos eran tratados por igual ante la ley.

Los gobernadores tiranos recurrían a métodos extremos y duros de política para exigir el impuesto directo. Usaban confiscaciones, prisión, y todo tipo de trucos para hacer cumplir la ley.

Los impuestos directos que eran despreciados por los demócratas griegos incluían impuestos de capitación, así como el impuesto a las cosechas del 10 por ciento. También había impuestos directos sobre ciertas profesiones mal vistas y despreciadas tales como la prostitución, adivinación, y medicina.

En tiempo de guerra para que el gobierno se hiciera de recursos, recurría a un impuesto que nadie estaba exento llamado **la eisfora**, un impuesto de emergencia de tiempo de guerra muy poco usado.

### **II.1.7 Los impuestos en el imperio Romano**

Las cargas tributarias en el imperio romano en un primer lugar consistían en pequeñas liquidaciones de las ganancias y propiedades que tenían los gobernados. La tasa de impuestos común era del 1% pero en situaciones de guerra esa tasa podía elevarse a un 3%. Estos impuestos eran aplicados a la tierra, hogares y otras propiedades, esclavos, animales, artículos personales y riqueza monetaria.

Los primeros impuestos en Roma fueron impuestos de aduanas sobre importaciones y exportaciones. Casi todo el comercio venía por barco a través de puertos marítimos, y de allí el nombre de **portoria** para estos impuestos.

Los esclavos en Roma eran vendidos en subastas, y dichas ventas generaban un impuesto que iba del 2 al 5 por ciento.

El impuesto de guerra era similar a la eisphora griega, solo que los griegos perdonaban el impuesto a los pobres, pero no a los extranjeros; en cambio los romanos exentaban de tal impuesto a los extranjeros, pero no a los pobres.

El mismo artículo nos menciona que César Augusto fue considerado por muchos como el más brillante estratega fiscal del Imperio Romano. Durante el tiempo que duró en el gobierno, los publicanos fueron virtualmente eliminados como recaudadores de impuestos por el gobierno central. Durante este período se dio a las ciudades la responsabilidad de recaudar impuestos. César Augusto instituyó un impuesto sobre la herencia a fin de proveer fondos de retiro para los militares. El impuesto era de 5% para todas las herencias, exceptuando donaciones para hijos y esposas.

Con Julio César al frente del gobierno se impuso un impuesto de 1 por ciento sobre las ventas. Durante el tiempo de César Augusto el impuesto era de un 4% para las ventas y de un 1% para todo lo demás.

Para el año de 167 A.C., la República se había enriquecido grandemente a través de una serie de conquistas. Para entonces, Roma ya no requería aplicar impuestos a sus ciudadanos en Italia y enfocaban la recaudación solamente en las provincias.

### **II.1.8 Los impuestos en México**

Conocer la historia de los impuestos en México nos remite hasta la época prehispánica y colonial en donde se entregaban tributos al Imperio Azteca y a los representantes de la corona española, para después seguir con la Independencia de México que fue un parteaguas para que a partir de ahí los impuestos que se generan sirvan para sustentar al gasto público o a mejor dicho a un gobierno.

Es importante conocer como ha sido el cobro de los impuestos y su evolución en México, para lo cual, se analizan cada una de las etapas a continuación.

#### ***Época prehispánica y colonial.***

En esta época la principal forma impositiva fue representada por *el tributo*, el cual tuvo su origen y fundamento en la creación de los oficios y los servicios necesarios para la existencia. El detalle de este impuesto era que terminaban siendo pagados por las clases inferiores (artesanos, labradores y comerciantes), dichos impuestos servían para mantener y sostener a los gobernantes, sacerdotes y guerreros. Dicho tributo también servía para el sostenimiento de los templos y la milicia. Podría decirse que este impuesto era un impuesto injusto porque los que menos tenían pagaban más y los que más tenían se servían del tributo de los pobres.

Dependiendo de la actividad a la que se dedicaran los individuos eran las prestaciones materiales, personales o de trabajo que debía de entregar como tributo.

Entre los principales bienes o productos que los labradores entregaban como tributo se encontraban el maíz, frijol, cacao, algodón, además de frutos y peces.

En esta época y con el sistema impositivo que tenían los aztecas, nunca existieron leyes generales, algunas veces se les podía exigir poco y en otras se les podría pedir mucho como tributo, al parecer lo único que se consideraba con base en el tributo era la posibilidad de dar lo que se pedía.

Al llegar la conquista española el tributo seguía manteniendo sus mismas características, es decir no sufrió modificaciones importantes, manteniendo las mismas prestaciones materiales y de servicios.

Bonilla López (2012:18) explica en su tesis que durante la época de la conquista se establecieron nuevos tributos, siendo éstos de dos tipos:

a) Directo

- Moneda foránea, capitación que el rey cobraba en reconocimiento de señorío.
- Aljamas o morerías, capitaciones que pesaban sobre los judíos y los moros en territorio castellano.
- Fonsadera, contribución para los gastos de guerra que pagaban por la exención militar los obligados a prestarlo.
- Otros de menos importancia, como los yantares, la facendera, la anubda y el chapín de la reina.

b) Indirectos

- La alcabala,
- El almojarifazgo, tributo que gravaba las mercancías que pasaban de Castilla a otros reinos o de éstos a Castilla.
- Los de portazgo, pontazgo y barcaje, y
- Otros más leves, como el montazgo. La asadura, etc.

La alcabala fue una forma de impuesto que se aplicó en México a partir del año de 1571 y se prolongó hasta los primeros años de vida independiente de México.

*La alcabala* se consideraba como un impuesto indirecto ya que llegaba hasta el consumidor final. Era el cobro de una renta real que se hacía a todas las transacciones mercantiles, muebles, inmuebles y semovientes que se vendían o permutaban.

A partir de 1571 se comenzaron a dar exenciones de dicho impuesto sobre las transacciones de algunos bienes como maíz y semillas. También había exención para viudas y huérfanos.

Existía una tasa fija para el cálculo de la alcabala y se pagaba anualmente un monto fijo que reflejaba el valor estimado de la producción anual vendida.

A partir del 8 de octubre de 1780 la tasa general por concepto de alcabala se elevó al ocho por ciento.

***Época desde la independencia hasta la revolución***

Cuando México logró su independencia el sistema tributario fue muy similar al de la Nueva España. De tal forma siguieron funcionando los estancos (impuesto por ciertos bienes). Este tipo de imposición perjudicaba a los pobres que eran mayoría y beneficiaba a la clase rica. Dicho sistema de tributación también afectó de manera significativa a varias industrias como la del tabaco, alcohol y tejido. Existía también elevados impuestos al comercio exterior e interior por medio de alcabalas.

México en los primeros años después de la independencia vivió años con un gran desorden político, económico y social, lo que ocasionaría también un desorden fiscal.

En 1846 el presidente Valentín Gómez Farías emitió un decreto por el cual ordenó suprimir las alcabalas, debido a que éstas tenían un efecto negativo sobre la industria comercial, agrícola y fabril. A partir de la promulgación de la Constitución de 1857 se estableció en su artículo 124 la supresión de las alcabalas.

Con la política fiscal juarista tuvo como fundamento introducir reformas paulatinas que fortalecieran la economía del país basada en una Constitución netamente liberal.

Las principales acciones o cambios fiscales se encuentran:

- Transformar el antiguo impuesto del papel sellado en sellos móviles (estampilla)
- Se abolieron las tarifas que encarecieron los artículos extranjeros y se eliminaron los gravámenes sobre exportaciones que dañaban a la producción nacional
- Realizó varios cambios con relación a la minería

Se puede considerar a Matías Romero como el precursor del ISR, argumentando que “una sola contribución directa general, impuesta sobre la propiedad raíz y el

capital mobiliario sería más equitativa y produciría más recursos al erario público que las que ahora se cobran”.

El advenimiento del régimen de Porfirio Díaz llevó a pique las ideas de corte social que se habían engendrado previamente, de tal forma el ministro de Hacienda Ives Limantour optó más bien por una política impositiva de tipo regresiva

Ricardo Flores Magón fue uno de los personajes que abogó por un sistema más justo, equitativo y proporcional. Flore Magón señalaba que había desigualdad entre capital y trabajo y se requería gravar al capital e implementar la progresividad en la imposición, ya que de esta forma se lograría abatir la desigualdad en la distribución de la riqueza.

Durante el gobierno del presidente Plutarco Elías Calles se dio el primer paso en este sentido al adoptar el impuesto sobre la renta.

**Época postrevolucionaria**

A partir de la revolución de 1910 y su sustento en la Constitución Política de 1917, el sistema tributario se modernizó en gran medida a lo largo del siglo XX. Durante éste se han realizado varias rondas de reformas tributarias, cuyo fin ha sido adaptarlo a las necesidades del país.

Con relación a la industria durante el periodo de 1917 a 1940 se crearon 28 impuestos:

**Tabla 1. Creación de impuestos en el periodo 1917-1940 en la industria**

	<b>Creados</b>	<b>Desaparecidos</b>	<b>Vigentes</b>
Impuestos específicos	22	11	11
Petróleo (1917)	9	2	7

Energía eléctrica (1917, 1932,1934)	3	2	1
Azúcar (1927, 1931, 1934, 1938)	4	3	1
Cerillos y fósforos (1917, 1931)	2	1	1
Producción de sal (1925, 1934)	2	1	1
Bebidas gaseosas (1924, 1931)	2	2	---
Impuestos generales	3	---	3
Impuesto sobre la renta (1924)	1	---	1
10% adicional (1924)	1	---	1
Superprovecho (1940)	1	---	1

Fuente: Servin Armando, "Evolución técnica del sistema impositivo federal".

En el periodo de 1917 a 1940 se crearon 18 impuestos. En la siguiente tabla se ilustra esto:

**Tabla 2. Creación de impuestos en el periodo 1917-1940 generales**

	Creados	Desaparecidos	Vigentes
Impuestos generales	10	3	7
Adic. A los derechos de importación (1920, 1926, 1929)	3	1	2
Adic. A los derechos de exportación (1920, 1926, 1929)	3	2	1
12% s/valor aforo (1938)	1	---	1
Impuesto sobre la renta (1924)	1	---	1
Superprovecho (1940)	1	---	1
10% adicional (1924)	1	---	1
Impuestos específicos	8	5	3
Avisos y anuncios (1917)	1	1	---
Importaciones, bebidas y perfumes (1921, 1925)	2	2	---
10% s/entradas brutas Lotería Nacional (1923)	1	1	---
Expendios de bebidas alcohólicas (1933)	1	---	1
Radiodifusoras (1933)	1	---	1

Compraventa alcoholes (1937)	1	1	---
Consumo de algodón (1938)	1	---	1

Fuente: Servin Armando, "Evolución técnica del sistema impositivo federal".

En los años de 1948 y 49 se realizaron diversas reformas fiscales, a fin de lograr mayor progresividad y equidad al sistema fiscal. Entre dichas reformas fiscales se encuentran:

- Sustitución del impuesto del timbre por el de ingresos mercantiles.
- Modificaciones al impuesto sobre la renta
- Creación del impuesto sobre utilidades excedentes y de la sobretasa adicional del 15% sobre exportaciones.

Durante el periodo 1955-72, se pretendió adaptar el sistema impositivo de acuerdo a las necesidades de industrialización del país. Para tal efecto se sustituyeron gran cantidad de impuestos sobre la producción y ventas por un impuesto sobre ingresos mercantiles, así como modificar el ISR, estableciendo cierto gravamen de acuerdo al ingreso total, sin importar su fuente, además se establecieron regímenes especiales sobre ciertos sectores.

Entre los principales cambios realizados al sistema tributario durante el sexenio de Luis Echeverría se encuentran medidas que pretendían perfeccionar la integración de la base del ISR empresarial, así como la elevación de la tasa del ISR personal, gravando con 50 por ciento los ingresos anuales superiores a 150 mil pesos.

En el periodo 1978-81 se realizó una segunda ronda de reformas tributarias, cuyo principal objetivo fue combatir los efectos distributivos adversos de la inflación, además de reducir las distorsiones implicadas por el efecto cascada del impuesto sobre ingresos mercantiles.

Entre las principales reformas de esta época se encuentran:

- Impuesto sobre la renta
- Revisión del esquema impositivo para corregir en el impuesto sobre la renta de personas físicas los efectos de la inflación y algunos de los sesgos regresivos pertenecientes a la reforma anterior.
- Revisión de los impuestos sobre ganancias de capital, reconociendo su carácter no recuperable y gravando sólo su impacto sobre el ingreso permanente. Asimismo, se ajustaron el valor y las reinversiones en activos para tener en consideración los aumentos generales de precios.

Impuesto sobreventas

- Introducción del Impuesto al Valor Agregado y eliminación del Impuesto sobre Ventas, 400 impuestos municipales y estatales 30 impuestos específicos de carácter federal

### **II.1.9 Evolución del ISR en México**

Una de las principales fuentes de ingresos del gobierno son los impuestos y el rubro más importante de los impuestos es el ISR, por tal motivo es de gran importancia analizar la evolución de dicho impuesto en la historia de México.

El análisis que se realiza sobre la historia del ISR está basado en los libros y artículos de Ernesto Flores Zavala y Enrique Calvo.

Según Ernesto flores dicho impuesto nace en Inglaterra en 1798 debido a los gastos ocasionados por las guerras napoleónicas.

***Ley del 20 de julio de 1921.***

Denominada también como la **“Ley del Centenario”** y es el antecedente más antiguo del ISR en México, siendo promulgado por el entonces presidente de la República el General Álvaro Obregón y fungiendo como Secretario de Hacienda Adolfo de la Huerta.

Dicho impuesto gravó los ingresos o ganancias particulares derivados del comercio o la industria, del profesionista y asalariado, de la colocación del dinero o valores con intereses, así como de participaciones o dividendos. El impuesto se calculaba del 1 al 4 por ciento dependiendo los ingresos o ganancias.

***Ley del 21 de febrero de 1924.***

En esta Ley para la recaudación de los impuestos estaba dividido en dos capítulos:

- Impuesto sobre sueldos, salarios, emolumentos
- Impuesto sobre las ganancias de las sociedades y empresas

Dicha contribución afectaba a toda clase de sociedades nacionales, anónimas, colectivas, comanditas, cooperativas, asociaciones monetarias o en participación, sociedades civiles, sucursales y agencias de sociedades extranjeras.

Las tasas del impuesto variaban del 2 al 4 por ciento

***Ley del 18 de marzo de 1925.***

Se expide la nueva ley del ISR que gravaba a todos los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella por sus ingresos o ganancias cualquiera que fuera su procedencia.

Esta ley contenía 7 cédulas:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- La Cédula primera gravaba los ingresos obtenidos por actividades comerciales, mediante cuota progresiva por grados hasta llegar al 8% sobre las ganancias obtenidas superiores a los \$ 500,000.00
  - La Cédula segunda estaba dirigida a los ingresos percibidos por actividades industriales.
  - La Cédula tercera sujetaba los ingresos de negocios agrícolas.
  - La Cédula cuarta a quienes obtuvieran intereses de préstamos, descuentos o anticipos de documentos, de pensiones por usufructo, censos y anticresis, de obligaciones y bonos, salvo los de la deuda pública; de acciones comanditas, de participaciones, de arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas y de cualquier otra inversión de capital. El impuesto se pagaba sin deducción alguna a razón del 6 % sobre el total de los ingresos.
  - La quinta Cédula comprendía a quienes obtuvieran ingresos derivados de la explotación del subsuelo o de concesiones autorizadas por gobierno federal, estatal o municipal; mediante una cuota impositiva del 10%.
  - La Cédula sexta se encontraban quienes percibían sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias, comisiones, premios, gratificaciones, indemnizaciones, así como las participaciones que recibieran los empleados en los términos del artículo 123 constitucional.
  - La séptima Cédula, contenía los ingresos derivados del ejercicio de profesionales liberales, literarias, artísticas o innominadas, ejercicio de arte u oficio, deportes y espectáculos públicos.

### ***Ley del 31 de diciembre de 1941***

Después de 17 años de la Ley de 1925, se establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941, misma que gravaba las utilidades, las ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo, en

valores, participaciones y general todos los ingresos en efectivo, en valores, especie o crédito los cuales alteraran el patrimonio del causante.

La mencionada reforma estaba compuesta por 46 artículos clasificados en cinco cédulas.

### ***Ley del 31 de diciembre de 1953***

Se consideraba renta los ingresos que provenían de la explotación de capital, del trabajo o de la combinación de ambos; así como ingresos de toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, interés, producto, provecho, participación, sueldos, honorario y cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito y que modificará el patrimonio del contribuyente.

### ***Ley del 30 de diciembre de 1964***

La Ley del Impuesto Sobre la Renta cambia su estructura de sistema cedular por el sistema global, constando de 89 artículos divididos en cuatro capítulos:

- Las disposiciones preliminares
- Ingreso global de las empresas
- Ingreso de las personas físicas
- Ingreso de las asociaciones y sociedades civiles.

### ***30 de diciembre de 1980***

Estando como presidente de la República el Lic. José López Portillo emite el decreto de la LISR; efectuándose pequeñas reformas a la norma jurídica durante 21 años, prevaleciendo vigente hasta el año 2001.

### ***ISR Actual***

La actual LISR, data del año 2002, decretándose por el entonces presidente de México el Lic. Vicente Fox Quesada, presentando la estructura actual que todos conocemos.

## **II.2. Teoría de la recaudación**

### **II.2.1 Impuestos y los ciudadanos (*El problema de polización*)**

Los impuestos, a diferencia de la mayoría de las transferencias de dinero de una persona

a otra, que se realizan voluntariamente, son obligatorios. Joseph E. Stiglitz

El cobro de impuestos siempre ha sido un problema en la mayoría de los gobiernos ya que los intereses tanto del gobierno como de los contribuyentes siempre van en polos opuestos. El gobierno siempre buscando recaudar la mayor cantidad de dinero y utilizarlo de la manera que le convenga y los contribuyentes buscando pagar lo menos posible y obtener grandes beneficios.

El gobierno tiene la gran tarea de crear un mecanismo fiscal en el que el contribuyente se sienta confiado y con la libre convicción de contribuir al gasto público sin buscar alternativas de evasión de impuestos.

Amparo Casar (2013:1) menciona en su artículo “Los mexicanos contra los impuestos” que el pago de impuestos resulta de una combinación del deber o cumplimiento voluntario, “pago porque es mi obligación contribuir”, y de la imposición, “pago porque si no lo hago las autoridades me impondrán una sanción”. Cuando estos dos factores, la convicción y la coerción, se combinan en sentido positivo, esto es, cuando el ciudadano muestra disposición a cumplir y el Estado tiene la capacidad de hacer valer la ley, el potencial recaudatorio se eleva. Partiendo

de estas premisas pueden investigarse los incentivos de los ciudadanos frente a las obligaciones tributarias y explicar su conducta fiscal.

Mientras el contribuyente no vea los beneficios o no vea que el gobierno usa de manera correcta sus impuestos, buscará la opción de evadir dicha obligación provocando con esto que el gobierno busque de manera coercitiva el cobro de dichos recursos.

Amparo Casar (2013:1) señala que hay cuatro determinantes que inciden en la disposición de los ciudadanos a pagar los impuestos que por ley les corresponden:

1. El conocimiento de la población sobre sus obligaciones tributarias
2. La percepción sobre la justicia del régimen tributario
3. La imagen sobre el uso y manejo de los recursos públicos
4. Las percepciones sobre el riesgo y castigo asociados a la evasión fiscal

En el caso de México estos cuatro determinantes interactúan desde siempre en contra del pago de impuestos, o sea, favorecen la evasión fiscal. Su medición a través de una encuesta a población abierta muestra, además de altos niveles de ignorancia fiscal, percepciones negativas sobre la justicia tributaria y la eficacia en el cobro y destino de los impuestos.

### **Problema de polizón**

Muchos de los bienes y servicios de los que gozan los gobernados por ejemplo los programas públicos de sanidad y la defensa nacional son proporcionados por el propio gobierno sin poder cobrar dichos servicios o tasarlos en un sistema de precios o cuotas por el uso o goce.

Stiglitz (1986:153) menciona que la inviabilidad de un sistema de racionamiento basado en los precios implica que el mercado competitivo no genera una cantidad del bien público eficiente en el sentido de Pareto.

Supongamos que todo el mundo valorara la defensa nacional, pero el Estado no la suministrara. ¿Podría colmar este vacío una empresa privada? Para hacerlo, tendría que cobrar por los servicios suministrados. Pero como todos los ciudadanos sabrían que acabarían beneficiándose de sus servicios, independientemente de que contribuyeran no a costearlos, no tendrían ningún incentivo para pagarlos voluntariamente. Esta es la razón por la que debe obligárseles a financiar estos bienes mediante impuestos. La renuencia de la gente a contribuir voluntariamente a la financiación de los bienes públicos se denomina el ***problema del polizón***.

Stiglitz (1986:154) detalla que, si no es posible utilizar el precio para racionar un bien o un servicio federal, es improbable o casi imposible que ese bien pueda ser suministrado por el sector privado. Para que sea suministrado, el Estado tendrá que asumir la responsabilidad y por ende cobrar impuestos para hacer frente a dicho gasto.

El problema del polizón no es más que un reflejo de un importante problema de incentivos que surge en el caso de los bienes públicos: ¿si el bien se va a suministrar de todos modos, por que debo pagar? Mi aportación sería insignificante y apenas alteraría la oferta agregada. Naturalmente, si todo el mundo razonara de la misma forma, el bien no se suministraría.

Ese es uno de los argumentos por los que el Estado suministra estos bienes y servicios, ya que tiene poder para obligar a la gente a contribuir (por medio de los impuestos).

## **II.2.2 El gasto público**

Una de las razones más importantes por las que el gobierno federal recauda impuestos y usa diferentes mecanismos para obligar a los contribuyentes a pagarlos, es porque de fondo existe un rubro muy importante que se tiene que cubrir denominado “Gasto Público”.

Hernández Mota (2009:80) menciona que el gasto público representa el costo de las actividades del sector público que comprenden la producción y el suministro de bienes y servicios y las transferencias de ingresos.

El sector público proporciona dos tipos de bienes y servicios: los que pueden ser consumidos o usados directamente por la población en forma individual o colectiva (como el transporte público y los parques nacionales), y los que mejoran la productividad de los factores de producción (puertos industriales).

El gasto público son todos los recursos económicos, materiales y humanos que emplea el gobierno federal a través de todas sus dependencias para el cumplimiento de sus funciones y en específico para satisfacer los servicios públicos, por ejemplo:

- Educación
- Salud
- Energía
- Comunicaciones
- Agua potable, alcantarillado, saneamiento y aguas residuales
- Alumbrado público
- Limpia y disposición de desechos
- Calles, parques, jardines, áreas verdes y recreativas
- Seguridad pública y tránsito
- Embellecimiento y conservación de los poblados, centros urbanos y obras de interés social
- Asistencia social en el ámbito de su competencia,

- De empleo

Pérez Bujan (2018) define el gasto público como el dinero empleado por un gobierno para pagar por la defensa, proyectos de desarrollo, educación, salud, infraestructuras, mantenimiento del orden, justicia, etc. Los fondos para mantener el gasto público son obtenidos de los impuestos.

### **Clasificación del gasto público**

Pérez Bujan (2018) presenta la clasificación del gasto público en 3 tipos principales que son:

1. La adquisición gubernamental de bienes y servicios para su uso actual para satisfacer directamente las necesidades individuales o colectivas de los miembros de la comunidad se clasifica como gasto de consumo final del gobierno.
2. La adquisición gubernamental de bienes y servicios destinados a generar beneficios futuros, tales como la inversión en infraestructuras o el gasto en investigación, se clasifica como inversión pública (formación bruta de capital fijo), que suele ser la mayor parte de la formación bruta de capital del gobierno. La adquisición de bienes y servicios se realiza a través de producción propia por parte del gobierno (uso de la fuerza de trabajo del gobierno, activos fijos y bienes adquiridos y servicios para el consumo intermedio) o a través de las compras de bienes y servicios a productores de mercado.
3. Los gastos del gobierno que no son la adquisición de bienes y servicios, y en su lugar sólo representan transferencias de dinero, como los pagos de seguridad social, son llamados pagos de transferencias.

**Objetivos del gasto público**

Un buen punto de partida para la evaluación de la gestión del gasto público puede realizarse, de acuerdo a la aceptación general de especialistas en este tema (Atkinson y Noord, 2001), a partir de los tres objetivos o dimensiones convencionales de las finanzas públicas (Musgrave, 1959), los cuales son los siguientes:

- Lograr la estabilidad económica y la disciplina fiscal
- Alcanzar una adecuada distribución social de los recursos
- Promover la eficiencia, mediante la corrección de fallas o limitaciones del mercado a través del gasto público.

**Recursos destinados por Gobierno Federal para hacer frente al gasto público**

Según información recabada del portal de transparencia presupuestaria en la siguiente tabla se observan los recursos destinados al gasto público en los diferentes rubros:

**Tabla 3. Gasto Público**

<b>GASTO PÚBLICO 2017</b>		
<b>DESARROLLO SOCIAL</b>		
Protección Social	1.36 Billones MXN	48.30%
Educación	679,685.72 Millones MXN	24.19%
Salud	539,977.21 Millones MXN	19.22%
Vivienda y Servicios a la Comunidad	193,875.54 Millones MXN	6.90%

Protección Ambiental	21,514.6 Millones MXN	0.77%
Recreación, Cultura y Otras Manifestaciones Sociales	17,060.81 Millones MXN	0.61%
Otros Asuntos Sociales	684.58 Millones MXN	0.02%
<b>Total</b>	<b>2.81 Billones MXN</b>	<b>100%</b>

<b>OTRAS</b>		
Transferencias, Participaciones y Aportaciones entre diferentes Niveles y Ordenes de Gobierno	738,548.73 Millones MXN	60.46%
Transacciones de la Deuda Pública / Costo Financiero de la Deuda	414,002.8 Millones MXN	33.89%
Saneamiento del Sistema Financiero	35,848.8 Millones MXN	2.93%
Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores	33,106.2 Millones MXN	2.71%
<b>Total</b>	<b>1.22 Billones MXN</b>	<b>100%</b>

<b>DESARROLLO ECONÓMICO</b>		
Combustibles y Energía	866,897.81 Millones MXN	79.43%
Transporte	74,333.13 Millones MXN	6.81%
Agropecuaria, Silvicultura, Pesca y Caza	65,512.11 Millones MXN	6.00%
Ciencia, Tecnología e Innovación	52,415.57 Millones MXN	4.80%
Asuntos Económicos, Comerciales y Laborales en General	12,003.65 Millones MXN	1.10%
Otras Industrias y Otros Asuntos Económicos	11,591.76 Millones MXN	1.06%
Comunicaciones	49,58.34 Millones MXN	0.45%
Turismo	3,437.44 Millones MXN	0.31%
Minería, Manufacturas y Construcción	185.48 Millones MXN	0.02%
<b>Total</b>	<b>1.09 Billones MXN</b>	<b>100%</b>

Tabla propia con información del portal de transparencia presupuestaria

En la tabla anterior se puede apreciar que el gasto público es muy fuerte en México sobre todo en el ámbito del desarrollo social y en los diferentes programas a favor de la sociedad.

El gobierno mexicano año con año tiene una gran tarea y gran reto que es el obtener los ingresos necesarios que hagan frente a ese fuerte gasto público y evitar así un endeudamiento mayor en el País.

### II.2.3 Ingresos del gobierno federal

Como se menciona en el apartado anterior, el gasto público en México es muy alto por lo que el gobierno federal debe hacerse de recursos suficientes para cubrir los requerimientos de dicho gasto público.

Los ingresos del gobierno federal para hacer frente al gasto público y financiar sus actividades se dividen en 3 grandes rubros principalmente, que son:

- Ingresos fiscales y no fiscales
- Ingresos de empresas del sector público
- Ingresos por financiamientos

Según el portal de transparencia presupuestaria con información de la SHCP da a conocer las siguientes cifras sobre los ingresos federales en los últimos años:

**Tabla 4. Ingresos federales**

<b>Ingresos Petroleros</b>		<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
	<i>Gobierno Federal</i>	<b>414,424</b>	<b>308,141</b>	<b>437,346</b>
	<i>Pemex</i>	<b>429,009</b>	<b>481,006</b>	<b>389,803</b>

<b>Ingresos No Petroleros</b>				
	<i>Tributarios</i>	<b>2,361,233</b>	<b>2,715,998</b>	<b>2,855,056</b>
	<i>No Tributarios</i>	<b>404,413</b>	<b>547,141</b>	<b>545,667</b>
	<i>Organismos y empresas</i>	<b>657,909</b>	<b>793,242</b>	<b>719,734</b>

Elaboración propia con información de la SHCP (Millones de pesos)

En la tabla anterior se aprecia que uno de los rubros más importantes para hacerse de recursos el gobierno federal, es por medio de los impuestos, y por esa razón la autoridad fiscal debe tener una fiscalización adecuada de los contribuyentes para tener una recaudación efectiva y eficaz que cumpla con lo establecido en la ley de ingresos de la federación.

Al hacer un análisis de los impuestos, se puede decir que estos han incrementado de manera sostenida en los últimos años, por tal motivo se han vuelto parte fundamental dentro de los ingresos de la federación.

En los últimos años los ingresos petroleros han ido disminuyendo al pasar de los años, todo esto gracias a la disminución de la producción y a los precios del crudo en el mundo.

Al disminuir los ingresos petroleros y al incrementar de manera rápida y considerable los ingresos tributarios, la autoridad fiscal debe blindar la recaudación fiscal o incluso incrementarla para hacer frente al gasto público. Este blindaje de los ingresos tributarios el SAT lo está tratando de lograr a través de la implementación de nuevos sistemas y controles de fiscalización de contribuyentes.

#### **II.2.4 La dependencia financiera de los impuestos**

El Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (2005:10) menciona que una de las herramientas más importantes con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política fiscal definida como el conjunto de instrumentos y medidas diseñadas para obtener ingresos y distribuirlos a través del gasto, a fin de contribuir a cumplir los objetivos generales de la política económica.

Los gobiernos ven en los impuestos su principal fuente para hacerse de recursos para hacer frente al fuerte gasto público. Al ser los impuestos una de las principales fuentes de ingresos del gobierno, este rubro de los ingresos federales se vuelve más auditable para lograr la mayor captación de ingresos posible.

El gobierno mexicano depende en gran medida para hacer frente al gasto público del rubro de los impuestos. Al caer los ingresos en las principales empresas en donde el gobierno tiene una participación o al caer los ingresos de las empresas que más contribuían a los impuestos, el Estado Mexicano se ve en la necesidad de generar una política fiscal más controlada y con mejores sistemas de auditoría y fiscalización hacia los contribuyentes para hacerse de mayores recursos por medio de los impuestos.

Guillermo Peon (2016:41) menciona que, en México, las entidades federativas tienen tres formas de obtener recursos: a través de transferencias del gobierno federal, por deuda pública y por la recaudación de sus ingresos propios. Los impuestos, representan la mayor proporción con respecto a los ingresos propios de los estados. Los ingresos propios de los estados se clasifican en impuestos, derechos, aprovechamientos y contribuciones de mejoras, de acuerdo a las leyes de ingresos de cada entidad.

Al ser los impuestos una fuente importante de ingresos de los estados, suena obvio que el gobierno implemente año con año nuevos sistemas de fiscalización para generar la mayor recaudación posible a un costo menor.

### II.2.5 Los impuestos en la Ley de Ingresos de la Federación

Si año con año el Gobierno Mexicano aumenta en su LIF las cantidades a recaudar por concepto de impuestos y al no crecer de manera considerable los contribuyentes, por lógica eso habla que el SAT utilizará nuevos métodos para revisión a los contribuyentes cautivos y a como dé lugar por medio de auditorías a fondo llegar o incluso superar sus objetivos proyectados.

Para hablar en el presente trabajo sobre el impacto de la nueva fiscalización del SAT en las empresas, se debe tocar el tema del rubro de los impuestos en la Ley de ingresos de la Federación con el objetivo de analizar los incrementos en este rubro y los cambios que esto ha provocado en los nuevos métodos de auditoría del SAT.

A continuación, se analizan 4 rubros de la Ley de Ingresos de la federación en los últimos 5 años para ver las variaciones año con año y su repercusión en la forma de fiscalizar del SAT.

**Tabla 5. Comparativo 2013-2017 del rubro de impuestos en la LIF**

	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Impuestos</b>	<b>1,605,569.80</b>	<b>1,770,163.00</b>	<b>1,978,980.60</b>	<b>2,407,716.70</b>	<b>2,739,366.80</b>
Incremento		164,593.20	208,817.60	428,736.10	331,650.10
% de Incremento		10%	12%	22%	14%

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de la LIF de los diferentes años

Como se puede observar en la tabla anterior, el rubro de los impuestos dentro de la LIF año con año ha aumentado considerablemente y en los últimos años ha quedado claro que el gobierno mexicano ha utilizado los impuestos como su principal fuente para hacerse de recursos para hacerle frente el gasto público que muchas veces no es utilizado de la mejor manera por el gobierno.

Al aumentar año con año los ingresos federales por medio de los impuestos lógicamente el gobierno aumentará considerablemente sus revisiones, sus auditorías, sus multas, sus recargos y en general su forma de fiscalizar a los contribuyentes cautivos para llegar a sus niveles de recaudación estimados y proyectados. Un claro ejemplo es la desaparición de los REPECOS para implementar el nuevo Régimen de Incorporación Fiscal, los nuevos requisitos de las facturas electrónicas y sobre todo la contabilidad electrónica.

**Tabla 6. Comparativo 2013-2017 del rubro de cuotas para el seguro social en la LIF**

	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Cuotas para el Seguro Social</b>	<b>212,219.70</b>	<b>228,188.00</b>	<b>243,482.80</b>	<b>260,281.10</b>	<b>283,241.70</b>
Incremento		15,968.30	15,294.80	16,798.30	22,960.60
% de Incremento		8%	7%	7%	9%

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de la LIF de los diferentes años

En la tabla anterior al igual que los impuestos se ve claramente como año con año el gobierno federal aumenta considerablemente la recaudación de cuotas para el seguro social sin aumentar en la misma proporción la calidad de las atenciones e instalaciones médicas. El IMSS al igual que el SAT buscarán a como dé lugar alcanzar o superar sus objetivos de recaudación utilizando nuevos métodos y nuevas tecnologías para fiscalizar principalmente a sus contribuyentes cautivos.

**Tabla 7. Comparativo 2013-2017 del rubro d Petróleos Mexicanos en la LIF**

	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Petróleos Mexicanos</b>	<b>474,984.40</b>	<b>462,357.50</b>	<b>439,706.90</b>	<b>398,392.90</b>	<b>400,415.50</b>
Incremento		-12,626.90	-22,650.60	-41,314.00	2,022.60
% de Incremento		-3%	-5%	-9%	1%

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de la LIF de los diferentes años

Es muy curioso ver como en este rubro de Petróleos Mexicanos los ingresos y presupuestos año con año disminuyen y pues es lógico gracias a las malas políticas y malas estrategias energéticas

***“Cada dólar que cae el precio del barril de petróleo recorta aproximadamente 300 millones de dólares a la recaudación de la Secretaría de Hacienda”. Arreola Javier***

Arreola Javier (2014) puntualiza en su artículo “¿Qué implica para México la baja en los precios del petróleo?”, que los impactos negativos que tiene el precio del petróleo del país impactan directamente y fuertemente en la recaudación de ingresos del gobierno mexicano por lo que los mandatarios nacionales se ven en la necesidad de buscar alternativas de recaudación de recursos siendo su principal fuente y una de sus mejores opciones los impuestos.

**Tabla 8. Comparativo 2013-2017 del rubro de la CFE en la LIF**

	2013	2014	2015	2016	2017
<b>CFE</b>	<b>338,828.50</b>	<b>343,405.40</b>	<b>356,816.70</b>	<b>314,540.60</b>	<b>338,954.00</b>
Incremento		4,576.90	13,411.30	-42,276.10	24,413.40
% de Incremento		1%	4%	-12%	8%

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de la LIF de los diferentes años

Otro rubro que se analiza es el ingreso presupuestado de una empresa del estado mexicano como lo es la CFE que sus ingresos se ven mermados por la corrupción y malos manejos en sus finanzas, por tal motivo, no se ve reflejada una utilidad o ingreso real en las recaudaciones de ingresos de la federación. En la tabla se refleja que su porcentaje es muy bajo o incluso tienen un margen negativo de proyección financiera por lo que al igual que en los ingresos de petróleo el gobierno mexicano al ver que la CFE no será un medio viable para la captación de ingresos simplemente la mejor opción es voltear a ver nuevamente a los impuestos.

Al hacer este análisis profundo en las cuentas y proyecciones de la Ley de Ingresos de la Federación se llega a la conclusión que la decisión del SAT sobre implementar nuevos sistemas de fiscalización no solo es para captar nuevos contribuyentes o evitar la evasión fiscal y lavado de dinero, sino que también una de sus principales razones es para recuperar ingresos que otros rubros de la LIF por malos manejos del mismo gobierno no se podrán captar o al menos no en las cantidades que el gobierno desea.

En resumidas cuentas, al ver claramente el comportamiento de los diferentes rubros de la LIF se puede asegurar que en los siguientes años los contribuyentes cautivos serán más revisados, más vigilados y sobre todo más fiscalizados por el Servicio de Administración Tributaria, esto con el objetivo de generar mayores ingresos para cumplir con lo proyectado y sobre todo para alimentar al fuerte gasto público.

#### **II.2.6 Características deseables de un sistema tributario**

Stiglitz (1986:486) menciona que los impuestos son inevitablemente dolorosos. Como cabría esperar, el desafío de los sistemas tributarios siempre ha sido objeto de considerables controversias. Por decirlo de la forma más sencilla, a la mayoría de la gente le gustaría pagar menos impuestos. Es posible imaginar argumentos bastante ingeniosos por los que los demás deberían pagar más. Los Gobiernos, pensando en la mejor manera de recaudar los ingresos que necesitan, han buscado principios generales. Se acepta que un "buen" sistema tributario debe tener cinco propiedades:

1. Eficiencia económica: no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.
2. Sencillez administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar.
3. Flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
4. Responsabilidad política: debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar que está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias.
  5. Justicia: debe ser justa en su manera de tratar a los diferentes individuos.

El gobierno mexicano tiene la gran tarea de buscar el sistema tributario adecuado que cumpla al menos con estas 5 propiedades de un sistema tributario.

### **II.2.7 Imposición tributaria**

Según la Enciclopedia jurídica, la imposición es el ejercicio de la potestad de aplicar los impuestos, ya sea referido a los del Estado, las comunidades autónomas, o los entes locales. El Derecho financiero distingue la potestad tributaria de la potestad de imposición. La primera se refiere a la de dictar normas que creen y establezcan los tributos, mientras que la segunda atiende a la exigencia de impuestos previamente creados por ley. De ahí que se afirme la potestad tributaria respecto al Estado y a las comunidades autónomas mientras que a los entes locales se reconoce potestad de imposición.

La imposición tributaria tiene 3 características:

- Unilateral
- Vertical
- Coercitiva

La imposición tributaria es unilateral porque no necesita consultar a los gobernados para tomar la decisión de implementar nuevos impuestos o incrementar los ya existentes. De igual manera es unilateral porque el mismo gobierno es el único que decide la manera en que se debe llevar la fiscalización de los contribuyentes si consulta previa a los gobernados.

La imposición tributaria es vertical porque procede de un ente superior como lo es el gobierno hacia los contribuyentes que son los gobernados. Y una vez logrando la recaudación dicho ingreso sirve para hacer frente al gasto público.

La imposición tributaria tiene la característica de ser coercitiva porque a través de la presión, las sanciones, las multas y la intimidación el gobierno trata de hacer que se cumpla de la mejor manera con el cumplimiento de las obligaciones fiscales. El gobierno usará los medios monetarios, humanos y económicos que estén a su alcance para tener una mejor fiscalización en los contribuyentes cautivos y con esto lograr una mejor recaudación al menor costo.

### **Imposición óptima**

Los impuestos y la legislación fiscal siempre son un foco de investigación profunda, gracias a que los impuestos tienen gran importancia e impacto dentro de la economía de un país. Por un lado, se ve el beneficio y la facultad del gobierno y por otro lado el contraste de la afectación que se puede dar a los gobernados.

En los últimos años se han dado importantes cambios y modificaciones en la teoría y práctica fiscal. La tendencia actual en los países miembros de la OCDE es que las tasas de los impuestos sobre la renta se aplanen y los impuestos al consumo se hagan más uniformes y recaigan directamente sobre el consumidor final.

“Sigue siendo poco común encontrar políticas fiscales que sigan algunas de las recomendaciones más sutiles de la teoría, tales como considerar las características personales de los contribuyentes, así como su capacidad contributiva. Debido a las grandes diferencias que existen actualmente entre la teoría y la práctica tributaria, la pregunta es si los políticos necesitan aprender más de los teóricos o viceversa” (Mankiw, Weinzierl y Yang, 2009).

De igual manera Mankie, Weinzierl, y Yang, (2009) mencionan que el objetivo principal del encargado de diseñar una política tributaria, debe de ser el implementar un sistema que maximice el bienestar, o minimice el perjuicio de la mayoría de los individuos que se verán afectados por las medidas a implementar.

De igual manera, la teoría de la imposición óptima consiste en el estudio de como diseñar un sistema tributario que recaude los recursos financieros que el estado requiere para poder llevar a cabo sus funciones de gobierno, y al mismo tiempo reduzca al mínimo el exceso de carga para los contribuyentes, así como la inequidad del sistema tributario.

De acuerdo con Manzo y Ruiz (2008), el objetivo de la imposición óptima es determinar la política fiscal que genere el máximo bienestar para la representatividad de los contribuyentes; por lo tanto, el problema del gobierno es elegir la política fiscal que maximice la suma descontada o sustraída de las utilidades de los contribuyentes. La teoría de la imposición óptima trata las preguntas tales como: ¿Debe el gobierno utilizar impuestos a la rentabilidad o al consumo? ¿Dentro de impuestos al consumo, cómo deben las imposiciones fiscales variar a través de cada bien o servicio? ¿Qué tan progresivo debe ser el sistema fiscal?

Definitivamente el gobierno tiene una tarea muy difícil e importante a la vez, la cual es buscar el mejor sistema tributario con el cual principalmente los contribuyentes vean los beneficios palpables, en el que sea fácil la recaudación y en el que se pueda disminuir la evasión fiscal.

### **II.2.8 Eficiencia recaudatoria**

En el tema de impuestos existen dos términos muy importantes que son: la eficiencia y la eficacia de recaudación, a continuación, se analizan estos dos

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

términos para saber distinguirlos y más adelante saber cómo la autoridad fiscal los ataca e implementa para cumplir de manera efectiva con la recaudación.

Mendoza Calvillo (2012:11) señala que los conceptos de eficiente y eficaz son temas que causan debate; la eficiencia proviene de latín *efficientia* y se refiere a la capacidad de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado; es decir, se enfoca a utilizar los recursos de la mejor manera posible, esto se puede lograr al cumplir con los objetivos establecidos en el menor tiempo posible sin desperdiciar recursos económicos, materiales y humanos, con lo cual se disminuyen costos, sin que por ello se comprometa la calidad de lo que se hace.

Por su parte, la eficacia (del latín *efficacia*), de acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es la capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera; es decir, se refiere a la obtención de los resultados en relación a las metas y cumplimiento de los objetivos establecidos.

En lo que a materia fiscal corresponde, la eficiencia recaudatoria se refiere a la labor del fisco federal de recaudar la mayor cantidad de contribuciones al menor costo posible y sin desperdiciar recursos.

Morales, Samaniego y Bettinger, (2009) señala que la eficiencia recaudatoria comprende las acciones que realiza y los recursos que emplea la administración tributaria para lograr que los contribuyentes paguen sus impuestos voluntariamente. Esto a través de actividades de acercamiento y apoyo al contribuyente, así como la fiscalización.

También se debe tomar en cuenta que la recaudación fiscal de un país se ve afectada por el desempleo, la situación económica de los contribuyentes, las sanciones administrativas, entre otras.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Cuando la autoridad fiscal gasta muchos de sus recursos para lograr una recaudación efectiva, se ve en la necesidad de implementar nuevos medios de control y fiscalización para tratar de disminuir el porcentaje de gasto por cada peso recaudado.

La autoridad fiscal mexicana desde hace varios años atrás ha tratado de tener una recaudación eficiente y eficaz a través de la implementación de nuevos sistemas de fiscalización, la mayoría de los cambios que se han implementado son cambios digitales, logrando con esto, una fiscalización más rápida y una mayor recaudación.

## **II.2.9 Variables que influyen en la recaudación**

### **Malas prácticas fiscales**

Tovar (2000), argumenta que existen una serie de factores que fomentan el desarrollo de esta actividad ilegal como lo son la existencia de un sector informal en la economía, tratamiento insuficiente del tema tributario en los programas oficiales de educación, crisis económicas recurrentes, controles insuficientes por parte de la autoridad fiscal o tal vez debido a la carencia de una conciencia tributaria (en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado), entre otros.

Tanto cambio en los sistemas y controles del SAT y en específico en la factura electrónica, trae de fondo también la forma en que los contribuyentes han buscado opciones para evadir impuestos por medio de compras de facturas o algún otro método de evasión.

No cabe duda que el concepto de las deducciones fiscales juega un papel importante dentro de la economía de una empresa y no solo eso sino que también juega un papel muy importante dentro de la economía de un País, porque si los gobiernos que esperan tener fuertes recaudaciones de dinero por medio de

impuestos desean cumplir sus metas y proyecciones en este rubro, deberán tener sistemas eficientes y controles suficientes para que los contribuyentes no hagan de las suyas evadiendo los impuestos y utilizando malas prácticas fiscales.

A continuación, se abordan algunas malas prácticas fiscales utilizadas por los contribuyentes para no pagar impuestos y se analiza el impacto que esto ha ocasionado en la economía de un país, en los contribuyentes cautivos, en el comercio informal y en la manera de fiscalización del SAT.

### **Evasión y elusión fiscal**

Se toca el tema de la evasión fiscal para analizar como este concepto ha sido un punto detonante para que el SAT y el gobierno pongan focos rocos en los contribuyentes y aumenten de manera considerable los controles de fiscalización.

Por evadir se entiende el no cumplir una obligación impuesta y por eludir: huir, librarse de algo, evitar; estos conceptos normalmente son utilizados como sinónimos, pero no opera para efectos jurídicos.

En materia jurídica, Flores Zavala, establece que hay dos tipos de evasión fiscal. El primero se refiere a la evasión legal definida como: la elusión al deber de cubrir una contribución y la evasión ilegal, que es entendida como: un ilícito que lleva aparejadas consecuencias. Es el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.

En conclusión, para diferenciar una de otra, se entiende por elusión fiscal, el no pago de las contribuciones de manera lícita; es decir, aprovechando los espacios o huecos de la ley y de esta manera no se ubica en la hipótesis normativa; y por

evasión fiscal, el no pago de las contribuciones de manera dolosa y que tiene consecuencias legales.

**Efectos de la evasión fiscal:**

- Reducción de los ingresos tributarios, por lo cual los gobiernos tienen que elevar las tasas e impuestos para contrarrestar la pérdida de tales ingresos.
- Desigualdad en la distribución de la carga fiscal al contribuir a los ingresos tributarios menos contribuyentes.
- Se genera una falta de respeto hacia las autoridades fiscales generando desconfianza en los contribuyentes.
- Competencia desleal entre aquellos que no evaden impuestos ya que los que evaden impuestos tienen un mejor flujo al no destinar recursos al Estado.

Estas son algunas de las prácticas de evasión o elusión fiscal más comunes:

- Empresas que deducen operaciones simuladas (Edos)
- Empresas de facturación de operaciones simuladas (Efos)
- Personas físicas que piden a otros facturar por ellos
- Recibir pagos en su cuenta bancaria y no declararlos como ingresos
- Outsourcing mal manejado
- Comercio informal
- Ingresos en efectivo sin depositar y declarar
- Usar paraísos fiscales para el traslado de utilidades a otro país donde paga menos impuestos

La autoridad fiscal al detectar todas estas malas prácticas por parte de los contribuyentes, se ve en la necesidad de general controles más completos para auditar a los contribuyentes cautivos y tratar de minimizar la evasión y elusión de impuestos.

## **Estadísticas de la evasión de impuestos en México**

En 2012, el SAT registró que los impuestos no pagados por evasión fiscal sumaron 483,000 millones de pesos, el equivalente al 3.1% del PIB. Es por eso que a partir del 2014 y como resultado de la Reforma Fiscal, el SAT tomó varias medidas de control.

Una de las medidas de control es que el SAT publica mensualmente en su página de internet y en el Diario Oficial de la Federación los datos de los contribuyentes ligados a prácticas de evasión mediante la venta de facturas que registran operaciones inexistentes.

Además de aplicar multas, recargos y fuertes sanciones económicas, según los impuestos omitidos y la reincidencia en los actos. Otras sanciones son también el cierre del negocio, congelación de cuentas bancarias y cancelación de los sellos para poder emitir facturas electrónicas.

A continuación, se presenta un análisis de la evasión fiscal en México en los últimos años, tomado del estudio del SAT Evasión Global 2017 elaborado por la Universidad de las Américas de Puebla.

Los resultados muestran que los mayores niveles de evasión para IVA e ISR se presentan durante la crisis financiera que estalla en 2008 con efectos que se prolongan hasta 2011, sin embargo, a partir de 2012 hay una tendencia a la baja en las tasas de evasión, la cual se puede explicar por el impacto de la reforma fiscal.

**Tabla 9. Tasa de Evasión por Tipo de Impuestos**

**Tasa de Evasión por Tipo de Impuesto**

Año	Tasa de Evasión del IVA	Tasa de Evasión de ISR	Tasa de Evasión de IEPS Total	Tasa de Evasión del IGIE	Evasión Total	Porcentaje de la Evasión Total con respecto al PIB
2005	33.6	49.4	14.7		41.9	5.2
2006	27.7	44.7	14.3		36.7	4.5
2007	30.4	39.3	13.1		34.7	4.2
2008	24.9	41.7	12.9		34.0	4.2
2009	32.2	47.5	11.5		40.4	5.2
2010	27.9	44.8	15.6		37.1	5.1
2011	31.9	39.8	21.1		35.9	4.9
2012	31.2	40.2	21.0		35.7	4.8
2013	29.1	38.0	19.6		33.6	4.6
2014	21.7	38.0	13.3		30.3	4.3
2015	19.4	25.8	8.8		22.4	3.2
2016	16.4	19.2	4.7	10.9	16.1	2.6

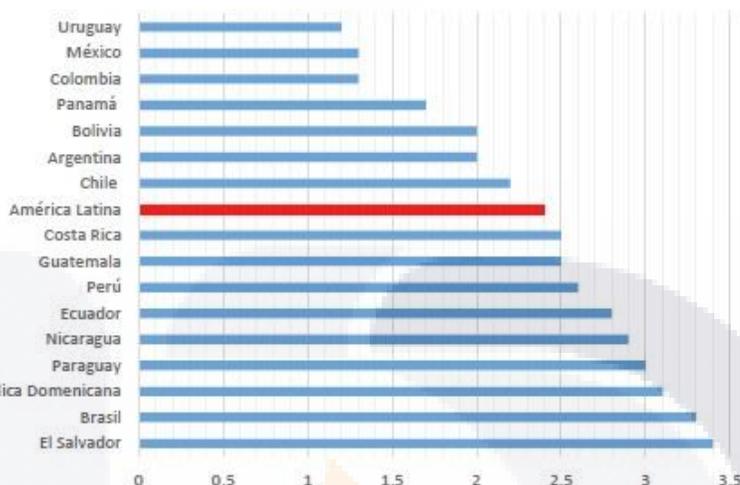
Fuente: INEGI, SAT, elaboración propia

En específico, para el caso de ISR, los niveles de evasión más altos se dan en el rubro de personas físicas bajo el régimen de sueldos y salarios y en personas morales. En relación al IVA, la tasa de evasión en el 2016 es la menor al llegar al 16.4%, lo que representa el 0.9% del PIB. En cuanto al IEPS, los resultados obtenidos muestran que la tasa de evasión global en este impuesto es del 4.7% para 2016.

Finalmente, en cuanto al IGI, esta es la menor en términos de montos dentro de los impuestos analizados con una tasa de evasión del 10.9%, que representa poco más de 5 mil millones de pesos.

**Gráfica 1. Pérdidas tributarias debido a la evasión fiscal 2015**

**Gráfica 1: Pérdidas tributarias debido a la evasión fiscal 2015 (% del PIB).**



Fuente: Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible (2017).

**Tabla 10. Estimación de la evasión del IVA**

**Tabla 6. Estimación de la Evasión del IVA (MDP)**

Año	IVA Potencial de la Base Teórica	Gasto Fiscal por Zona Fronteriza	IVA Potencial Máximo Ajustado	IVA Recaudado SAT	Monto de la evasión	Tasa de evasión	% de la Evasión con respecto del PIB
	$F=E \cdot 0.15 / 0.16$	G	$H=F-G$	I	$J=H-I$	$K=J/H$	L
2005	489,896.1	10,235.4	479,660.7	318,432.0	161,228.7	33.6%	1.7%
2006	538,125.4	11,815.2	526,310.2	380,576.1	145,734.0	27.7%	1.4%
2007	601,426.3	14,046.8	587,379.5	409,012.5	178,367.0	30.4%	1.6%
2008	623,740.4	15,059.2	608,681.2	457,248.3	151,432.9	24.9%	1.2%
2009	616,696.3	15,646.8	601,049.5	407,795.1	193,254.3	32.2%	1.6%
2010	715,299.1	15,653.0	699,646.1	504,509.3	195,136.8	27.9%	1.5%
2011	803,271.1	14,037.0	789,234.1	537,142.5	252,091.5	31.9%	1.7%
2012	857,196.9	14,745.0	842,451.9	579,987.5	262,464.4	31.2%	1.7%
2013	887,443.3	15,927.0	871,516.3	618,077.4	253,438.9	29.1%	1.6%
2014	960,018.8		960,018.8	752,015.5	208,003.3	21.7%	1.2%
2015	1,048,904.8		1,048,904.8	845,199.3	203,705.5	19.4%	1.1%
2016	1,149,066.3		1,149,066.3	960,476.9	188,589.4	16.4%	1.0%

Fuente: SCN, 2008=100, SHCP, estudios previos y cálculos propios.

**Gráfica 2. Tasa de evasión**



Fuente: INEGI, SAT y cálculos propios.

Es importante mencionar que la tasa de evasión fiscal por concepto de IVA presenta una correlación muy estrecha con el PIB, lo cual puede explicarse debido a que los ciclos económicos están estrechamente relacionados con el consumo, por lo que, en periodos de recesión económica, la población busca cómo hacer frente a las necesidades de consumo, lo que puede inducir a mayores niveles de evasión fiscal, mientras que en periodos de crecimiento económico es de esperarse lo opuesto.

**Tabla 11. Estimación de la tasa de evasión de ISR personas morales**

**Tabla 7. Estimación de Tasa de evasión de ISR personas morales.**  
(MDP)

Año	Resultado Fiscal	Tasa ISR	Impuesto Potencial	Impuesto Recaudado	Evasión Fiscal	Tasa de Evasión	% de la evasión respecto al PIB
	A	B	C=A*B	D	E=C-D	F=E/C	G
2005	1,001,161.4	30.0%	300,348.4	135,840.4	164,508.0	54.8%	1.7%
2006	1,110,930.7	29.0%	322,169.9	171,437.1	150,732.8	46.8%	1.4%
2007	1,224,152.7	28.0%	342,762.8	217,790.4	124,972.4	36.5%	1.1%
2008	1,340,542.0	28.0%	375,351.8	214,610.9	160,740.9	42.8%	1.3%
2009	1,459,715.0	28.0%	408,720.2	191,685.3	217,034.9	53.1%	1.8%
2010	1,581,167.9	30.0%	474,350.4	246,745.0	227,605.4	48.0%	1.7%
2011	1,704,248.7	30.0%	511,274.6	303,175.8	208,098.8	40.7%	1.4%
2012	1,828,123.6	30.0%	548,437.1	288,360.3	260,076.8	47.4%	1.7%
2013	1,951,735.8	30.0%	585,520.8	322,893.7	262,627.1	44.9%	1.6%
2014	2,073,754.0	30.0%	622,126.2	347,915.3	274,210.9	44.1%	1.6%
2015	2,192,509.7	30.0%	657,752.9	460,596.1	197,156.8	30.0%	1.1%
2016	2,305,919.8	30.0%	691,775.9	554,126.5	137,649.4	19.9%	0.7%

Fuente: INEGI, SAT y cálculos propios.

Los resultados obtenidos muestran una variación importante en las tasas de evasión, ya que se puede observar claramente un patrón a la baja en estas tasas, destacando los años 2015 y 2016 que registran los niveles más bajos de evasión, lo cual se puede explicar por la entrada en vigor del CFDI que incrementó la recaudación, así como por los efectos de la reforma fiscal de 2014, donde desaparecen regímenes especiales como el de consolidación fiscal, se acotan ciertas deducciones como las prestaciones exentas a los trabajadores y se inicia la contabilidad electrónica.

**Tabla 12. Tasa de evasión de ISR por sueldos y salarios**

**Tabla 8. Tasa de evasión de ISR por Sueldos y Salarios (MDP)**

Año	Sueldos y salarios del SCN	ISR Potencial	ISR Recaudado por el SAT	Monto de la Evasión	Tasa de evasión	% de la evasión respecto al PIB
A	B	C	D	E=C-D	F=E/C	G
2005	2,395,022.4	289,877.0	183,851.1	106,025.9	36.6%	1.1%
2006	2,615,796.8	314,736.3	204,069.8	110,666.5	35.2%	1.1%
2007	2,807,736.3	337,830.8	223,840.5	113,990.3	33.7%	1.0%
2008	3,045,978.5	406,651.0	268,958.1	137,692.9	33.9%	1.1%
2009	3,082,453.8	411,520.6	264,596.6	146,924.0	35.7%	1.2%
2010	3,254,088.8	453,622.1	298,148.7	155,473.4	34.3%	1.2%
2011	3,489,218.5	486,399.3	336,084.0	150,315.3	30.9%	1.0%
2012	3,761,962.8	502,485.8	377,663.2	124,822.6	24.8%	0.8%
2013	3,905,587.8	521,669.8	404,051.9	117,617.9	22.5%	0.7%
2014	4,124,745.4	642,103.9	473,332.7	168,871.2	26.3%	1.0%
2015	4,338,785.7	675,423.9	580,547.7	94,876.2	14.0%	0.5%
2016	4,610,761.8	724,156.3	640,849.3	83,307.0	11.5%	0.4%

Fuente: SCN, ENIGH, SAT y cálculos propios.

La tasa de evasión en ISR por sueldos y salarios presenta una ligera tendencia a la baja hasta el año de 2008, sin embargo, en 2009 la tasa de evasión repuntó, lo que puede ser debido al efecto de la crisis económica y financiera de ese año que tuvo un fuerte impacto en la tasa de desempleo. Sin embargo, a partir de 2010, se puede apreciar de nuevo una disminución en la tasa de evasión hasta 2013, con un leve retroceso en 2014, pero que se mantiene para los años 2015 y 2016, lo cual se puede justificar a un efecto tardío en el incremento de la tasa máxima del impuesto, así como por la obligación de expedir Comprobante Fiscal Digital a través de Internet

(CFDI) por pagos de nómina, todo ello como consecuencia de las reformas fiscales establecidas desde 2014.

**Tabla 13. Estimación de la tasa de evasión de ISR personas físicas con actividad empresarial**

**Tabla 10. Estimación de Tasa de evasión de ISR personas físicas con actividad empresarial (MDP)**

Año	Resultado Fiscal	Tasa ISR	Impuesto potencial	Impuesto recaudado	Evasión Fiscal	Tasa de evasión	% de la evasión con respecto al PIB
	A	B	C=A*B	D	E=C-D	F=E/C	G
2005	131,369.8	30.0%	39,410.9	12,017.5	27,393.4	69.5%	0.3%
2006	146,045.4	29.0%	42,353.2	14,979.1	27,374.1	64.6%	0.3%
2007	160,607.9	28.0%	44,970.2	15,097.9	29,872.3	66.4%	0.3%
2008	175,055.5	28.0%	49,015.5	16,311.8	32,703.7	66.7%	0.3%
2009	189,386.0	28.0%	53,028.1	15,633.1	37,395.0	70.5%	0.3%
2010	203,597.0	30.0%	61,079.1	15,324.2	45,754.9	74.9%	0.4%
2011	217,685.7	30.0%	65,305.7	16,301.7	49,004.0	75.0%	0.3%
2012	231,649.0	30.0%	69,494.7	20,038.1	49,456.6	71.2%	0.3%
2013	245,483.4	30.0%	73,645.0	21,569.0	52,076.0	70.7%	0.3%
2014	259,185.0	30.0%	77,755.5	25,639.0	52,116.5	67.0%	0.3%
2015	272,749.6	30.0%	81,824.9	26,183.6	55,641.3	68.0%	0.3%
2016	286,172.4	30.0%	85,851.7	37,746.0	48,105.7	56.0%	0.3%

Fuente: INEGI, SHCP y cálculos propios.

En cuanto a los resultados de evasión de ISR en personas físicas, este también presenta tasas de evasión que aunque relativamente altas, se puede observar una ligera tendencia a la baja, principalmente a partir de 2014, derivado principalmente de la entrada en vigor de la reforma fiscal.

**Tabla 14. Estimación de la tasa de evasión por ingresos de arrendamiento**

**Tabla 9. Estimación de Tasa de evasión de ingresos por arrendamiento y rangos de ingreso (MDP)**

Año	Arrendamiento Neto	ISR Potencial	ISR Recaudado por SAT	Monto de Evasión	Tasa de evasión	% de la evasión con respecto del PIB
A	B	C	D	E=C-D	F=E/C	G
2005	304,402.8	31,365.2	2,702.0	28,663.2	91.4%	0.3%
2006	337,187.5	31,821.1	2,850.0	28,971.1	91.0%	0.3%
2007	361,480.9	32,277.0	3,001.0	29,276.0	90.7%	0.3%
2008	392,245.8	32,572.3	3,522.0	29,050.3	89.2%	0.2%
2009	386,045.0	33,188.8	3,739.0	29,449.8	88.7%	0.2%
2010	398,995.2	33,727.9	4,271.2	29,456.6	87.3%	0.2%
2011	419,077.5	34,100.6	4,623.4	29,477.3	86.4%	0.2%
2012	447,018.6	34,869.5	5,110.6	29,758.9	85.3%	0.2%
2013	480,031.3	35,012.5	5,666.7	29,345.8	83.8%	0.2%
2014	497,621.1	35,316.3	7,228.9	28,087.4	79.5%	0.2%
2015	437,631.1	35,924.3	8,541.4	27,382.9	76.2%	0.1%
2016	453,987.6	36,380.2	9,644.9	26,735.3	73.5%	0.1%

Fuente: SCN, SAT y cálculos propios

La tasa de evasión de ISR por arrendamiento en personas físicas muestra una ligera tendencia a la baja, principalmente en los tres últimos años, debido a lo establecido anteriormente, es decir, incremento en la tasa máxima del impuesto, así como de la obligación de expedir CFDI por este tipo de operaciones, todo ello como consecuencia de la reforma fiscal de 2014

**Tabla 15. Estimación de la tasa de evasión total de ISR**

**Tabla 11. Estimación de tasa de evasión de total de ISR (MDP)**

Año	Tasa de evasión Personas Morales	Tasa de evasión Sueldos y Salarios	Tasa de evasión Arrendamientos de Personas Físicas	Tasa de evasión Personas Físicas con actividades empresariales	Tasa de evasión del total de ISR
2005	54.8%	36.6%	91.4%	69.5%	49.4%
2006	46.8%	35.2%	91.0%	64.6%	44.7%
2007	36.5%	33.7%	90.7%	66.4%	39.3%
2008	42.8%	33.9%	89.2%	66.7%	41.7%
2009	53.1%	35.7%	88.7%	70.5%	47.5%
2010	48.0%	34.3%	87.3%	74.9%	44.8%
2011	40.7%	30.9%	86.4%	75.0%	39.8%
2012	47.4%	24.8%	85.3%	71.2%	40.2%
2013	44.9%	22.5%	83.8%	70.7%	38.0%
2014	44.1%	26.3%	79.5%	67.0%	38.0%
2015	30.0%	14.0%	76.2%	68.0%	25.8%
2016	19.9%	11.5%	73.5%	56.0%	19.2%

Fuente: INEGI, SAT y cálculos propios.

La tasa de evasión más alta dentro del ISR es la de ingresos por arrendamiento, seguida del ISR para personas físicas con actividades empresariales. Como se señaló, si bien estas tasas de evasión son las más altas, los ingresos recaudados por estos conceptos representan la menor proporción del total de ISR. Finalmente, las menores tasas de evasión son las correspondientes a sueldos y salarios, así como las de personas morales, lo cual pudiera derivarse de mayores controles por la Reforma Fiscal de 2014.

Se ve claramente que, si bien aún no se llega a los niveles de recaudación idóneos, ni a la disminución de la informalidad y la evasión adecuados, se puede ver una gran mejoría en dichos rubros a raíz de la aplicación de los nuevos sistemas y controles del SAT, gracias a la reforma fiscal y la nueva implementación de requerimientos.

**II.2.10 La fiscalización digital en México**

México es uno de los países que sobresale en el mundo por tener sus procesos fiscales con una aplicación tecnológica a la vanguardia. En México hay un

parteaguas en la fiscalización de los contribuyentes a partir de la introducción de la facturación electrónica en 2004.

Ya desde 2014 cuando el SAT hizo obligatoria la factura electrónica para todos los contribuyentes en una sola modalidad, se ha venido avanzando con la tendencia de la tecnología en los procesos fiscales, en las nóminas y no se diga con la contabilidad electrónica.

Gómez Medina (2015:1) menciona que, con la finalidad de elevar el nivel de recaudación en los Estados Unidos Mexicanos, en el año 2014, el gobierno inició una reforma hacendaria que tiene las directrices señaladas por los diversos estudios de la OCDE. Todas estas enfocadas a fortalecer el texto constitucional en su Artículo 31 Fracción IV, donde señala la obligatoriedad de contribuir con el gasto público. En este orden de ideas la reforma apuesta en dos vertientes: a) El fondo de la misma al modificar renglones importantes del Impuesto Sobre la Renta y b) La forma de contribución, donde quedan en manifiesto la infinidad de obligaciones que servirán a la autoridad hacendaria para realizar procesos de fiscalización más eficientes.

Naturalmente con estos dos elementos sustanciales que la reforma establece, prevén un incremento en la recaudación de los tributos y un eficiente control en la fiscalización. La incertidumbre generada para el Estado se centra en reconocer si se tiene la capacidad de manejar toda esa información que se reciba para lograr un proceso de fiscalización eficiente que responda a las necesidades del Estado.

El gobierno mexicano buscará en las tecnologías de la información a su aliado principal para lograr la fiscalización que le genere mejores rendimientos de recaudación a un costo muy pequeño.

Año con año, el gobierno mexicano ha incrementado la fiscalización de los contribuyentes por medios electrónicos. A continuación, se analizan algunas de las modificaciones y adhesiones en procesos al sistema tributario mexicano:

- El comprobante Fiscal Digital (CFDI), cuya generalización se dio en 2014 vino a impulsar fuertemente la fiscalización del SAT hacia los contribuyentes teniendo mejor identificadas las operaciones. Con la implementación de la nueva factura 3.3 será más fácil para el SAT rastrear las operaciones.
- El Buzón Tributario, que ha servido como medio coercitivo de hacer que se cumplan las obligaciones. Por medio del buzón tributario la autoridad fiscal tiene la facultad de mandar revisiones, solicitar información y generar en los contribuyentes intimidación para lograr con esto una mayor recaudación.
- La Contabilidad Electrónica, logrará que el SAT tenga la información completa de los contribuyentes. El SAT podrá detectar anomalías en las balanzas contables y podrá solicitar por medio del buzón tributario una revisión electrónica y a raíz de esto poder fincar algún crédito fiscal.
- Las Revisiones Electrónicas, que vienen a ser el sentido de la nueva fiscalización del SAT. Con la implementación de la contabilidad electrónica el SAT tendrá la facultad de generar revisiones electrónicas a los contribuyentes.

## CAPÍTULO III SISTEMA TRIBUTARIO

### III.1. Generalidades de un Sistema tributario

En el estudio realizado se aborda el tema de la nueva fiscalización del SAT, ya que es importante conocer las generalidades de un sistema tributario y sobre todo las características del sistema tributario mexicano.

Nyrka Yangali (1980:23) define al Sistema tributario como al conjunto de gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes integrantes de un todo, cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario de la organización política correspondiente. Pero generalmente, señala el citado autor, la doctrina se muestra más exigente cuando se enfrenta con la noción de sistema tributario.

Cualquier sistema fiscal serán en primer lugar la variedad de impuestos que imponga una nación a sus gobernados, pero también serán, lo métodos que use dicho gobierno para fiscalizar a sus contribuyentes. En resumen, un sistema tributario son las leyes y normas fiscales, pero también la forma de operar del gobierno para hacer cumplir la norma, administrar los recursos y llevar acabo la política financiera del estado.

Nyrka Yangali (1980:23) comenta que, en todo sistema tributario, por muy tosco que sea, juega siempre, junto a este factor histórico, un impulso racional por parte del legislador, que tiende a sistematizar con arreglo a criterios lógicos y racionales los distintos tributos.

Los encargados de hacer e imponer los impuestos deben tener bien en claro y bien sustentados las finalidades de los impuestos ya que estos impactarán de manera

significativa a los gobernados y se pueden ocasionar efectos negativos para el mismo país.

Nyrka Yangali (1980:24) define al Sistema Tributario como “un conjunto de instituciones, principios y relaciones de interdependencia de carácter jurídico y económico, que caracterizan con cierta permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del Sector Público de una país o conjunto de países, y están orientadas a la consecución de determinados fines u objetivos.

Como bien lo menciona Nyrka Yangali, se necesitará una sinergia de trabajo y cooperación muy importante entre legisladores, autoridades, secretarías y demás personas o autoridades encargados de hacer que se cumpla la política fiscal para lograr que los impuestos cumplan con sus fines para los que fueron creados.

El Sistema Tributario es:

- Conjunto de tributos
- Objetivos del Estado,
- Fines fiscales y extrafiscales

Nyrka Yangali (1980:25) en su mismo artículo menciona que un Sistema Tributario debe responder a tres características fundamentales:

- **Coherencia:** entre tributos establecidos y objetivos de política económica del Estado.
- **Racionalidad:** ya que debe estructurarse en función a las necesidades vigentes y reales del Estado, no en función a la experiencia histórica de éste.
- **Eficacia:** a efectos que la estructura que se plantee coadyuve a que se provea la Fisco de los recursos pertinentes para el cumplimiento de metas.

Estos 3 puntos antes mencionados deben cumplirse de manera exacta por los gobiernos al implementar un sistema tributario, de lo contrario se hablará a corto plazo de contribuyentes que se sienten defraudados, poca recaudación, problemas de evasión fiscal etc.

Es importante que exista una íntima relación entre el sistema tributario elegido y aplicado por las administraciones tributarias nacionales, la eficiencia del sistema gubernamental y la realidad económica social.

### **III.2. Sistema tributario mexicano**

En México el sistema tributario se compone de 2 elementos importantes:

- Las Leyes
- Las técnicas

Las leyes son todos aquellos ordenamientos que regirán el cobro de los impuestos y la facultad de la autoridad.

Las técnicas serán todos aquellos mecanismos y estrategias que la autoridad fiscal utilizará para ejercer y hacer cumplir el pago de los impuestos a los contribuyentes.

Anteriormente el sistema tributario mexicano estaba constituido por impuestos especiales a la producción y al consumo; por un impuesto sobre la renta a la actividad empresarial en la que coexistía una tasa fija o una tarifa.

En la actualidad está constituido, básicamente, por un impuesto sobre la renta empresarial, con tasas impositivas adecuadas a una economía abierta y globalizada; por un impuesto sobre la renta personal en base a los ingresos salariales; por un impuesto al valor agregado y por el impuesto especial sobre producción y servicios.

El sistema fiscal mexicano cuenta con el Servicio de Administración Tributaria que tiene por objeto recaudar las contribuciones federales destinadas a cubrir los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación, para lo cual tiene el carácter de autoridad fiscal y goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

El sistema fiscal mexicano, no ha cumplido sus objetivos fundamentales. En lugar de eso hemos visto que se ha convertido en un problema para los contribuyentes, debido a la gran carga tributaria que representa. También cabe destacar que dicho sistema fiscal resulta insuficiente por diversos motivos para hacer frente al gasto público, lo que ha provocado en los últimos años un incremento considerado en las tasas de impuestos.

Las autoridades fiscales han querido dar un gran paso en la recaudación al implementar mecanismos de fiscalización rigurosos para hacer frente a la evasión fiscal.

A pesar de los avances registrados en el proceso de evolución de la estructura del Sistema Fiscal, así como de la Administración Tributaria, la recaudación fiscal no ha tenido los resultados que el gobierno espera, ya que se siguen viendo altos índices de evasión fiscal, contribuyentes en el mercado informal, etc.

El sistema tributario se vuelve muy complejo al tener incorporados una gran variedad de regímenes en los impuestos, al igual que tener diferentes tratamientos diferenciales en el impuesto al valor agregado.

Sin duda que es una gran tarea para la autoridad fiscal, lograr un sistema tributario efectivo, aumentar los contribuyentes, fortalecer la recaudación, combatir la evasión y elusión, favorecer a todos los gobernados y no solo a algunos sectores.

### **III.2.1 Marco Legal del Sistema Tributario Mexicano**

La constitución de México en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de todo mexicano a contribuir al gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

El Estado Mexicano para hacerse de recursos cuenta con un ordenamiento legal que se lo permite. Es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la que permite al Estado extraer recursos de la actividad económica.

De la misma constitución emanan otras leyes impositivas y códigos que establecerán las bases normativas que soportarán los elementos básicos del impuesto para que estos puedan ser legales y pueda la autoridad ejercer el pago.

El marco legal del Sistema Tributario está sustentado básicamente, en los siguientes ordenamientos legales:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Leyes federales y demás ordenamientos jurídicos
- Reglamentos

Cabe destacar que la creación de cualquier impuesto será autorizada por el H. Congreso de la Unión en el caso Federal y por las legislaturas locales en el caso de los Estados y Municipios.

### **III.2.2 Actividad Financiera del Estado**

El estado cuenta con tareas específicas y sobre todo con objetivos claros. La actividad del estado podría clasificarse de la siguiente manera:

**Tabla 16. Actividad financiera del Estado**

<b>Actividad financiera del Estado</b>
Obtención de Ingresos.
Administración de los Ingresos.
Aplicación de los ingresos para satisfacer las necesidades de la sociedad.

Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas

La actividad financiera del estado se entiende como todos aquellos lineamientos que usa el Estado para canalizar los recursos hacia actividades productivas. El estado al recaudar los ingresos ya sea por impuestos o por otro rubro, deberá dar un cause correcto y una aplicación efectiva a dichos ingresos.

### **III.2.3 Ingresos y gastos del Estado**

El Gobierno para poder llevar a cabo sus funciones obtiene recursos a través de:

- Cobro de impuestos y otras contribuciones
- Ingresos provenientes de la venta del petróleo;
- Venta de bienes y servicios de las empresas y organismos públicos,
- Financiamientos que contrata.

Los ingresos antes mencionados deberán ser usados para satisfacer las necesidades del país.

### **III.2.4 Problemas del Sistema Tributario Mexicano**

#### ***Economía Informal***

En México existe una cantidad impresionante de personas o empresas que realizan sus actividades comerciales en el mercado informal, es decir, no declaran impuestos, no se apegan a ley y por ende no pagan impuestos.

Según información obtenida del INEGI, para el año 2016 la medición de la Economía Informal indicó que el 22.6% del PIB se produjo en unidades económicas informales y se generó por el 56.7% de la población ocupada que laboró en condiciones de informalidad, en tanto que el 77.4% del PIB fue producido en el Sector Formal con el 43.3% de la población ocupada formal. Es decir, por cada 100 pesos generados de PIB en el país, 77 pesos los generaron el 43% de ocupados formales, mientras que casi 23 pesos los generaron el 57% de ocupados en condiciones de informalidad.

Del total de la Economía Informal en 2016, el 11.2% correspondió al Sector Informal, es decir, a aquellos negocios no registrados de los hogares dedicados a la producción de bienes o servicios, y el 11.4% a las otras modalidades de la Informalidad, que refieren a todo trabajo que, aunque laboró para unidades económicas distintas a las de los micronegocios no registrados, no contó con el amparo del marco legal e institucional (seguridad social, prestaciones sociales).

### ***Dependencia en ciertos ingresos***

Uno de los principales problemas del sistema tributario es que por mucho tiempo los ingresos de la federación dependieron de los ingresos del petróleo, y al ser algo tan fluctuante han llegado al grado de ver otro tipo de ingresos como son los impuestos para hacer frente a los problemas que se tiene en el rubro de ingresos por petróleo.

### ***Regímenes Especiales***

En México, empresas dedicadas a la agricultura, ganadería, transporte terrestre, entre otros, tienen un régimen preferencial en donde cuentan con diferentes beneficios fiscales. Sabemos que son sectores en los que merecen apoyo del gobierno, pero la mayoría de las veces son grandes compañías las que manejan esas actividades y dejan de pagar impuestos teniendo la posibilidad de contribuir normalmente.

### ***Problemas administrativos***

En el sistema fiscal mexicano existen también varios problemas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales como es la elevada cantidad de trámites que se deben cubrir, la dificultad para llenar las formas fiscales y el tiempo que se emplea. Todos estos problemas desalientan al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales.

### ***Gran variedad de tasas e impuestos***

En el sistema tributario de México existe una gran cantidad de impuestos, regímenes fiscales y por cada uno de estos una gran variedad también de tasas o tarifas para su cálculo. Al tener toda esta gama amplia se vuelve muy complejo llevar a cabo eficientemente la política fiscal y el manejo de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

### ***Costo de la recaudación***

Existen cálculos y estudios del SAT denominados “Costo de la Recaudación” que indican que por cada peso recaudado se incurre en un costo administrativo muy elevado, por lo que la recaudación tributaria en México se considera costosa e ineficiente. Ese es un problema con el que cuenta el actual sistema tributario mexicano, aunque con las nuevas estrategias de fiscalización el SAT tiene la firme intención de reducir ese costo.

### **III.3. Administración tributaria en países de la OCDE.**

A continuación, se presentan detalles sobre los dispositivos institucionales de los que disponen los Gobiernos para desarrollar las funciones de la administración tributaria nacional o federal. La presente información fue tomada del estudio *“La Administración Tributaria en los países de la OCDE”*

#### **Dispositivos institucionales para la administración pública**

- En 24 países, la administración tributaria es responsabilidad de un organismo semiautónomo unificado.
- En 9 países la administración tributaria se organiza en torno a una Dirección que puede ser semiautónoma o independiente.
- En 9 países la administración tributaria compete a Direcciones u organismos múltiples.
- Con excepción de 4 países, todos los encuestados han fusionado la administración de los principales impuestos directos e indirectos en un único organismo de recaudación tributaria.
- Diez países miembros de la OCDE han integrado la administración de impuestos y aduanas en un único organismo
- En 34 de los 43 países, se han asignado a los organismos nacionales de administración tributaria funciones distintas de las inherentes (por ej.: el pago de prestaciones sociales, la recaudación de deudas distintas de las tributarias (por ej.: las ayudas por menores dependientes, los préstamos para estudiantes), así como la gestión de elementos de las pólizas de pensiones estatales para la jubilación). Autonomía de los organismos de administración tributaria

#### **III.3.1 Administración tributaria en México**

En México la administración tributaria es responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria (SAT), del cual a continuación se enlistan algunas de sus características e historia:

- El Servicio de Administración Tributaria, órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- El 15 de diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria, ordenamiento mediante el cual se creó el órgano administrativo desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria.
- El 1o. de julio de 1997, inició sus funciones el Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de ese mismo año.
- La estructura del SAT se compone por la Jefatura del Servicio de Administración Tributaria, Órgano Interno de Control, Administración General de Aduanas, Administración General de Servicios al Contribuyente, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General Jurídica, Administración General de Recaudación, Administración General de Recursos y Servicios, Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información, Administración General de Evaluación, Administración General de Planeación, Administraciones Regionales y Locales, y Aduanas.

Dentro de las actividades más importantes del SAT se encuentran:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios.
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección.
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios.

- Coordinación Fiscal

Esas son solo algunas de las actividades más importantes que tiene el Sistema de Administración Tributaria, que, si bien tiene muchas más, estas son las de mayor relevancia.

A 20 años de la creación del SAT estas son algunas de las estadísticas más importantes:

- Según comunicado del SAT, en 20 años la recaudación fiscal del Servicio de Administración Tributaria (SAT) aumentó 9 veces, al pasar de 300 mil millones de pesos en 1997 a 2.7 billones en 2017, informó este jueves la institución a dos décadas de su creación.
- En tanto, el padrón de contribuyentes del SAT ha pasado de 5.9 millones a 60.4 en este periodo.
- El SAT es más eficiente: antes se invertía más de un peso para recaudar 100, hoy se invierten 53 centavos.
- Incremento constante de la recaudación federal, que pasó de 300,000 millones anuales en 1997 a 2.84 billones en 2017.
- Desde 2005 al día de hoy se han emitido 29,000 millones de facturas y, en lo que va de 2017, en promedio se realizan 200 facturas cada segundo.
- En el combate a la evasión, de acuerdo con los resultados del estudio elaborado por la Universidad de las Américas Puebla, en 2015 se alcanzó la tasa de evasión más baja en el ISR y el IVA, al menos de los últimos 15 años, con una clara tendencia decreciente
- El SAT cuenta con 35,827 trabajadores.

Al pasar de los años el SAT ha logrado una impresionante actualización para tener una mejor fiscalización en los contribuyentes, logrando con esto a pasos firmes ir

disminuyendo la evasión y elusión fiscal y por ende lograr los objetivos de recaudación plasmados en la Ley de Ingresos.

### **III.3.2 Evolución de los ingresos tributarios en México y su comparación Internacional**

Una vez aprobada y ejecutada la reforma hacendaria del 2014, los ingresos tributarios en México tuvieron una evolución positiva y una recaudación más eficiente que en años anteriores. Estos incrementos en la recaudación se han dado principalmente por el aumento en tasas del impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) a gasolinas y diésel y a la implementación de los nuevos sistemas de fiscalización y auditoria del SAT.

A pesar de que la recaudación fiscal México tuvo un incremento por los motivos antes mencionados, al hacer un análisis comparativo internacional, la recaudación fiscal en México sigue siendo baja comparada con otros Países.

A continuación, se analiza y comenta el boletín ***Ingresos tributarios: evolución y comparación internacional*** de Adrián García Gomez donde se muestra la evolución de los principales ingresos tributarios en México y una comparación internacional de los mismos.

#### **III.3.2.1 Evolución en la recaudación de los principales impuestos**

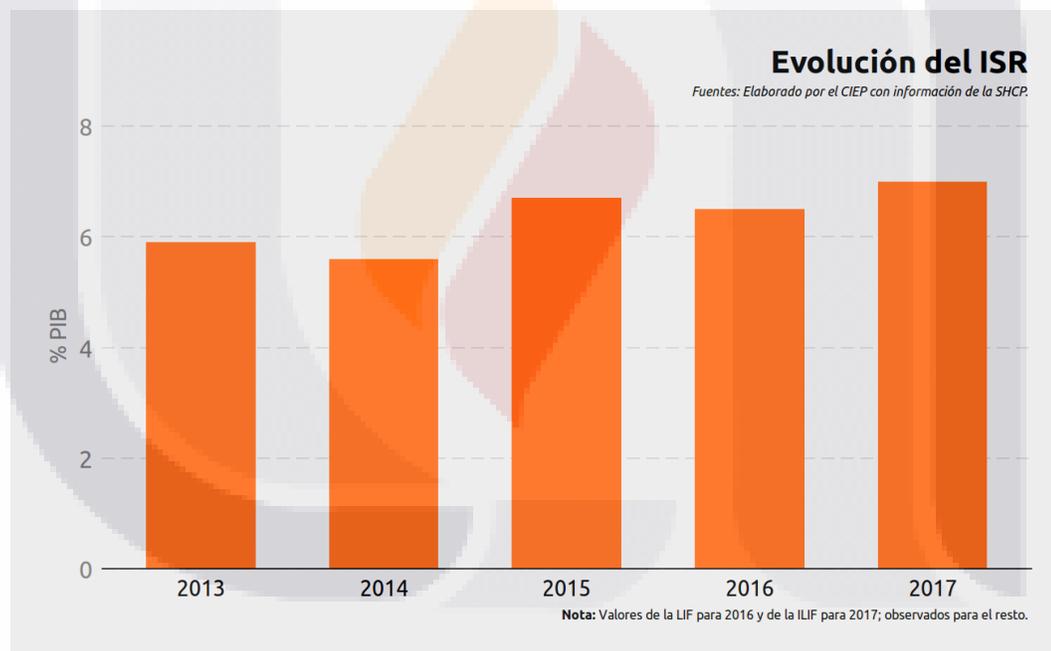
Los principales impuestos en México son el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el IEPS. En el Paquete Económico 2017, estos tres impuestos representan el 61 % del total de los ingresos presupuestarios (13 % del PIB) y el 97 % de los ingresos tributarios.

#### **ISR**

Durante el período 2013-2017, se puede observar una tendencia al alza en la recaudación del ISR. La recaudación por este concepto pasó de representar un 5.9 % del PIB en 2013 a 7.0 % del PIB, según lo propuesto en la Iniciativa de Ley de Ingresos 2017. El mayor incremento se da en 2015, el segundo año de implementación de la Reforma Hacendaria, cuando la recaudación pasó de representar el 5.6 % del PIB en 2014 al 6.7 % del PIB en 2015 (un incremento de 1.1 puntos del PIB) (SHCP, 2016, 2017). El mayor incremento en 2015 se deriva por el fin de la consolidación fiscal de las personas morales.

La evolución del ISR se muestra en la figura:

**Gráfica 3. Evolución del ISR**



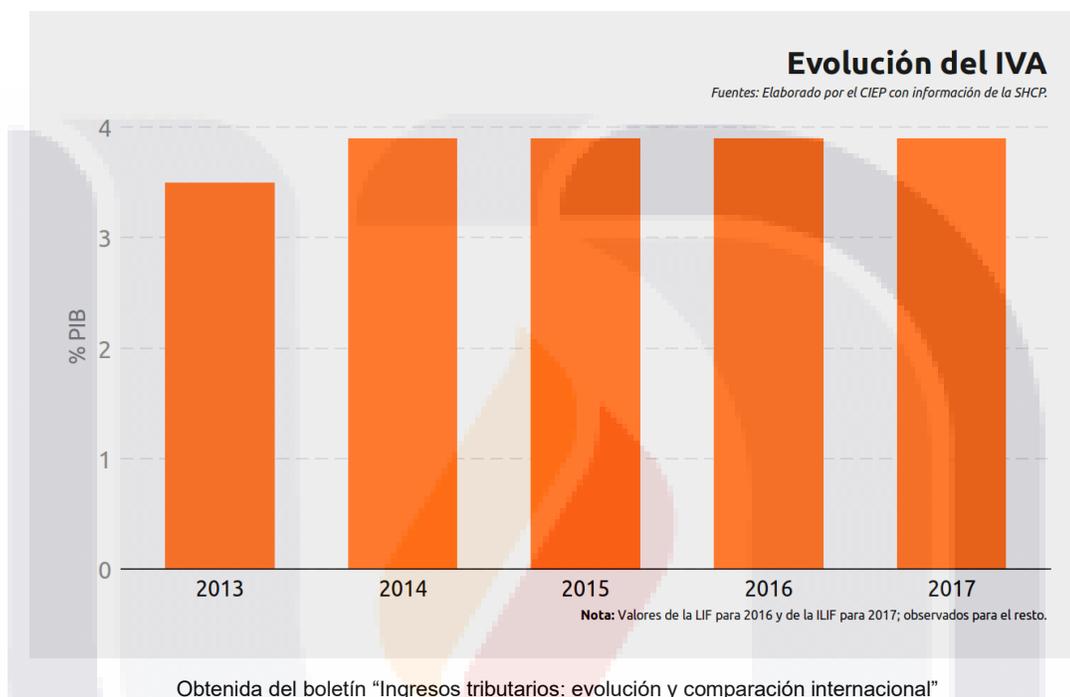
Obtenida del boletín "Ingresos tributarios: evolución y comparación internacional"

## IVA

La recaudación del IVA se ha mantenido constante en los últimos años, representando un 3.9% del PIB (como referencia, el gasto en educación estimado en el Proyecto de Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación 2017 es de

3.5 % del PIB). El único incremento mostrado es de 2013 a 2014, año en el que se generalizó la tasa a 16 % y se dio un incremento de 0.4 puntos PIB en la recaudación. Estos datos se pueden observar en la figura 2 (SHCP, 2016):

**Gráfica 4. Evolución del IVA**



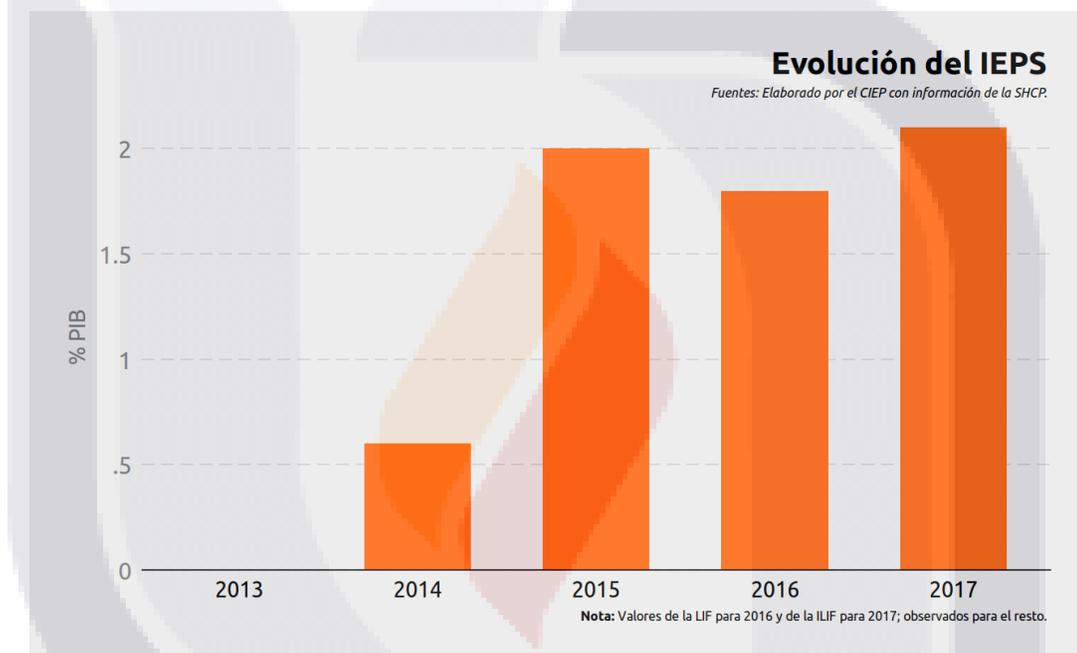
**IEPS**

La recaudación del IEPS también ha presentado incrementos, aunque, en su gran mayoría, por razones ajenas a la Reforma Hacendaria. El principal aumento relacionado al IEPS es específicamente en el impuesto a las gasolinas y diésel. La razón es que anteriormente, el precio de la gasolina era determinado por el gobierno, por lo que, si los precios internacionales del petróleo eran demasiado altos, el IEPS funcionaba como subsidio para contener el precio de la gasolina. Este es el caso de 2013, en donde la recaudación del IEPS fue del 0.0 % (-0.5 % del IEPS a gasolinas y diésel y 0.5 % del IEPS por otros conceptos). En 2014, inició la caída en el precio internacional del petróleo, por lo que, aunque la recaudación del IEPS a gasolinas y diésel siguió siendo negativa, (-0.1 % del PIB), la recaudación

total del IEPS fue positiva. La recaudación aumentó considerablemente en 2015 debido a los bajos precios de la gasolina.

En 2016, se implementó un nuevo mecanismo para determinar el precio de la gasolina, mediante el cual se garantiza una recaudación positiva por este concepto. La figura 3 ilustra lo comentado (SHCP, 2016).

**Gráfica 5. Evolución del IEPS**



Obtenida del boletín "Ingresos tributarios: evolución y comparación internacional"

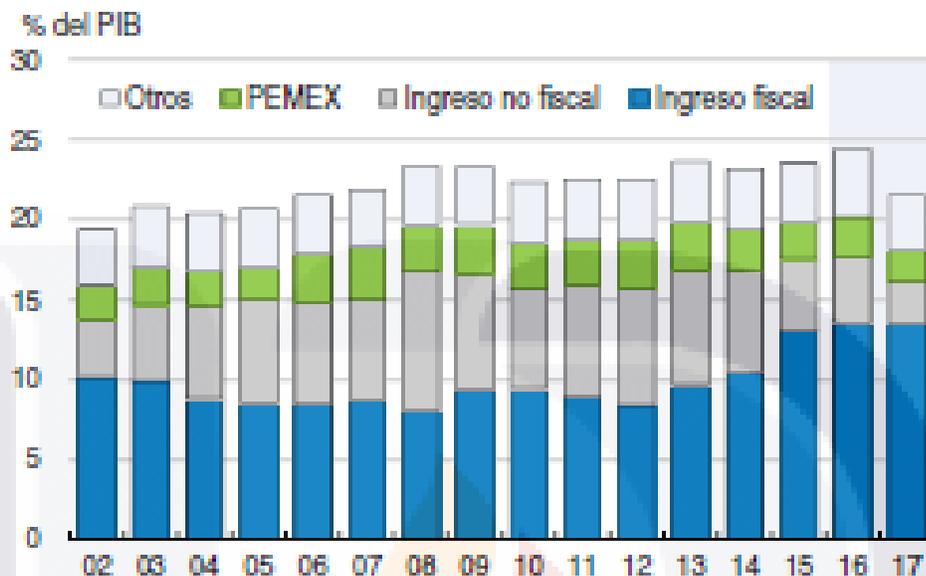
**Dependencia de ingresos tributarios**

Según el estudio económico de la OCDE en visión general la reforma fiscal que introdujo el gobierno en 2014 aumentó la recaudación de los ingresos tributarios no petroleros en 2015 y 2016 en alrededor de 3 puntos porcentuales del PIB y compensó la disminución de ingresos por el petróleo durante el periodo.

Dicha información se ve reflejada en la siguiente gráfica:

**Gráfica 6. Desglose de ingresos**

**A. Desglose de los ingresos**



Obtenida del boletín "Ingresos tributarios: evolución y comparación internacional"

En la tabla anterior se observa que en los últimos años ha incrementado considerablemente los ingresos fiscales como consecuencia de la disminución en los ingresos petroleros. El gobierno mexicano al ver disminuido sus ingresos petroleros que en su momento representaban la mayor cantidad de ingresos del país, tuvo que desarrollar estrategias y mecanismos para obtener recursos por otros rubros.

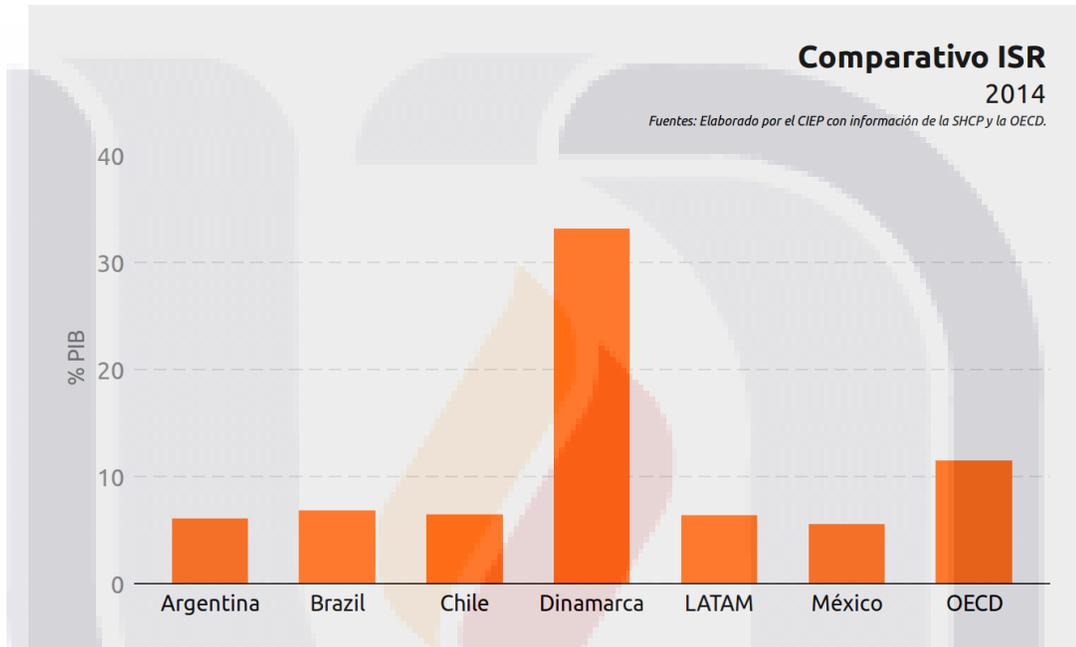
**Comparativo Internacional**

En la comparación, se incluyen el promedio de la OCDE, el promedio de Latinoamérica y el Caribe (LATAM), el país cuya recaudación sea más alta y baja en la OCDE, Argentina, Chile y Brasil, por ser países representativos de Latinoamérica, en un nivel de desarrollo comparable al de México.

Esta comparación tiene la limitante que es al año 2014, debido a que es la información más reciente disponible en la base de datos de la OCDE.

**ISR**

**Gráfica 7. Comparativo ISR**



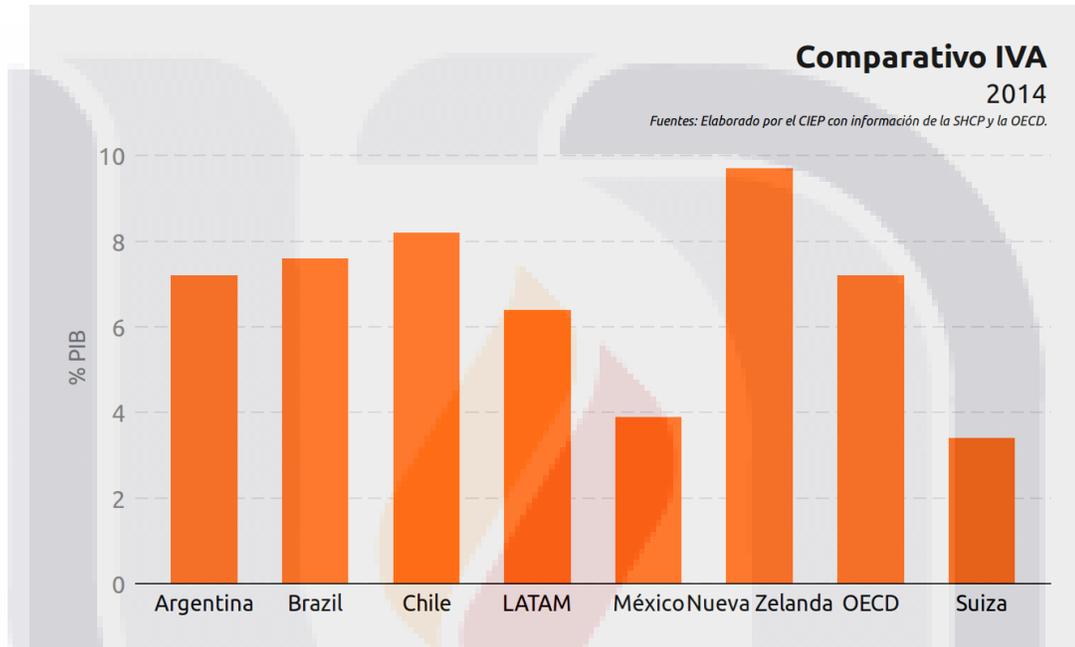
Obtenida del boletín "Ingresos tributarios: evolución y comparación internacional"

En la tabla se observa que el nivel de recaudación en México, por concepto de ISR, es muy bajo comparado con los países de la OCDE. Se puede observar también que la recaudación en México es considerablemente menor que el promedio de la OCDE (5.6 % y 11.5 % del PIB, respectivamente) y ligeramente menor que el promedio de LATAM (6.4 % del PIB). Aunque es importante resaltar que debido a que esta comparación es de 2014, incluye solamente el primer año de la implementación de la Reforma Hacendaria, la cual continuó madurando, hasta llegar conseguir una recaudación estimada de 7.0 % del PIB en la LIF 2017.

**IVA**

La recaudación en México es 1.8 veces menor que el promedio de la OCDE y 1.6 veces menor que el promedio de LATAM. En la tabla se observa que la recaudación en México es menor que el resto de las observaciones, con excepción de Suiza, en donde la tasa del IVA es de 8 %.

**Gráfica 8. Comparativo IVA**



Obtenida del boletín "Ingresos tributarios: evolución y comparación internacional"

La recaudación tributaria en México ha tenido un incremento favorable en los últimos años gracias a las reformas y cambios que el gobierno mexicano ha desarrollado, pero aún sigue siendo esta recaudación baja, comparada con otros países de todos los niveles.

**III.3.3 Recaudación y evasión de impuestos en países miembros de la OCDE**

La mayoría de las reformas fiscales, implementación de nuevos métodos y sistemas de fiscalización y creación de rigurosas sanciones a los contribuyentes, dependen en gran medida a los niveles de recaudación que tienen los países.

Cuando un país ve afectado su nivel de recaudación recurre a reformar su sistema tributario para lograr el nivel de ingresos que requiere o que estipula en su ley de ingresos.

A continuación, se analizan según cifras de la OCDE, cómo se ha comportado la recaudación en sus países miembros en los últimos años.

### **III.3.3.1 Recaudación de impuestos en relación al PIB**

La relación de impuestos y el producto interno bruto (PIB) refleja el recaudo tributario de los gobiernos para financiar la provisión de bienes y servicios públicos y la inversión en infraestructura. La movilización de recursos fiscales mediante impuestos es importante para asegurar el desarrollo económico de los países (OCDE, 2014).

El promedio del recaudo tributario como proporción del PIB en América Latina y el Caribe (ALC) fue del 22.7%<sup>1</sup> en 2016. La proporción tributaria en relación al PIB se mide como el recaudo tributario (incluidas las contribuciones a la seguridad social) como proporción del PIB. El ratio de impuestos con respecto al PIB varió ampliamente en la región, desde 12.6% en Guatemala a 41.7% en Cuba. A la excepción de Cuba, todos los países de ALC tuvieron ingresos tributarios en proporción al PIB inferiores al promedio de la OCDE de 34.3%.

Las proporciones más altas de ingresos tributarios respecto al PIB se dieron en Cuba (41.7%), Barbados (32.2%) y Brasil (32.2%). Los países con los ingresos tributarios como proporción del PIB más bajos fueron Guatemala (12.6%), República Dominicana (13.7%) y Venezuela (14.4%).

**Gráfica 9. Ingresos tributarios en relación al PIB de los países de ALC**

Gráfico 1.1. Relación de ingresos tributarios y el PIB (Ingresos tributarios totales como % del PIB) en los países ALC, 2016

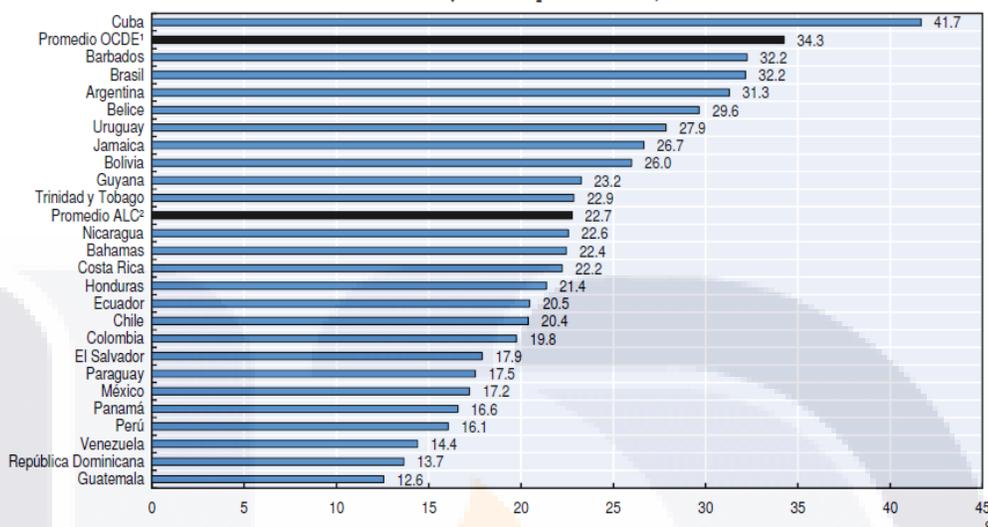
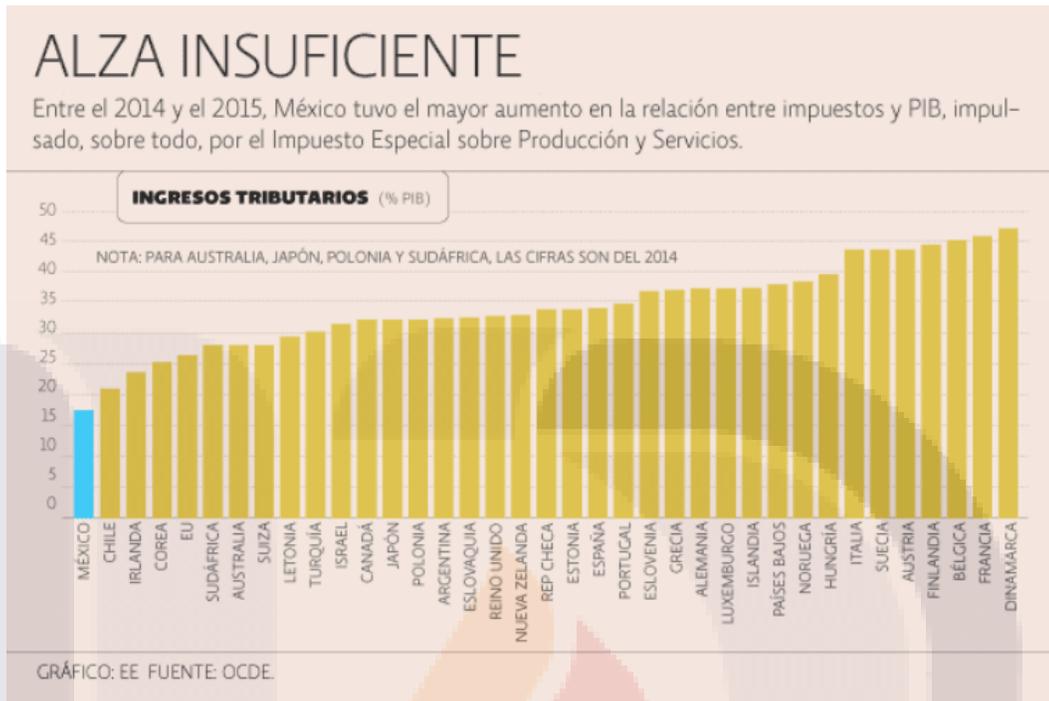


Tabla elaborada en el documento de Estadísticas Tributarias en América latina y el Caribe 2016

La tabla anterior refleja que México se encontraba en 2016 en una de las posiciones más bajas en recaudación en relación a los países miembros de la OCDE. En su momento la pregunta era si esto se debe a la evasión fiscal, a mala administración tributaria, al comercio informal o si existía alguna otra razón para tener esos niveles tan bajos de recaudación. Independientemente de la razón que fuera el gobierno mexicano tiene que revertir esa situación y la mejor manera la ha encontrado en la fiscalización eficiente y eficaz en los contribuyentes, implementando nuevos procesos y mecanismos para tener una recaudación más efectiva y dejar de ser de los países de la OCDE con menor recaudación en relación al PIB.

México se encuentra entre los 6 países con menos ingresos tributarios de América Latina y el Caribe, al representar 17.4% del Producto Interno Bruto (PIB), de acuerdo con estadísticas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

**Gráfica 10. Ingresos tributarios en relación al PIB OCDE**



Los ingresos tributarios en México en 2014 y 2015, como proporción del Producto Interno Bruto (PIB), representaron el 17.4%, lo que colocó a México como la nación con el menor porcentaje del PIB frente a otros países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como Argentina y Sudáfrica.

México se mantiene lejos de los ingresos tributarios promedio de América Latina y el Caribe, que es de 22.7% del Producto, y mucho más bajo de la que obtienen, en promedio, los países de la OCDE, que es equivalente a 34.2% del PIB, y no es ni la mitad de la que recaudan los líderes regionales que son Cuba, con un ingreso tributario total de 41.7% del PIB, Barbados (32.2%) y Brasil (32.2 por ciento).

Existe una correlación con el PIB per cápita. Los ingresos fiscales, precisó la OCDE, como proporción del PIB tienden a ser más altos en los países con mayor PIB per cápita. En el caso de México, su bajo PIB per cápita es otro de los factores por lo cual los ingresos tributarios son bajos.

Gracias a estos bajos niveles de recaudación en relación a otros países es que México tomó la importante decisión de crear un sistema de fiscalización más eficiente y eficaz que logre incrementar dichos ingresos tributarios.

Más allá de las reformas tributarias y de las mejoras en los niveles de recaudación del impuesto sobre la renta de los últimos años, existe consenso en señalar tres factores que han condicionado un mejor desempeño de ese tributo en los países de América Latina (Jiménez y Podestá, 2016; Barreix, Benítez y Pecho, 2017):

1. La evolución de las alícuotas legales, que llevó a una reducción de las tasas marginales máximas aplicadas en el promedio de los países;
2. La estrecha base imponible como consecuencia de un gran número de exenciones y deducciones permitidas, la existencia de regímenes tributarios simplificados, y por los niveles mínimos no imponibles, todo lo cual deja fuera del gravamen una cantidad importante de contribuyentes e ingresos, y
3. Los altos niveles de incumplimiento (informalidad, evasión y morosidad) que se observan en casi todos los países.

Jiménez y Podestá comenta que uno de los principales problemas que se han enfrentado los gobiernos para recaudar eficientemente los impuestos, es la informalidad y los altos niveles de incumplimiento. Y México no es la excepción, en gran medida la decisión de la autoridad fiscal de realizar cambios en la forma de fiscalización es gracias a la evasión y la informalidad.

### **III.3.3.2 Evasión fiscal en países de la OCDE**

La Evasión fiscal es un problema muy fuerte en los países miembros de la OCDE en especial en los países de América Latina, la cual en 2015 llegó a 340.000 millones de dólares y representó el 6,7% del PIB regional. Estas cifras son muy altas ya que afectan el desarrollo y proyectos de crecimiento en los países.

**Gráfica 11. Evasión estimada en América Latina**

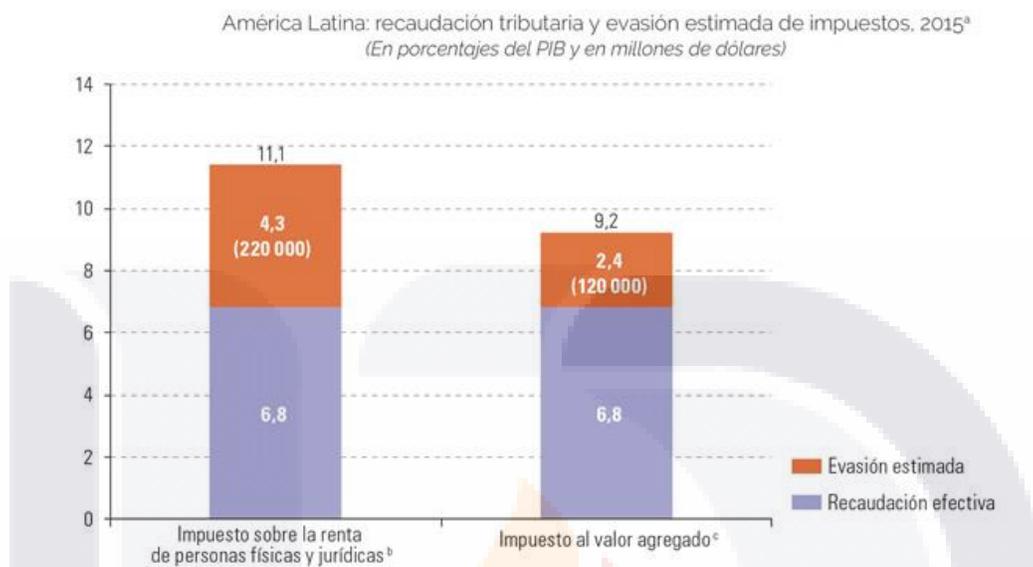


Tabla elaborada por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe

En los últimos años, los países de latinoamericanos han implementado una serie de reformas estructurales en materia fiscal, lo que ha provocado un crecimiento en el nivel de recaudación. Sin embargo, la carga tributaria en la mayoría de estos países aún es baja con respecto a su desarrollo y al crecimiento esperado, y como lo ha mostrado la CEPAL en informes recientes, los sistemas e ingresos tributarios no generan suficientes ingresos fiscales para causar un impacto importante en la redistribución.

La evasión fiscal en los países de Latinoamérica incluyendo México como uno de los principales, constituye uno de los puntos más débiles de las economías. La CEPAL estima que en 2015 ascendió a un monto equivalente a 2,4 puntos porcentuales del producto interno bruto (PIB) regional en el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y 4,3 puntos del PIB en el caso del impuesto sobre la renta, lo que suma 340.000 millones de dólares (6,7% del PIB en total).

El Estudio Económico de América Latina y el Caribe 2016 señala que la evasión del impuesto sobre la renta de las empresas y de las personas llega a más de 60% en algunos países.

De acuerdo con la CEPAL, para combatir la evasión se requieren cambios administrativos en las estructuras tributarias de los países para mejorar la recaudación y la progresividad, dados los elevados niveles de informalidad, pobreza y desigualdad socioeconómica, la pobre calidad institucional y la escasa conciencia y educación fiscal de los contribuyentes.

### ***La otra evasión: los flujos ilícitos del comercio internacional***

La evasión fiscal no solo se limita al ámbito interno. Cuanto mayor es la inserción en la economía mundial, mayor es la posible erosión de la base tributaria. En este sentido, los flujos financieros ilícitos derivados del comercio internacional constituyen también una fuente considerable de pérdidas de recursos tributarios, agrega el informe.

De acuerdo con estimaciones de la CEPAL, estos flujos ilícitos –es decir, salidas de recursos derivados de la manipulación de precios del comercio internacional– representaron el 1,8% del PIB regional (765.000 millones de dólares) en el período acumulado de 2004 a 2013. Dos tercios de esta cifra se deben a la sobrefacturación de las importaciones y un tercio a la subfacturación de las exportaciones.

Según el estudio, la mayoría de los flujos ilícitos surgen de transacciones con Estados Unidos (38% de los flujos acumulados en el período analizado) y China (19%). En términos de productos, las principales pérdidas se registraron en dos sectores: maquinarias eléctricas (incluyendo computadoras) y reactores nucleares, calderas, máquinas, entre otros (incluyendo circuitos integrados).

Dado el actual contexto internacional, para combatir este tipo de evasión es necesario profundizar los mecanismos de cooperación entre países y bloques regionales, para lo cual los organismos multilaterales pueden servir de espacios para alcanzar acuerdos y consensos. Esto sería de gran beneficio para las naciones de América Latina y el Caribe, señala el reporte.



## CAPÍTULO IV FISCALIZACIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

Según el glosario de términos presupuestarios, fiscalización, es utilizado como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir, y medir implica comparar. El término significa, cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto.

El SAT al pasar de los años ha realizado e implementado diferentes controles y mecanismos para lograr una mejor fiscalización en los contribuyentes. Algunos de esos cambios se verán a continuación.

### IV.1 Evolución de los comprobantes fiscales en México

Uno de los objetivos de este proyecto es conocer los nuevos sistemas y controles que ha desarrollado la autoridad fiscal para llegar a sus niveles de recaudación, por eso es de vital importancia conocer cómo al pasar de los años se ha logrado un cambio radical en la forma que el SAT ha fiscalizado a los contribuyentes. Como parte de esa nueva fiscalización, el SAT ha hecho cambios importantes en la forma de expedir los comprobantes fiscales.

Por tal motivo en este apartado se toca el tema de la evolución de los comprobantes fiscales en México para analizar cómo el sistema de impuestos y comprobación de deducciones ha sufrido una gran evolución con la finalidad principal de tener a los contribuyentes más fiscalizados.

Ya han pasado más de 10 años desde que la comprobación fiscal en México evolucionó radicalmente, el cambio fue evidente y notorio desde que comenzamos a realizar facturas y documentos digitales y dejamos a un lado las facturas de un bloc de hojas. Este cambio en un principio el SAT lo manejó como un beneficio para

los contribuyentes para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero siempre estando de fondo la nueva fiscalización.

De igual forma al migrar de un sistema en papel a un sistema digital las empresas tuvieron que contratar y por ende gastar recursos en nuevos sistemas contables y de facturación.

Para poder realizar Facturas Electrónicas hoy en día, es un requisito contar con firmas electrónicas y certificados de sellos digital, es necesario también tener un sistema que nos permita emitir y registrar la factura en lenguaje XML.

Todo contribuyente conocía el término facturas o comprobante de ingresos, tenías que ir a una imprenta autorizada por la Secretaría de Hacienda y solicitar la impresión de facturas en un bloque, en ella se escribían los datos del cliente y el concepto por el cual se estaba entregando la factura para poder deducir impuestos. Ahora en épocas de las tecnologías, la facturación es totalmente por medios electrónicos.

## **IV.2 La factura electrónica**

### **IV.2.1 Qué es la facturación electrónica?**

Según el portal Factura Fácilmente de México S.A. de C.V. proveedor autorizado de certificación, la factura electrónica como una modalidad de factura en la que no se emplea el papel como soporte para demostrar su autenticidad, se diferencia de la factura en papel por la forma de gestión informática y el envío mediante un sistema de comunicaciones que conjuntamente permiten garantizar la autenticidad y la integridad del documento electrónico. La facturación electrónica en México es la representación digital de un tipo de Comprobante Fiscal Digital a través de Internet (CFDI), que está apegada a los estándares definidos por el SAT en el Anexo 20 de la Resolución de Miscelánea Fiscal, y la cual puede ser generada, transmitida y

resguardada utilizando medios electrónicos. La versión de la factura electrónica válida en México es el XML que ha sido Validado, Asignado folio fiscal y Certificado previamente por un Proveedor Autorizado de Certificación, o bien por el propio Servicio de Administración Tributaria.

¿Qué es un CFDI?

Comprobante Fiscal Digital a través de Internet, es aquel que es generado por un contribuyente a través de una aplicación informática, y que posteriormente es enviado a un Proveedor Autorizado de Certificación (PAC) ante el S.A.T. con la finalidad de que sea Validado, se le asigne folio y sea incorporado el Sello Digital del S.A.T. otorgado para dicho efecto (Certificación).

El PAC deberá cumplir con las especificaciones técnicas previstas en los rubros II.A “Estándar de comprobante fiscal digital por internet” y II.B “Generación de Sellos Digitales para comprobantes fiscales digitales por Internet” del Anexo 20.

#### **IV.2.2 Evolución de la factura electrónica en México**

La factura electrónica hoy en día es utilizada por la totalidad de los contribuyentes y por la mayoría de los establecimientos y negocios. Esto se debe a que en la actualidad es muy fácil poder generar un comprobante fiscal o un CFDI por las diferentes plataformas o servicios que ofrece el SAT. A continuación, se aborda un poco la historia y evolución de la factura electrónica en México.

El portal de ManagementPro, conocido ERP (sistemas de administración integral), realizó un estudio sobre la evolución de la factura electrónica en México, el cual se analiza a continuación:

#### **Evolución de la Factura Electrónica**

Desde 1873 se inició el uso de la facturación impresa en papel, poco a poco se fueron incorporando requisitos fiscales para que pudiera ser válida a la hora de verificar gastos e ingresos. No se tenía un control ante la administración tributaria por la falsificación de estas, y existían documentos donde no podías identificar las compras, emisores falsos, devoluciones por saldos a favor.

1970: Para mediados de los 70 las grandes empresas contaban con normalización de procesos, utilizaban mainframes, soporte de cintas y discos pequeños. Las empresas medianas y micro utilizaban hojas de trabajo manuales.

1980: Para finales de los 80 las grandes empresas utilizaban las minicomputadoras e implementaban las primeras tecnologías de intercambio de información entre computadoras. Las pequeñas, medianas y micro empresas utilizaban hojas de trabajo manuales, empezaban a tener acceso a computadoras personales, pero carecían de interconectividad.

1990: Al final de este año inicia la revolución del Internet y es adoptado en el mundo con una competencia global impresionante, se populariza el comercio electrónico en las grandes empresas y las Pymes empiezan su proceso de cambio a la tecnología, para este año surge el Comité de Factura Electrónica & AMECE.

1997: Se crea un comité de factura electrónica. El comité elaboró y evaluó un modelo e hizo pruebas piloto aplicables a la realidad la que se buscaba llegar, esto permitió identificar que modificaciones o adecuaciones debían hacerse a la ley para poder tener el marco jurídico que regulara el uso de factura electrónica.

2004: El Servicio de Administración Tributaria (SAT) aprueba la facturación electrónica como un medio de comprobación fiscal a través del marco legal y regulación operacional del Comprobante Fiscal Digital (CFD), bajo el modelo diseñado del Comité de Facturación Electrónica conformado por 45 empresas pertenecientes a AMECE.

2005: La factura electrónica inicia con la versión 1.0 aunque no era obligatoria pero ya se empezaba a realizar facturación. Sin ser en gran volumen ya se convertía en una realidad palpable.

2009: El SAT permite 2 opciones para realizar Facturas Electrónicas: Medios propios o a través de auxiliares (era necesario solicitar los números de folio y serie al SAT) Facturas impresas con mínimo de facturación.

2010: A mediados de septiembre de ese año es publicado en el Diario Oficial de la Federación la creación del CFDI o Comprobante Fiscal Digital por Internet. Este sería el nuevo modelo a seguir para la facturación electrónica en México, es aquí donde entran los Proveedores Autorizados de Certificación (PAC) que son los responsables de realizar la validación del documento y presentarlo ante el SAT. Al incluir este esquema abre muchísimas facilidades al contribuyente, dejando al PAC encargado de todo el proceso.

2011: Poco a poco, el SAT ha empezado a ingresar a todos a la facturación, para este año existían 3 métodos de facturación; el CFDI, que obligaba a todas las empresas con ingresos mayores a los 4 millones de pesos, el CFD, emisión del comprobante por medios propios y el CBB (código de barras bidimensional) que podían facturar comprobantes impresos para ingresos que no superan los 4 millones de pesos.

2014: Este año comenzó con la obligación para todas las personas que tuvieran ingresos superiores a los 250,000 pesos al año e inicia la emisión de los recibos de nómina para todos los empleados. Con este gran paso desaparece la facturación por CFD y CBB.

2017: El 1° de julio se realiza el cambio en los CFDI, de la versión 3.2 entra en vigor la nueva versión 3.3, incorporando grandes cambios. La estandarización de

información a través de los catálogos, la disponibilidad de la validación que contiene el CFDI a todos los usuarios del SAT, con el único objetivo de elevar la calidad de información que recibe el SAT.

2018: Debes contar con un buzón tributario a partir del 1 de enero para ejercer el derecho de aceptar o negar la cancelación de un CFDI.

2018: A partir del 1° de enero la versión 3.3 fue la única versión válida para la emisión de facturas electrónicas, la cual debe incluir el complemento de recepción de pagos y el proceso de aprobación para la cancelación de facturas electrónicas obligatorios a partir del 1 de septiembre.

2018: Se debe incorporar a la factura como campos obligatorios el uso del CFDI, la clave del producto, la forma de pago y método de pago.

Con todos estos cambios realizados en el sistema de Facturación electrónica, México ya es considerado uno de los países más avanzados en este tema, desde sus inicios, hasta el día de hoy se han realizado millones de transacciones en este tema y con el paso del tiempo seguirá incrementando el volumen de facturación de una forma segura y transparente para todos, pero aunado a eso también al tener el SAT toda la información electrónica de los contribuyentes los mismos se vuelven más susceptibles a revisiones fiscales por lo que deben tener bien soportadas y amparadas las erogaciones para evitar o hacer frente a cualquier revisión fiscal .

#### **IV.2.3 Requisitos de la factura electrónica**

Todas las empresas o personas físicas que deseen facturar electrónicamente deben cumplir con requerimientos mínimos que señala el Servicio de Administración Tributaria que son:

- Estar inscritos en el RFC.
- Contar la firma electrónica avanzada que esté vigente (FIEL) para validar cualquier tipo de operación realizada en el portal del SAT y dar autenticidad a la personalidad.
- Contar con un certificado de sello digital para que el contribuyente pueda generar sus comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) y firmarlos digitalmente.
- Tener un sistema que se integre de manera digital a las plataformas del SAT para validar los comprobantes digitales o en su defecto usar el portal del SAT.

Según el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, los requisitos que deben reunir las facturas electrónicas son:

- I. Clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida.
- II. Régimen Fiscal en que tributen conforme a la Ley del ISR.
- III. Sí se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan las Facturas Electrónicas.
- IV. Contener el número de folio asignado por el SAT y el sello digital del SAT.
- V. Sello digital del contribuyente que lo expide.
- VI. Lugar y fecha de expedición.
- VII. Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- VIII. Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes, mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- IX. Valor unitario consignado en número.
- X. Importe total señalado en número o en letra.
- XI. Señalamiento expreso cuando la prestación se pague en una sola exhibición o en parcialidades.

- XII. Cuando proceda, se indicará el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasa de impuesto y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.
- XIII. Forma en que se realizó el pago (efectivo, transferencia electrónica de fondos, cheque nominativos o tarjeta de débito, de crédito, de servicio o la denominada monedero electrónico que autorice el Servicio de Administración Tributaria).
- XIV. Número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

Además, debe contener los siguientes datos:

- a) Fecha y hora de certificación.
- b) Número de serie del certificado digital del SAT con el que se realizó el sellado.

Los requisitos antes mencionados deben ser incorporados en la factura electrónica para que pueda ser deducible de la persona que lo solicita. Si la autoridad fiscal llega a realizar una revisión y no se cumplen todos estos requisitos, podrá dentro de sus facultades que le otorga la misma ley, considerar como nula dicha deducción por no cumplir con los lineamientos que marca el código fiscal de la federación.

#### **IV.5 Informe del jefe del SAT Sobre la Evasión Fiscal en el presente sexenio**

A continuación, se presenta un informe hecho por el actual jefe del SAT Osvaldo Santín Quiroz y publicado por el periodista Yael Córdoba en el periódico el Economista el 24 de mayo de 2017 sobre la evasión fiscal en México en los últimos años.

Es de vital importancia poner el informe tal cual fue emitido para dar soporte y sustentar este estudio.

**Informe**

Según el jefe del SAT Osvaldo Santín Quiroz hasta el 2015 la evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR) significó 23.01% de lo que se debe recaudar a nivel nacional.

Destacó que este es el menor porcentaje que se registra desde el 2004 (tiempo donde este porcentaje se ubicaba en 43.47%) al 2015, esto de acuerdo con el estudio Evasión Fiscal, realizado por el SAT, el Tecnológico de Monterrey (TEC) y la Universidad de las Américas de Puebla (UDLAP).

Juan Manuel San Martín Reyna, director de UDLAP Consultores, añadió que la tasa de evasión de IVA y ISR de 23.01% que se registró en el 2015 es equivalente a 574,000 millones de pesos; un resultado que demuestra la lucha contra este delito no sólo a largo plazo sino también en el mediano, pues en el 2012 la evasión era cercana a los 726,000 millones de pesos, con una tasa de evasión de 4.65%, respecto al Producto Interno Bruto (PIB).

El estudio también arrojó que mientras en el 2004 el porcentaje de la evasión de ISR e IVA con respecto al PIB era de 5.36%, en el 2015 éste es de 3.17 por ciento. Aunque en el 2008 y en el 2009, derivado de la crisis financiera, hubo un despunte en la tasa de evasión fiscal, Reyna destacó que a partir del 2011 ésta volvió a tener una tendencia a la baja.

Juan Manuel San Martín Reyna, director de UDLAP Consultores, mencionó que la tendencia es a la baja, gracias a la introducción de la tecnología en el SAT, además de que se comienzan a ver los primeros resultados de la Reforma fiscal.

El documento revela que, al inicio del sexenio, en el 2012, la tasa de evasión era de 36.37% y en el 2015 se ubicó en 23.01%, una reducción de 13 puntos porcentuales.

**FORTALECIMIENTO DEL SAT Y CFDI, GANCHOS AL HÍGADO DE LA EVASIÓN**

Osvaldo Santín recordó que uno de los mandatos del organismo a su cargo es proveer las herramientas suficientes para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales y llevar a cabo las actividades de control para que todos realicen su aportación al gasto público.

Dijo que hasta hace algunos años México tenía una tasa de evasión por arriba de los niveles internacionales, situación que preocupaba a la autoridad fiscal.

El SAT ha construido una fortaleza institucional enfocándose en tres aspectos: el perfeccionamiento continuo, cada año se ubican áreas o vacíos que es necesario fortalecer o eliminar; también está la

implementación de la tecnología y sobre todo de la factura electrónica; y por último la formación de cuadros de recursos humanos.

Desde el 2005 a marzo del 2017 se han emitido 28,275.7 millones de facturas y hoy en día se expiden 200 comprobantes fiscales por segundo. Basado en esto, Santín Quiroz dijo que a pesar de que este proceso tecnológico ha implicado una inversión de tiempo y dinero, la factura electrónica ha sido un elemento cada vez más eficiente para llevar a cabo los actos de fiscalización y control.

Tanto el perfeccionamiento institucional, la factura electrónica como el fortalecimiento del personal han sido un proceso permanente, progresivo y acumulativo que hoy nos dota de un marco sólido para combatir la evasión fiscal.

Hugo Fuentes Castro, profesor investigador del Tecnológico de Monterrey, destacó que a partir de la obligación generalizada de expedir facturas se registró un incremento en el ISR causado de 6.6% para personas morales y 21.3% para personas físicas en el 2015.

Dijo que con la factura electrónica es menos probable que se incurra en evasión fiscal pues los contribuyentes consideran que es más probable que la autoridad detecte prácticas evasoras.

**IVA TIENE TASA DE EVASIÓN DE 19%**

Santín destacó que la tasa de evasión del IVA pasó de 35% en el 2004 a 19% en el 2015, esto en términos del PIB en el 2004 equivalían a 1.7%, mientras que para el 2015 ésta disminuyó a 1.1 por ciento.

Este 19% asciende a 203,814.11 millones de pesos que no se pagaron por este impuesto.

**TASA DE EVASIÓN DEL ISR EN 25.6%**

Para el caso del Impuesto Sobre la Renta, el jefe del SAT destacó que la tasa de evasión fiscal logró reducirse 20 puntos porcentuales, al pasar de 49.29% en el 2004 a 25.6% en el 2015.

El director de UDLAP Consultores dijo que la evasión del ISR se puede dividir en cuatro segmentos: personas físicas con ingresos por arrendamiento, personas físicas con ingresos por actividades empresariales, personas morales y personas físicas con ingresos por sueldos y salarios.

De las anteriores son las personas físicas con ingresos por arrendamiento las que tienen una tasa de evasión más alta (76.22% de la recaudación potencial) y después las personas físicas con actividad empresarial (68% de la recaudación potencial). Los montos de evasión son 27,382 millones de pesos y 55,642 millones de pesos.

Reyna comentó que, aunque la tasa de evasión es muy alta, el efecto que tienen estas dos categorías sobre la recaudación no percibida no es tan grande, caso contrario para los otros dos segmentos.

En el caso de ISR de personas morales, la tasa de evasión es de 29.97% del total (197,156.8 millones de pesos de monto de evasión fiscal) y de las personas físicas por sueldos y salarios es de 13.43% (monto de evasión 90,013 millones de pesos).

Cabe destacar que estas dos categorías de contribuyentes son las que más se han reducido en el periodo estudiado.

### **EL SAT YA INICIÓ VISITAS A ESTAS EMPRESAS**

Osvaldo Santín, jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT), informó que a principios de año el grupo de acción Financiera sobre el lavado de dinero y financiamiento al terrorismo identificó algunas asociaciones autorizadas para recibir donativos de impuestos como un sector vulnerable.

A partir de esta recomendación, el SAT ha iniciado algunas verificaciones para asegurar que los destinos de los recursos provenientes de donativos cumplan con las condiciones que la misma ley establece a dichas instituciones; es un programa general que permite revisiones más profundas en caso de detectar conductas inconsistentes, comentó Santín.

Por otro lado, el jefe del SAT dijo que al día de hoy la evasión fiscal proviene más de las facturas de compra-venta que no soportan operaciones reales.

Afirmó que ya se están llevando a cabo visitas domiciliarias para verificar aquellas empresas presuntamente fantasmas para revisar e inmediatamente cancelarles el sello electrónico.

A partir de este tipo de acciones hemos tenido resultados positivos, se ha obtenido una recaudación cercana a 17,000 millones de pesos por autocorrección.

En conclusión, según lo analizado se puede decir que el tema de la evasión fiscal será muy difícil que desaparezca por lo que la autoridad fiscal tendrá que ser muy astuta para poner un alto a las malas prácticas fiscales que los contribuyentes realizan para no contribuir al Estado los impuestos a los que están obligados.

El SAT tiene que crear conciencia entre los contribuyentes para evitar la negación al pago de impuestos, además de reforzar la fiscalización por medio de sistemas eficientes y eficaces.

#### **IV.6 Estadísticas de recaudación a raíz de la facturación electrónica**

A partir del año 2004, México adoptó el nuevo esquema de facturación electrónica ser uno de los países de América en desarrollar de la mejor manera este modelo.

Hay varias razones por las cuales se impulsó este modelo de facturación, dentro de las más importantes tenemos:

- Combatir la evasión fiscal
- Proteger el medio ambiente a través de la eliminación de la factura en papel
- Promover la eficiencia en los procesos comerciales
- Insertar el comercio mexicano en un ambiente más competitivo dentro del entorno global
- Aumentar la calidad de auditoría
- Aumentar la vigilancia de cumplimiento

A lo largo de estos 14 años se pueden enunciar las siguientes estadísticas que se han generado a través de la implementación de la factura electrónica:

- 69,614,780 contribuyentes activos (agosto 2018)
- 7,862,393 emisores de facturas electrónicas
- 37,629,808,537 facturas electrónicas emitidas (agosto 2018)

#### **IV.7 Impacto en la evasión por la introducción de la factura electrónica**

México, Brasil y Chile son países líderes a nivel mundial en el uso de facturación electrónica. El uso de facturación electrónica en los países puede tener de fondo diferentes objetivos, en el caso de México el principal objetivo además de simplificar

las obligaciones tributarios es sin duda un tema de recaudación y evasión de impuestos.

El presente análisis tomado del estudio del SAT “Impacto en la Evasión por la Introducción de la Factura Electrónica” elaborado por el Tecnológico de Monterrey en 2017, es uno de los primeros en México que analiza el impacto de la factura electrónica y posiciona al país dentro de los pioneros en evaluar este tipo de programas.

La historia que ha seguido la factura electrónica en México muestra que antes de 2003 únicamente existían los comprobantes impresos, de 2004 a 2010 eran válidos los comprobantes impresos y los llamados Comprobantes Fiscales Digitales (CFD) y de 2011 a 2013, impreso, CFD y los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) con ciertas condiciones. A partir de 2014 se establece la obligatoriedad al uso de los CFDI como único comprobante fiscal para todo tipo de contribuyente.

Para llevar a cabo el análisis se utilizó información seudonimizada sobre las declaraciones anuales de una muestra de contribuyentes proporcionada por el SAT. La información es un panel de datos que incluye información por contribuyente en el período 2010-2015. Las variables contenidas en la información proporcionada incluyen ingresos acumulables, monto total de deducciones, deducciones por inversión, monto de las operaciones o transacciones que causan IVA y variables que indican si se emitía CFDI.

### **Impacto en la recaudación de Personas Morales y Personas Físicas**

La base de datos que se utilizó incluye un total de 922,015 PM, en un período de seis años, 2010 a 2015. El panel de datos no está balanceado porque no se encuentran registros para todas las PM dentro del periodo analizado, por lo tanto, las estimaciones se realizaron con un total de 630,530 PM (68.39% del total) que emitieron CFDI en alguno de los seis años. Además, con el propósito de no tener

registros atípicos en la muestra, se eliminan los contribuyentes con el nivel de ingreso acumulable más alto o más bajo.

Para mostrar evidencia que el diseño de regresión discontinua debe ser difuso para este análisis se obtuvo la proporción de PM que emitieron CFDI por año y que tuvieron ingresos menores y mayores al punto de corte.

**Tabla 17. Porcentaje de personas morales que emitieron CFDI**

Tabla 3.2 Porcentaje de PM que emitieron CFDI por año y nivel de ingreso acumulable

Ingreso Acumulable (millones)	2011	2012	2013	2014	2015
Menos de 1	8.10%	17.50%	34.20%	78.50%	88.00%
Entre 1 y 2	10.50%	23.10%	48.00%	98.80%	99.50%
Entre 2 y 3	12.60%	28.30%	54.80%	99.10%	99.70%
Entre 3 y 4	14.70%	33.70%	62.50%	99.20%	99.80%
Entre 4 y 5	21.20%	46.20%	70.50%	99.20%	99.70%
Entre 5 y 6	23.80%	51.70%	76.40%	99.30%	99.70%
Entre 6 y 10	26.50%	55.00%	79.50%	99.30%	99.80%
Entre 10 y 50	25.00%	53.40%	82.40%	99.40%	99.80%
Entre 50 y 100	21.60%	46.60%	82.70%	99.60%	99.80%
Entre 100 y 500	20.70%	42.50%	83.00%	99.70%	99.90%
Más de 500	22.00%	39.90%	85.00%	99.90%	99.90%

Fuente: Elaboración propia.

**Tabla 18. Porcentaje de personas físicas que emitieron CFDI**

Tabla 3.6 Porcentaje de PF que emitieron CFDI por año y por nivel de ingreso acumulable

Ingreso Acumulable	2011	2012	2013	2014	2015
Menos de 1 millón	3.70%	6.40%	14.30%	87.70%	94.10%
Entre 1 y 2 millones	5.10%	10.30%	26.10%	83.50%	90.40%
Entre 2 y 3 m.	7.00%	15.70%	34.70%	81.70%	91.30%
Entre 3 y 4m.	9.00%	20.50%	41.10%	82.20%	91.90%
Entre 4 y 5 m.	10.10%	25.10%	46.00%	83.40%	92.20%
5 millones o más	13.90%	30.80%	50.90%	84.50%	94.10%

Fuente: Elaboración propia.

Es importante aclarar que existen dos razones que causaron que los contribuyentes por debajo del punto de corte emitieran CFDI. La primera, es que las empresas que

se registraron como nuevas en el periodo de análisis, también tenían la obligación legal de usar CFDI; la segunda, es que para los contribuyentes con ingresos inferiores al punto de corte usar CFDI era opcional.

Al pasar de los años se observa que los contribuyentes fueron cumpliendo con esta obligación de ser la facturación electrónica (CFDI) el único medio de facturación. Por ese motivo también se considera que se obtuvo una mayor fiscalización y a raíz de esto una disminución en la evasión y un aumento en la recaudación.

**Tabla 19. Ingreso, deducciones e ISR recaudado de personas morales**

**Tabla 4.1 Ingreso, deducciones e ISR causado: Personas morales**  
Millones de pesos corrientes

Año	Ingreso*	Deducciones	ISR Causado	ISR/Ingresos	Deducciones/ingresos
2006	8,616,148	8,243,763	111,749	1.30%	95.70%
2007	10,317,412	9,744,968	146,765	1.42%	94.50%
2008	11,246,502	10,914,334	155,782	1.39%	97.00%
2009	10,781,522	10,326,608	144,233	1.34%	95.80%
2010	11,921,177	11,375,288	170,984	1.43%	95.40%
2011	13,647,685	13,102,857	203,053	1.49%	96.00%
2012	15,177,323	14,532,347	217,595	1.43%	95.80%
2013	15,547,604	15,052,560	221,236	1.42%	96.80%
2014	16,702,559	16,047,145	241,064	1.44%	96.10%

Fuente: Elaboración propia.  
\*Ingreso acumulable

En la tabla anterior en primer lugar, se observa que el ISR causado se comporta de manera constante con respecto al ingreso acumulable. Para el período 2010-2014 la proporción que tiene el ISR causado del ingreso acumulable es casi constante, de esta evidencia se supone que, si la relación entre el ISR causado y el ingreso declarado tiene este comportamiento, se puede llegar a la conclusión que la recaudación se mueve en la misma proporción en que lo hacen los ingresos declarados.

**Tabla 20. Impacto sobre el ISR causado**

**Tabla 4.2 Impacto sobre ISR Causado**

Año	Impacto en el punto de corte	Porcentaje de PM que emitieron CFDI	Impacto generalizado**
2011	16.01%	17.35%	2.78%
2012	11.13%	37.06%	4.12%
2013	14.64%	63.07%	9.23%

Fuente: Elaboración propia.

\*\* Este cálculo asume diversos supuestos que lo hacen discutible

Para los contribuyentes en el umbral o punto de corte que usaron factura electrónica se estima que el impacto por la introducción del CFDI sobre el ISR causado para PM es de aproximadamente 16.0% para 2011, 11.1% en 2012 y 14.6% en 2013. Para generalizar este impacto a todos los contribuyentes, se tomó en cuenta que los contribuyentes de los extremos de la muestra y los que no usaron CFDI se comportan igual que los analizados, por lo que se obtendrían impactos de un 2.8% en 2011, 4.1% en 2012 y 9.2% en 2013.

El impacto sería de 5,639 millones de pesos en 2011, 8,976 millones en 2012 y 20,423 millones en 2013. Estos montos estimados representarían el 0.7% de la recaudación observada en 2011, 1.1% en 2012 y 2.2% en 2013.

**Tabla 21. Impacto sobre el ISR causado (modelo panel)**

**Tabla 4.3 Impacto sobre ISR Causado: Modelo de Datos Panel**

Año	Impacto PM	Impacto PF
2014	6.49%	20.49%
2015	6.58%	22.31%

Fuente: Elaboración propia.

El impacto de la incorporación del CFDI al escenario fiscal representó un incremento del ISR causado significativamente mayor para las PF que para las PM. Que el impacto haya sido mayor en las PF, pudo deberse, por un lado, que la proporción de PF que emitieron CFDI pasó de 16.2% en 2013 a 90.5% en 2014, mientras que las PM pasaron del 55% al 95.6%. Otra razón de este impacto pudo deberse a que

las personas físicas son más susceptibles a la percepción del riesgo que causa la introducción del CFDI. En términos de pesos el impacto significó un incremento en el ISR causado de las PM de 15,641 millones de pesos en 2014 y 17,073 millones en 2015. Con relación al ISR recaudado estos montos equivalen a 1.6% en 2014 y 1.4% en 2015. Para el caso de las PF se tiene que el impacto en el ISR causado fue de \$1,848 millones de pesos en 2014 y \$2,437 en 2015. Con relación al ISR recaudado estos montos representaron un 0.19% en 2014 y 0.020% en 2015.

En cuanto al IVA se debe mencionar que solamente fue posible estimar el impacto para las PM y para el período 2011-2013. Para estimar el impacto en el IVA se estimó la relación que existe entre el monto de las transacciones que involucran IVA, ya sea al 11% o 16%<sup>37</sup> y el ingreso acumulable. Con esto se obtuvo una elasticidad de 0.889. Utilizando los impactos estimados sobre las transacciones con IVA de la Tabla 3.4 y las proporciones de PM que emitían CFDI se obtuvieron los siguientes impactos netos. Para 2011 el impacto es de 2.2%, 3.2% para 2012 y 7.1% para 2013. Es importante mencionar que estos impactos se refieren a los montos de las transacciones que involucran IVA. Si se puede asumir que estos incrementos en las declaraciones de transacciones se ven reflejadas en incrementos en la misma proporción en el IVA causado<sup>38</sup>, entonces tendríamos que los impactos en el IVA causado son iguales a los porcentajes descritos. Cuando se aplican estos porcentajes a una estimación del IVA recaudado a partir de las PM obtenemos los siguientes resultados. El monto del IVA causado fue de \$3,086 millones en 2011, \$5,009 millones en 2012 y \$9,291 millones en 2013. En términos porcentuales estos montos representarían el 0.57% del IVA total recaudado en 2011, 0.86% en 2012 y 1.67% en 2013.

### **Conclusiones sobre el impacto de la facturación electrónica**

Los impactos obtenidos para las personas morales que emitieron factura electrónica en el umbral de discontinuidad fueron de 16.0%, 11.1% y 14.6% sobre el ISR causado para los años 2011, 2012 y 2013 respectivamente. Es importante

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

mencionar que este aumento no implica necesariamente un aumento en el ISR recaudado ya que las empresas siempre cuentan con mecanismos para reducir el pago de impuestos. También se encontró evidencia de un incremento en el IVA causado de 2.2%, 3.2% y 7.1% para el mismo periodo.

Mediante el método de datos panel, se obtuvieron incrementos en el ISR causado para Personas Morales de 6.5% y 6.6% para los años 2014 y 2015 y para personas físicas se observó un aumento en el ISR Causado de 20.5% y 21.3%. Cabe señalar que esta diferencia en la magnitud del impacto puede deberse a dos posibles causas. Por un lado, a diferencia de personas morales, la generalización del CFDI en 2014 incorporó a la mayoría de las personas físicas, por otro lado, las personas físicas pueden ser más susceptibles a la percepción de riesgo por la introducción del CFDI.

Los resultados de estos impactos se deben considerar como una primera aproximación y deben ser interpretados con cautela. Lo anterior se explica porque en los cambios estructurales existieron diversos factores y no solamente los que se interpretaron dentro del estudio. Adicionalmente los impactos estimados se refieren al impuesto causado, lo que no necesariamente implica que se trata de impuesto recaudado.

## **IV.8 Contabilidad electrónica, buzón tributario y revisiones electrónicas**

### **IV.8.1 Contabilidad electrónica**

El artículo 28 en sus fracciones III y IV señala lo siguiente:

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

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos

conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter

general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

El SAT como parte de sus nuevos métodos y sistemas de fiscalización de los contribuyentes cautivos, implementó el requisito de envío de contabilidad electrónica.

Esta obligación consiste de manera general en enviar mes a mes la balanza general por medio del buzón tributario al igual que el catálogo de cuentas, pólizas y reportes cuando lo requiera la autoridad fiscal.

Con la implementación de la contabilidad electrónica, el SAT desea tener un mayor control de las deducciones, de la evasión de impuestos y poder auditar a los contribuyentes de una manera más rápida y con menos recursos.

Según el portal del SAT, la contabilidad electrónica se refiere a la obligación de llevar los registros y asientos contables a través de medios electrónicos e ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT.

Para dar cumplimiento formal al ingreso mensual de información contable, únicamente se enviará la balanza de comprobación y el catálogo de cuentas con el código agrupador del SAT que permita su interpretación.

Adicionalmente, los contribuyentes deben tener la posibilidad de generar información electrónica de sus pólizas contables y auxiliares para entregarla al SAT, sólo cuando:

- El SAT ejerza facultades de comprobación directamente al contribuyente o a terceros relacionados (compulsas).
- El contribuyente solicite una devolución o realice una compensación.

La información contable se integrará con cortes mensuales en archivos XML con el detalle de la contabilidad.

La información se enviará en archivos comprimidos con formato Zip a través del Buzón Tributario o en la sección Trámites de este Portal; el envío debe hacerse con firma electrónica vigente.

Asimismo, para los meses subsecuentes se estará a lo siguiente:

El catálogo de cuentas deberá enviarse por primera vez junto con la balanza de comprobación y cuando se modifiquen o adicione las cuentas de mayor o las subcuentas que fueron reportadas.

La balanza de comprobación:

- Tratándose de personas morales y personas físicas, dentro los primeros 3 o 5 días hábiles respectivamente, al segundo mes posterior al que corresponde la información y así sucesivamente.
- Los contribuyentes que coticen en Bolsa enviarán sus archivos mensuales dentro los primeros 3 días hábiles, al segundo mes posterior al trimestre que corresponda.

- Las personas morales y las personas físicas del Sector Primario que optaron por presentar sus declaraciones semestralmente, podrán enviar sus archivos mensuales dentro de los primeros 3 y 5 días hábiles respectivamente al segundo mes posterior al semestre que corresponda.

El periódico el financiero en una de sus notas menciona que la contabilidad electrónica surge a raíz de una iniciativa presentada al Congreso de la Unión el pasado 8 de septiembre de 2013. Dicha iniciativa presentaba dos matices, el primero recaudador, al proponer un incremento que representaría el 1.4 por ciento del PIB; mientras que el segundo nos posiciona aún más en una era digital, con la implementación de la Contabilidad Electrónica, Buzón Tributario, Revisiones Electrónicas, así como un mayor alcance sobre los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y sus complementos.

Quienes no estén amparados y no estén al corriente con su contabilidad electrónica, podrían ser multados por el SAT con sanciones que van entre 31,120 y 54,470 pesos. Además, la autoridad fiscal podrá clausurar los establecimientos de quienes reincidan.

### **Catálogo de cuentas para presentación de contabilidad electrónica**

Según el apartado A del anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 el catálogo de cuentas es el documento en el que se detalla de forma ordenada todos los números (claves) y nombres de las cuentas de activo, pasivo, capital, ingresos, costos, gastos y cuentas de orden, aplicables en la contabilidad de un ente económico.

Para la presentación de la contabilidad electrónica y para unificar su presentación, el SAT ha generado un catálogo de cuentas ordenado y totalmente delimitado con un código agrupador para que los contribuyentes presenten la información contable mes a mes.

Todos los contribuyentes obligados a presentar la contabilidad electrónica, deberán enlazar sus cuentas contables con el número de cuenta designado por el SAT.

Con todos estos cambios en la forma de presentar la información contable, sin duda que el SAT desea tener un mayor control en la fiscalización de los contribuyentes y tener un impacto positivo en la recaudación y disminuir considerablemente la evasión de impuestos.

### **Sanciones por no presentar la contabilidad electrónica**

Los contribuyentes que no cumplan con la presentación y envío de la contabilidad electrónica podrán ser sujetos a sanciones y multas establecidas en el CFF.

El artículo 81 fracción I señala lo siguiente: Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

- I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

Artículo 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el Artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

- I. Para la señalada en la fracción I:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- a) De \$980.00 a \$12,240.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso.
  - b) De \$980.00 a \$24,480.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.
  - c) De \$9,390.00 a \$18,770.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.
  - d) De \$10,030.00 a \$20,070.00, por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

Los contribuyentes deberán cumplir con este nuevo control de fiscalización del SAT y hacerlo bien para evitar tener sanciones, multas o revisiones.

#### **IV.8.2 Buzón tributario**

El artículo 17-K del CFF señala lo siguiente:

Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
  - II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

El buzón tributario es una herramienta que la autoridad fiscal ha implementado con la finalidad de tener una comunicación digital más rápida con los contribuyentes en relación a solicitudes y peticiones. Aunque de fondo también está el tener una mejor fiscalización con los contribuyentes, mandar notificaciones por incumplimiento de obligaciones, etc.

No cabe duda que los contribuyentes al recibir un mensaje por medio del buzón tributario será un foco rojo para estar bien en su contabilidad, por lo que dicho buzón sirve de mecanismo de control del SAT hacia los contribuyentes.

Según la página del SAT, el buzón tributario permite la comunicación entre el SAT y los contribuyentes, quienes pueden realizar trámites, presentar promociones, depositar información o documentación, atender requerimientos y obtener respuestas a sus dudas.

A la vez, a través de este canal, les notifica actos administrativos y da respuesta a sus solicitudes, promociones o consultas. Lo puede utilizar cualquier persona, física o moral, que tenga la necesidad de realizar trámites y desee hacerlo con facilidad desde la comodidad de su casa u oficina.

Para ingresar, las personas físicas lo pueden hacer con contraseña y solamente en algunos trámites es necesario contar con e-firma; las personas morales deben de contar con su e. Firma. Los datos e información que se depositen en el buzón son confidenciales.

Al igual que con la contabilidad electrónica, con esta nueva herramienta de buzón tributario el SAT desea tener más vigilados a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La obligatoriedad del buzón tributario ha creado muchos cuestionamientos en los contribuyentes sobre la legalidad de este control, por tal motivo, a partir de su implementación, los contribuyentes han presentado diversos medios de defensa para dejar de usarlo, sin que ninguno de estos haya prosperado debido a que dichos medios de defensa han sido solo por cuestiones técnicas y físicas por lo que será imposible con esas justificaciones combatirlo legalmente.

#### **IV.8.3 Revisiones electrónicas**

El artículo 42 en su fracción IX señala lo siguiente:

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 aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

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

A raíz de la implementación de la contabilidad electrónica, el buzón tributario y los nuevos métodos de fiscalización, el SAT tiene la facultad que le concede la ley de realizar revisiones electrónicas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

fiscales de los contribuyentes. Dicha facultad surge a partir de la reforma fiscal de 2014 en donde se establece el uso del buzón tributario, la obligación de llevar contabilidad electrónica y de ingresar esta información a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

A raíz de la implementación de la contabilidad electrónica, el buzón tributario y los nuevos métodos de fiscalización, el SAT tiene la facultad que le concede la ley de realizar revisiones electrónicas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Dicha facultad surge a partir de la reforma fiscal de 2014 en donde se establece el uso del buzón tributario, la obligación de llevar contabilidad electrónica y de ingresar esta información a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Según información proporcionada en el portal del SAT una revisión electrónica consiste en examinar conceptos o rubros específicos a través de medios electrónicos, desde la notificación hasta la conclusión. Con esto se reducen los plazos para concluir las auditorías y se disminuyen los costos. Además, la comunicación se vuelve más eficiente y el proceso más transparente.

Cómo se hacen:

1. El Buzón Tributario envía un mensaje al correo electrónico del contribuyente para informarle que tiene una notificación.
  - Si los documentos enviados por la autoridad son abiertos dentro de los tres días siguientes se entiende hecha la notificación; si no, al cuarto día la notificación electrónica se tiene por realizada.
2. Con la notificación se inicia el acto de fiscalización. El contribuyente tiene 15 días hábiles para:

- a) Aportar documentación, pruebas o información para aclarar las presuntas irregularidades y desvirtuar las observaciones de la autoridad.
- Derivado de la información proporcionada, la autoridad puede hacer un segundo requerimiento y el contribuyente cuenta con 10 días para responder.
  - A partir de que la información esté completa, la autoridad dispone de 40 días hábiles para emitir y notificar la resolución fiscal.
- b) Corregir su situación fiscal, presentar sus declaraciones y realizar los pagos adeudados.
- c) Tramitar un acuerdo conclusivo a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Importante: Si el contribuyente no da respuesta o no aclara o desvirtúa las observaciones, la autoridad procede a determinar un crédito fiscal.

Con la implementación de las revisiones electrónicas, la autoridad fiscal tiene la intención de generar una mayor recaudación mayor a un menor costo.

#### **IV.9 Estadísticas a raíz de las revisiones electrónicas y buzón tributario**

A continuación, se presentan algunas estadísticas en relación a la implementación del buzón tributario y las revisiones electrónicas.

##### **IV.9.1 Actos de vigilancia de obligaciones fiscales y su recaudación**

**Tabla 22. Estadísticas de actos de vigilancia de obligaciones fiscales**

Vigilancia de obligaciones (actos)	Vigilancia de obligaciones (actos)	Vigilancia de obligaciones (actos)
BUZÓN TRIBUTARIO	CORREO ELECTRONICO	MENSAJES SMS

2016	Enero	0.0
2016	Febrero	0.0
2016	Marzo	0.0
2016	Abril	0.0
2016	Mayo	0.0
2016	Junio	0.0
2016	Julio	0.0
2016	Agosto	0.0
2016	Septiembre	2,103.0
2016	Octubre	0.0
2016	Noviembre	2,930.0
2016	Diciembre	1,353.0
2017	Enero	0.0
2017	Febrero	0.0
2017	Marzo	524.0
2017	Abril	78,631.0
2017	Mayo	236,221.0
2017	Junio	85,124.0
2017	Julio	71,049.0
2017	Agosto	147,437.0
2017	Septiembre	4,828.0
2017	Octubre	79,832.0
2017	Noviembre	75,366.0
2017	Diciembre	177.0
2018	Enero	62,035.0
2018	Febrero	422.0
2018	Marzo	1,016,475.0
2018	Abril	558,933.0
2018	Mayo	397,102.0
2018	Junio	906,921.0
2018	Julio	420,108.0
2018	Agosto	424,637.0

2016	Enero	1,658,751.0
2016	Febrero	4,138,696.0
2016	Marzo	2,267,927.0
2016	Abril	4,903,460.0
2016	Mayo	1,932,928.0
2016	Junio	3,888,312.0
2016	Julio	1,997,478.0
2016	Agosto	3,996,633.0
2016	Septiembre	611,609.0
2016	Octubre	477,098.0
2016	Noviembre	932,820.0
2016	Diciembre	1,686,452.0
2017	Enero	442,911.0
2017	Febrero	893,207.0
2017	Marzo	1,913,433.0
2017	Abril	2,890,745.0
2017	Mayo	2,855,415.0
2017	Junio	2,459,293.0
2017	Julio	5,307,295.0
2017	Agosto	3,087,059.0
2017	Septiembre	1,635,122.0
2017	Octubre	3,380,770.0
2017	Noviembre	2,415,212.0
2017	Diciembre	1,985,744.0
2018	Enero	1,218,607.0
2018	Febrero	4,956,508.0
2018	Marzo	1,586,939.0
2018	Abril	4,094,600.0
2018	Mayo	1,880,652.0
2018	Junio	3,643,423.0
2018	Julio	1,157,786.0
2018	Agosto	2,423,288.0

2016	Enero	370,821.0
2016	Febrero	381,383.0
2016	Marzo	415,628.0
2016	Abril	351,318.0
2016	Mayo	389,782.0
2016	Junio	367,140.0
2016	Julio	362,336.0
2016	Agosto	360,199.0
2016	Septiembre	374,618.0
2016	Octubre	95,982.0
2016	Noviembre	100,232.0
2016	Diciembre	0.0
2017	Enero	222,860.0
2017	Febrero	226,123.0
2017	Marzo	151,746.0
2017	Abril	130,044.0
2017	Mayo	193,495.0
2017	Junio	336,318.0
2017	Julio	1,152,164.0
2017	Agosto	339,033.0
2017	Septiembre	268,515.0
2017	Octubre	287,781.0
2017	Noviembre	202,735.0
2017	Diciembre	165,690.0
2018	Enero	245,149.0
2018	Febrero	185,653.0
2018	Marzo	271,153.0
2018	Abril	238,526.0
2018	Mayo	244,878.0
2018	Junio	234,331.0
2018	Julio	249,032.0
2018	Agosto	233,505.0

Tabla propia con información obtenida de la página del SAT

En la tabla anterior se observa que a partir de la implementación del buzón tributario la autoridad ha aumentado su cantidad de actos de fiscalización por este medio siendo el año 2018 en el que se han presentado la mayor cantidad de actos de vigilancia de obligaciones fiscales.

Y también era de esperarse que en los tiempos de la revolución tecnológica los actos de fiscalización por correo electrónico y mensajes de texto han aumentado considerablemente en los últimos años.

**Tabla 23. Estadísticas de recaudación fiscal por actos de vigilancia**

Recaudación (millones de pesos)		
BUZÓN TRIBUTARIO		
2016	Enero	0.0
2016	Febrero	0.0
2016	Marzo	0.0
2016	Abril	0.0
2016	Mayo	0.0
2016	Junio	0.0

Recaudación (millones de pesos)		
CORREO ELECTRÓNICO		
2016	Enero	628.6
2016	Febrero	1,817.6
2016	Marzo	836.5
2016	Abril	1,522.9
2016	Mayo	1,577.6
2016	Junio	1,305.2

Recaudación (millones de pesos)		
MENSAJES SMS		
2016	Enero	3.8
2016	Febrero	8.9
2016	Marzo	0.0
2016	Abril	0.0
2016	Mayo	6.5
2016	Junio	3.1

2016	Julio	0.0	2016	Julio	2,303.1	2016	Julio	0.0
2016	Agosto	0.0	2016	Agosto	1,345.6	2016	Agosto	3.0
2016	Septiembre	0.0	2016	Septiembre	749.8	2016	Septiembre	0.0
2016	Octubre	0.0	2016	Octubre	474.6	2016	Octubre	8.1
2016	Noviembre	0.0	2016	Noviembre	476.2	2016	Noviembre	0.0
2016	Diciembre	0.0	2016	Diciembre	622.7	2016	Diciembre	0.0
2017	Enero	30.9	2017	Enero	397.0	2017	Enero	23.5
2017	Febrero	4.3	2017	Febrero	664.5	2017	Febrero	4.3
2017	Marzo	0.0	2017	Marzo	3,170.4	2017	Marzo	16.0
2017	Abril	23.1	2017	Abril	1,178.2	2017	Abril	15.8
2017	Mayo	536.5	2017	Mayo	2,261.4	2017	Mayo	10.6
2017	Junio	335.4	2017	Junio	2,862.5	2017	Junio	13.6
2017	Julio	380.3	2017	Julio	2,421.4	2017	Julio	7.4
2017	Agosto	80.1	2017	Agosto	1,794.7	2017	Agosto	51.8
2017	Septiembre	158.6	2017	Septiembre	2,968.9	2017	Septiembre	3.1
2017	Octubre	105.8	2017	Octubre	2,907.7	2017	Octubre	4.6
2017	Noviembre	71.3	2017	Noviembre	6,648.1	2017	Noviembre	0.9
2017	Diciembre	7.7	2017	Diciembre	2,945.0	2017	Diciembre	2.2
2018	Enero	19.2	2018	Enero	1,187.8	2018	Enero	0.7
2018	Febrero	5.1	2018	Febrero	2,540.1	2018	Febrero	7.2
2018	Marzo	66.9	2018	Marzo	1,275.5	2018	Marzo	4.9
2018	Abril	435.3	2018	Abril	8,852.9	2018	Abril	5.3
2018	Mayo	376.6	2018	Mayo	2,998.0	2018	Mayo	5.2
2018	Junio	414.0	2018	Junio	2,964.0	2018	Junio	2.6
2018	Julio	506.9	2018	Julio	2,963.4	2018	Julio	0.4
2018	Agosto	406.1	2018	Agosto	4,985.0	2018	Agosto	8.0

Tabla propia con información obtenida de la página del SAT

En la tabla anterior se puede observar que al igual que los actos de fiscalización por medios electrónicos aumenta, también aumenta la recaudación, por lo que la autoridad fiscal seguirá buscando medios y controles para una mejor revisión y supervisión de las obligaciones fiscales.

#### **IV.10 Últimos cambios en sistemas y controles del SAT**

##### **IV.10.1 Complemento de pagos**

El complemento de pago es una factura que se deberá emitir por cada pago o parcialidad que se haga para saldar una factura. Además de llevar un control de los ingresos bancarios para una mayor fiscalización, el SAT ha detectado que una gran cantidad de personas morales usan la estrategia de deducir sobre todo a fin de año facturas que les expiden sin ser pagadas y que también hay clientes que para no acumular los ingresos cancelaban sus facturas ya pagadas sin autorización de sus

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

clientes. Todos estos motivos fueron suficientes para que el SAT hiciera obligatoria la expedición de facturas por complemento de pagos.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) dio a conocer en su página de internet, los motivos que propiciaron la implementación del complemento para pagos como un instrumento de control:

- Actualmente los contribuyentes están obligados a emitir comprobantes fiscales digitales (CFDI) por el total de la operación; sin embargo, estos no siempre son liquidados por los clientes en una sola exhibición sino parcialmente, lo cual implica que no siempre se vinculen las facturas ya expedidas con los pagos realizados, lo que pudiese dar lugar a una acumulación incorrecta de los ingresos por parte de los contribuyentes
- Algunos contribuyentes han denunciado que sus proveedores de bienes o servicios cancelan facturas que ya han sido pagadas, sin que medie un aviso o causa para tal acción; lo cual acarrea fuertes consecuencias para quienes legítimamente tienen derecho a una deducción y acreditamiento de impuestos, y
- La autoridad ha identificado casos en donde se emite una factura por una operación a crédito o con pago diferido y el receptor de la factura no realiza el pago pactado, pero sí pretende utilizar la factura recibida para deducir y acreditar, afectando con ello a los proveedores de bienes o servicios que cumplen con su obligación de facturar.

Esta práctica dio pauta a que los receptores de CFDI solicitarán al SAT aclarar la forma de generación de los pagos y establecer mecanismos que impidieran la cancelación de comprobantes liquidados, ya sea total o parcialmente

Las ventajas del nuevo CFDI de complemento de pago son:

- Se controlará la duplicidad de ingresos
- No se podrán cancelar las facturas indebidamente.
- Se conocerá fácilmente si una factura electrónica se ha abonado o no.

Los contribuyentes que apliquen el complemento de pago en resumidas cuentas estarán a lo siguiente:

**Tabla 24. Proceso de complemento de pago**

OPERACIÓN	FACTURA			COMPLEMENTO DE PAGO			REFERENCIA FACTURA ORIGINAL O FOLIO FISCAL
	Método de pago	Forma de Pago	Clave tipo de CFDI	Método de pago	Forma de Pago	Clave tipo de CFDI	
<b>CONTADO</b>	Efectivo, Cheque, Transferencia	PUE: Pago en una sola exhibición	Ingreso	NA	NA	NA	
<b>CRÉDITO</b>	99. Por definir	PPD: Pago en parcialidades o diferido	Ingreso	Efectivo, Cheque, Transferencia	PUE: Pago en una sola exhibición	Pago	Sí
<b>DIFERIDO</b>	99. Por definir	PPD: Pago en parcialidades o diferido	Ingreso	Efectivo, Cheque, Transferencia	PUE: Pago en una sola exhibición	Pago	Sí

Elaboración propia a partir de información del anexo 20 del SAT

#### **IV.10.2 Sanciones por no emitir el complemento de pago**

Si los contribuyentes no cumplen con la emisión del comprobante fiscal por complemento de pago en términos de las disposiciones fiscales dicho acto constituye una infracción de conformidad con el artículo 83, fracción VII del CFF que señala lo siguiente:

Artículo 83.- Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

En el artículo 84 del CFF en su fracción IV señala las infracciones por incumplir con la expedición de comprobantes digitales, haciendo referencia a lo siguiente:

Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

IV. De \$12,070.00 a \$69,000.00 a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$2,160,130.00, supuestos en los que la multa será de \$1,210.00 a \$2,410.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.

No cabe duda que la autoridad fiscal cada día está aumentando los controles de fiscalización los cuales deberán ser asumidos e implementados por los contribuyentes en su totalidad para evitar tener algún tipo de crédito fiscal, revisión o sanciones.

#### **IV.10.3 Timbrado de nómina**

Gracias a la reforma fiscal y con el fin de seguir combatiendo la evasión fiscal y lograr un mayor control sobre los ingresos que obtienen las personas físicas por

concepto de sueldos y salarios y los impuestos que se recaudarán por concepto de retenciones, se implementó el nuevo timbrado de nómina.

Por tal motivo se hace obligación para los patrones o empleadores expedir y a entregar recibos de nómina con las mismas características y requerimientos de un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI).

La deducción de sueldos y salarios es uno de los rubros más importantes en las partidas de erogaciones de los contribuyentes, por tal motivo, la autoridad fiscal inició este proceso de timbrado de nómina para tener un mayor control. A la par se tendrá un mayor control de las aportaciones al IMSS y demás pagos y retenciones a los empleados, por lo que dichos pagos en algún momento podrán ser consultados incluso por la junta de conciliación y arbitraje.

Según el SAT el timbrado de nómina consiste en expedir comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) por concepto de nómina, es una obligación de los contribuyentes personas físicas o morales que en la realización de una actividad económica efectúen pagos a sus trabajadores por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado o a contribuyentes asimilados a salarios.

Si no se cumple con la obligación de timbrar la nómina las sanciones aplicarán al igual que el complemento de pago. Adicional a esto la autoridad fiscal podrá hacer no deducible la nómina completa del contribuyente por no cumplir con este nuevo requerimiento.

#### **IV.11 Recaudación por cada peso invertido en fiscalización**

Según información recabada del SAT, se dan las siguientes estadísticas:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- En 2017 el SAT incorporó a 7.8 millones de mexicanos y 90.4 mil empresas al padrón de contribuyentes
  - El incremento de los que pagan impuestos fue de 13.9 por ciento o 7.9 millones de contribuyentes respecto a 2016
  - El SAT logró una recaudación récord de 2.84 billones de pesos durante 2017, lo que significa un incremento de 4 por ciento o 108 mil millones de pesos superior a lo previsto en la Ley de Ingresos.
  - Se tuvieron 42 mil 457 “actos de control de obligaciones” en 2017.
  - Los actos de fiscalización realizados por el SAT se dispararon 50.8 por ciento el año pasado al sumar en total 136 mil 135. En promedio, el monto recaudado por cada acto de fiscalización ascendió a un millón 34 mil 760 pesos, según Hacienda, por lo que en total se recaudaron 140.9 mil millones de pesos.
  - Por cada peso erogado en actos de fiscalización, se logró recuperar 41.8 pesos en el año referido, mientras que, por ejemplo, en 2012, por cada peso gastado se obtuvieron 38.2 pesos”.
  - En 2017 por cada 100 pesos recaudados, el costo para el SAT fue de 55 centavos, y representa 2 centavos menos respecto al costo de 2016 y 44 centavos por debajo de lo que se erogaba en 2012.

## **CAPÍTULO V CASO PRÁCTICO**

### **PLAN DE MEJORA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES Y ANÁLISIS DEL IMPACTO DEL NUEVO SISTEMA DE FISCALIZACIÓN DEL SAT EN LA EMPRESA HUMITECH DE MÉXICO S DE RL DE CV**

Como resultado del presente proyecto se obtuvo un plan de mejora para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales para la empresa Humitech de México S de RL de CV, para lo cual, fue necesario analizar cada uno de los procesos en los que ha impactado la nueva fiscalización del SAT.

De igual manera para conocer el impacto que ha dejado la implementación de los nuevos requerimientos y controles fiscales del SAT, se han realizado entrevistas, revisión de gastos y análisis completo en los diferentes procesos de la empresa.

#### **V.1 Procesos revisados**

##### **V.1.1 Proceso de facturación (requerimientos del nuevo CFDI 3.3)**

El proceso de ventas fue el primer proceso que se analizó en este proyecto dentro de la empresa Humitech de México S de RL de CV para conocer si se está cumpliendo con los nuevos requerimientos que pide y obliga el SAT sobre todo con lo establecido para la factura 3.3.

#### **Sistema contable usado en la empresa**

En la empresa Humitech de México usan el ERP Microsip para la administración de todo su sistema de contabilidad.



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

Al analizar el ERP Microsip se llega a la conclusión que es un software muy amigable para su manejo con integración en todos los módulos de contabilidad básica. Dicho sistema tendrá un funcionamiento óptimo siempre y cuando se tenga bien alimentada la información dentro del mismo sistema.

La empresa tiene contratados los siguientes módulos con el sistema Microsip:

- Contabilidad
- Ventas
- Cobranza
- Inventarios
- Cuentas por pagar
- Bancos
- Compras
- Nominas
- Descarga de archivos digitales CFDI

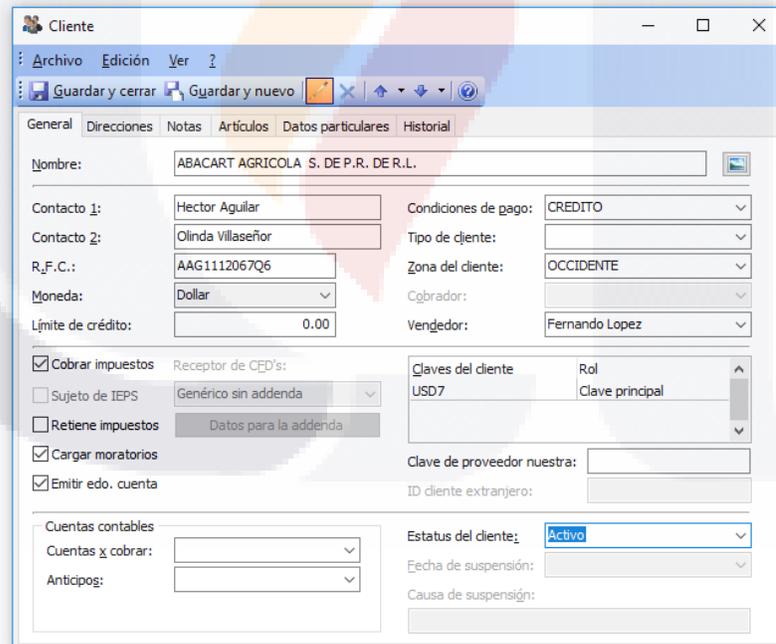
### **Proceso de facturación**

Para conocer el proceso completo de facturación y revisar si se está cumpliendo correctamente con los requerimientos del nuevo CFDI 3.3, se realizó una entrevista

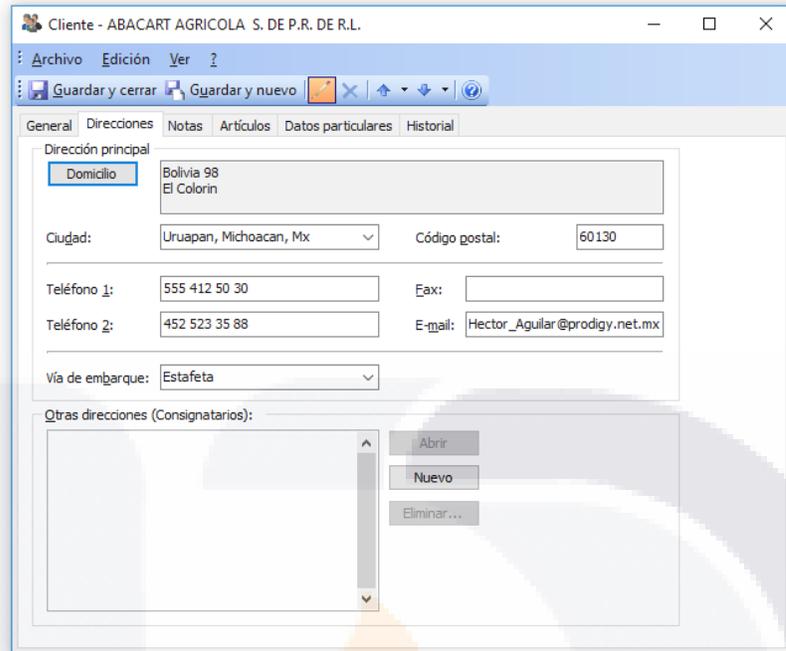
y revisión al sistema de facturación el cual es llevado por el empleado Edgar Patiño Hernández.

Dicho proceso de facturación se lleva como se describe a continuación:

1. Se recibe una orden de venta generada por el departamento de ventas para generar la factura. En dicha orden de venta se deben contener los siguientes datos del cliente:
  - RFC, domicilio fiscal, domicilio de entrega, artículos que se venden, precio unitario, impuestos y total.
2. Con la información recibida en la orden de venta se procede a dar de alta al cliente en el módulo de ventas del sistema microsip poniendo la información general del cliente como se muestra a continuación:

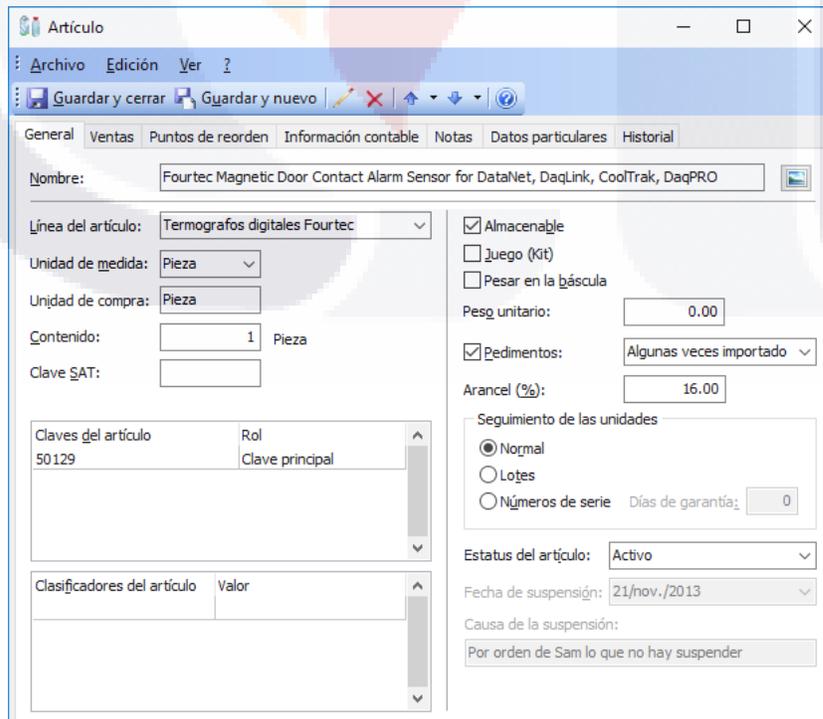


Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech



Obtenida del ERP Microsisp de la empresa Humitech

3. En caso de que no se tenga el producto a facturar, se da de alta en el sistema como se observa a continuación:



Obtenida del ERP Microsisp de la empresa Humitech

- Una vez dado de alta los artículos se procede a realizar la factura como se muestra a continuación:

Factura

General Otros datos Cobranza Documentos relacionados Datos particulares CFD

**Factura**

Fecha: 28/ago./2018 13:13  
Folio: B6189

Cliente (No.): USD007  
Nombre: ABACART AGRICOLA S. DE P.R. DE R.L.  
Almacén: Almacén general

Artículo	Nombre	U.m.	Unidades	Precio	Descro.	Importe
GH60CN-PL	ITAG3 PRO Temperature Label 60 days Celcius No alar...	Pieza	100	9.50	0.00	950.00

1 artículo US\$ 1,102.00

Descuento extra: 0.00 en: porcentaje  Contabilizado  Documento enviado  
Lugar de expedición: Matriz  Forma impresa

Obtenida del ERP Microsisp de la empresa Humitech

Factura - ABACART AGRICOLA S. DE P.R. DE R.L.

General Otros datos Cobranza Documentos relacionados Datos particulares

Plazo  
Condiciones: Credito 30 dias

Vencimientos	Fecha	Porcentaje
1	15/oct./2018	100.00

1 pago 100%

Descuento por pronto pago  
Porcentaje: 0.00  
Fecha:

Comprobante fiscal  
Facturación: Factura electrónica CFDI  
Método de pago: Pago en una sola exhibición  
Forma de cobro: Cheque

Cobro  
 Liquidar importe de la factura  
Descripción:

Obtenida del ERP Microsisp de la empresa Humitech

5. Una vez realizada la factura se envía al cliente junto con una relación de los números de serie de cada uno de los dispositivos comprados.

### Análisis del sistema de facturación

Una vez realizado el análisis detallado del proceso de facturación de la empresa Humitech, se han detectado varios errores en el proceso que impiden que se cumpla de manera correcta con los nuevos requerimientos y requisitos del SAT respecto al nuevo CFDI 3.3. Dichos errores y observaciones se detallan a continuación poniendo en cada uno las recomendaciones de mejora:

1. Al momento de dar de alta los artículos dentro del sistema microsip para facturar no le ponen la clave del SAT por lo que se está incumpliendo con los nuevos requisitos del CFDI establecidos en el Anexo 20 para el llenado del nuevo CFDI Apéndice 3 sobre la “Clasificación de Productos y Servicios”.

The screenshot shows the 'Artículo' form in the ERP Microsip system. The 'Clave SAT' field is highlighted with a red box, indicating it is empty. The form contains various fields for article details, including name, line, unit of measure, and tax information.

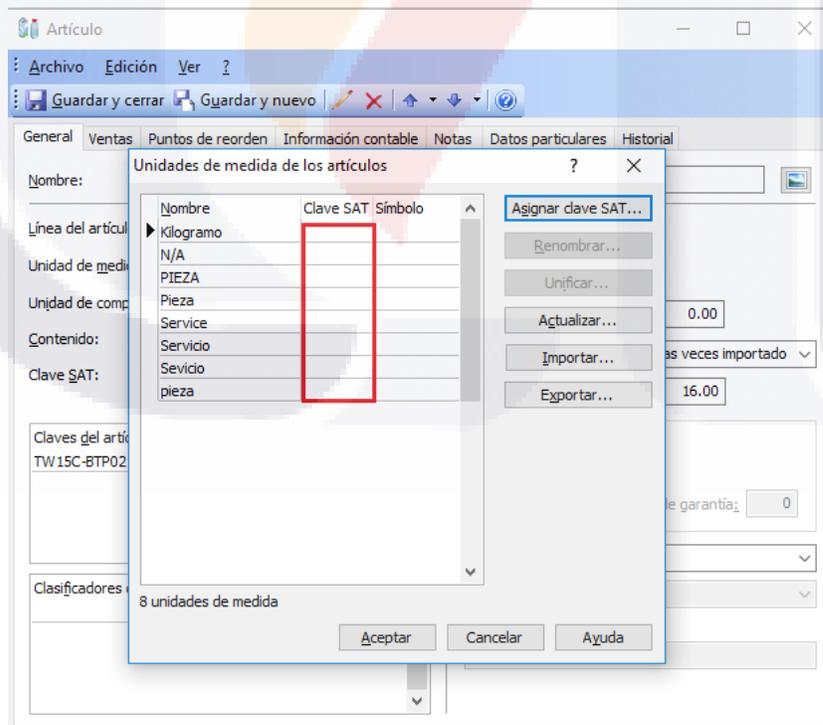
Claves del artículo	Rol
TW15C-BTP02	Clave principal

Clasificadores del artículo	Valor
-----------------------------	-------

Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

**Sugerencias de mejora:**

- Modificar el sistema de alta de productos donde se ponga como obligatorio el campo del Clave de SAT para artículos, para que no se pueda guardar el producto si no tiene puesta dicha clave
  - Los 2 productos más importantes de la empresa son los termógrafos y los filtros de etileno por lo que se sugieren las claves 41112207 – Termógrafos y 40161509 - Filtros de absorción respectivamente.
2. Al igual que el error anterior, al momento de dar de alta el artículo no le ponen la clave del SAT en la unidad de medida por lo que se está incumpliendo con los nuevos requisitos del CFDI establecidos en el Anexo 20 para el llenado del nuevo CFDI en su apartado I. Guía de llenado del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI).



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

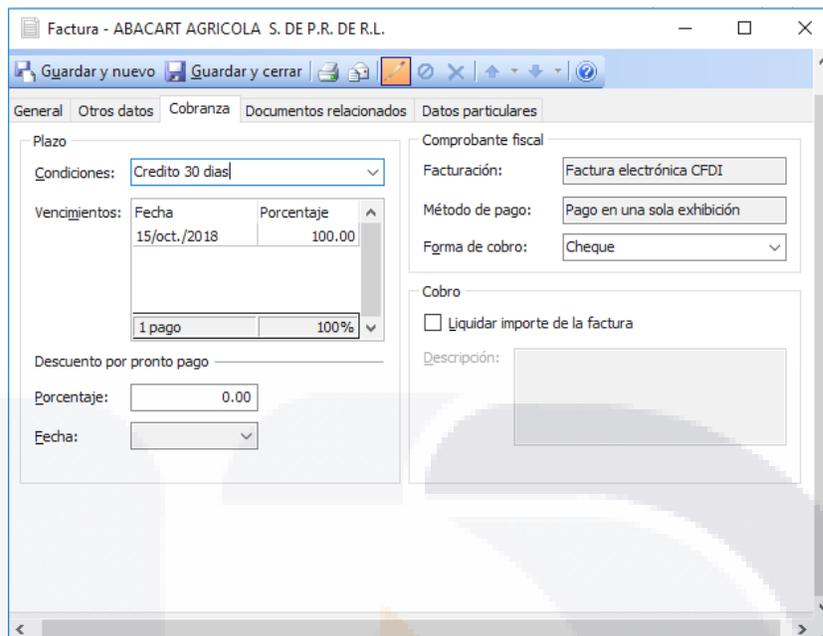
### Sugerencias de mejora:

- Modificar el sistema de alta de productos donde se ponga como obligatorio el campo del Clave de SAT para unidad de medida, para que no se pueda guardar el producto si no tiene puesta dicha clave
- Los artículos que vende la empresa Humitech se venden únicamente como piezas por lo que se sugiere usar la clave del SAT H87 Pieza.

3. Al momento de realizar el CFDI, el encargado de la facturación independientemente si es a crédito o contado a dicha factura le pone método de pago en una sola exhibición y le agrega la forma de cobro cheque o transferencia.

El Anexo 20 para el llenado del nuevo CFDI 3.3 en su apartado I detalla lo siguiente: En el caso de que no se reciba el pago de la contraprestación al momento de la emisión del comprobante fiscal (pago en parcialidades o diferido), los contribuyentes deberán seleccionar la clave 99. (por definir) en la forma de pago y el método de pago será PPD (pago en parcialidades o diferido).

Únicamente cuando se reciba el pago al momento de realizar la factura se podrá aplicar el método de pago PUE (pago en una exhibición) y se podrá poner la forma de pago que corresponda (transferencia, cheque o efectivo). Todas las facturas a crédito serán PPD con forma de pago 99. Por definir.



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

**Sugerencias de mejora:**

- Hacer una modificación en el sistema de microsip en donde todas las facturas que se pongan como crédito, en automático se ponga el método de pago PPD y forma de cobro 99. Por definir y únicamente cuando sean pagadas de contado permita poner el método de pago (transferencia, cheque o efectivo).

La empresa Humitech está cumpliendo con la obligación de expedir los CFDI, pero al día de hoy los está realizando de la manera incorrecta ya que no se cumplen con los últimos requisitos del nuevo CFDI 3.3.

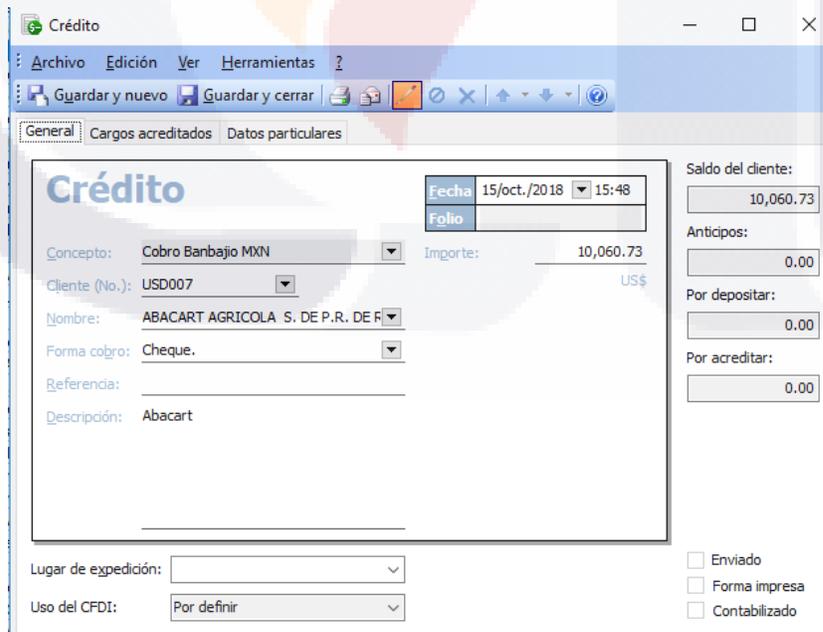
Como parte de estas mejoras se le da una pequeña capacitación al en cargado de facturación sobre los nuevos requerimientos en la facturación y se le explica la importancia de realizar estos procesos de la manera correcta para evitar tener sanciones por incumplimiento de los nuevos requisitos fiscales ya que no solo se perjudicaría a la empresa Humitech sino también a sus clientes en cuestión de deducibilidad.

### V.1.3 Proceso de cobranza (complemento de pago)

El segundo proceso que se analizó fue el de cuentas por cobrar, considerando la importancia que tiene actualmente el nuevo CFDI de complemento de pagos.

La encargada de la cobranza es la señorita Rosa Isabel Marcial la cual detalla a continuación el proceso completo de cobranza dentro de la empresa:

1. El departamento de ventas envía al departamento de cobranza el comprobante de pago emitido por su banco.
2. Una vez con el comprobante de pago se verifica que dicho cobro esté debitado en el banco.
3. Cuando el cobro ya se encuentra debitado, se procede a registrar el cobro en el sistema microsip en el módulo de cuentas por cobrar aplicando el cobro a las facturas correspondientes.



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

Concepto	Folio	Vencimiento	Saldo actual	Acreditar
Venta	B5879	20/jul./2018	3,860.00	3,860.00
Venta	B6027	24/ago./2018	2,784.00	2,784.00
Venta	B6189	27/sep./2018	1,102.00	1,102.00
Venta	B6233	06/oct./2018	25.52	25.52
Venta	B6328	24/oct./2018	493.00	493.00
Venta	B6330	24/oct./2018	551.00	551.00
Venta	B6337	25/oct./2018	259.21	259.21
Venta	B6362	28/oct./2018	986.00	986.00
				10,060.73

Tipo de cambio:  Crédito:   
 Cuenta contable:  Por acreditar:   
 Cobrador:

Obtenida del ERP Microsisp de la empresa Humitech

### Análisis del sistema de facturación

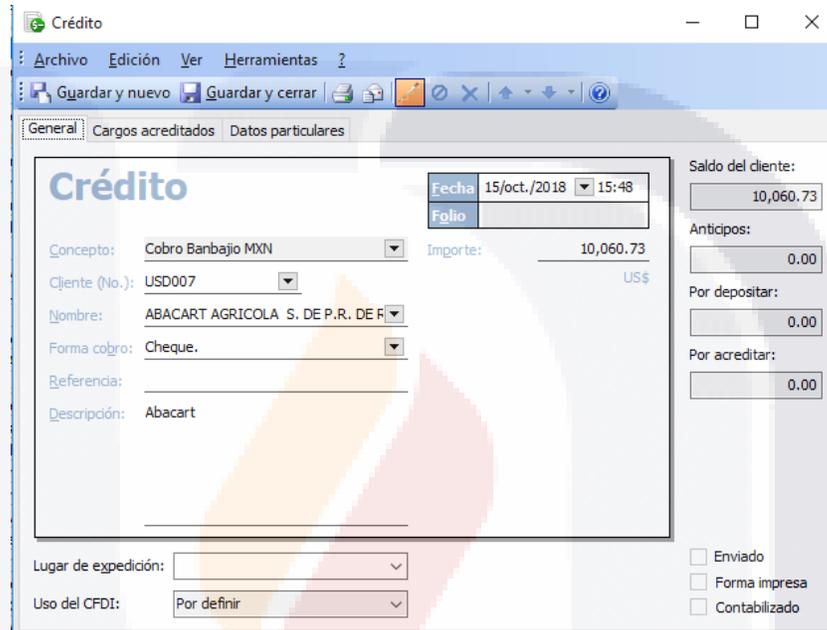
Una vez realizado el análisis detallado del proceso de cobranza de la empresa Humitech, se han detectado varios errores en el proceso que impiden que se cumpla de manera correcta con los nuevos requerimientos y requisitos del SAT respecto al nuevo CFDI 3.3. Dichos errores y observaciones se detallan a continuación poniendo en cada uno las recomendaciones de mejora:

1. Los cobros recibidos por la empresa Humitech no cuentan con un CFDI de complemento de pago por lo que se está incumpliendo con la obligación del CFDI de complemento de pago estipulado en el anexo 20 y que detalla lo siguiente:

“Cuando se emita un comprobante fiscal en el que la contraprestación se pague en parcialidades, o de forma diferida se deberá incorporar el Complemento de pagos, por lo que las especificaciones de los campos a

registrar para la elaboración de este complemento expresados en lenguaje no informático se incluyen en el presente documento en el punto II”.

“El emisor del CFDI con complemento para recepción de pagos debe ser quien recibe el pago, en el caso de pago en parcialidades o diferido, conforme a las disposiciones fiscales vigentes”.



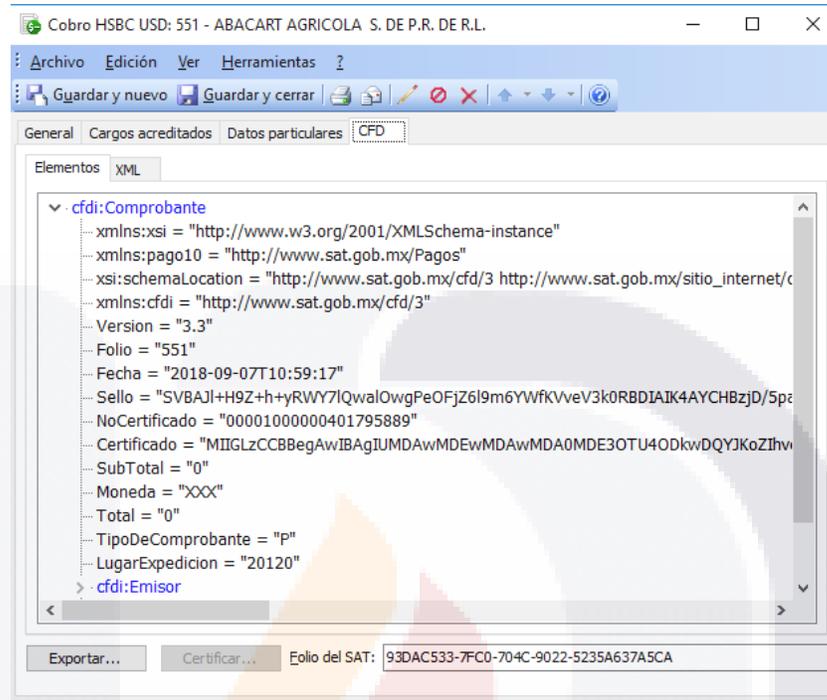
Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

En la imagen anterior de un pago registrado, muestra que no se tiene un CFDI del cobro.

**Sugerencias de mejora:**

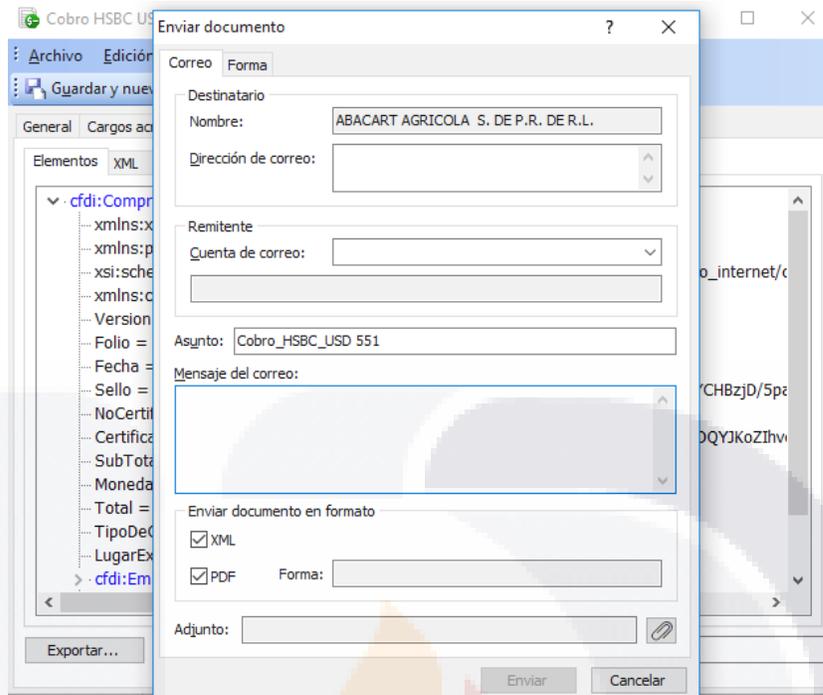
- Se revisó la versión del microsip y se tenía la versión 2017 para este módulo por lo que aún no se tenía integrado el CFDI de complemento de pagos. Se sugiere a dirección realizar la actualización del sistema microsip teniendo una respuesta positiva y procediendo a la actualización al siguiente día de la petición.

Cuando se realizó la actualización del microsip, automáticamente se pudo generar el CFDI de los cobros como se muestra en la siguiente imagen:



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

2. No se contaba con un correo específico para enviar y recibir CFDI y era muy difícil tener controlado en un solo punto los CFDI emitidos y recibidos. De igual manera no se tenían alimentados en el sistema los correos electrónicos de los clientes para automatizar el envío de los CFDI.



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

**Sugerencias de mejora:**

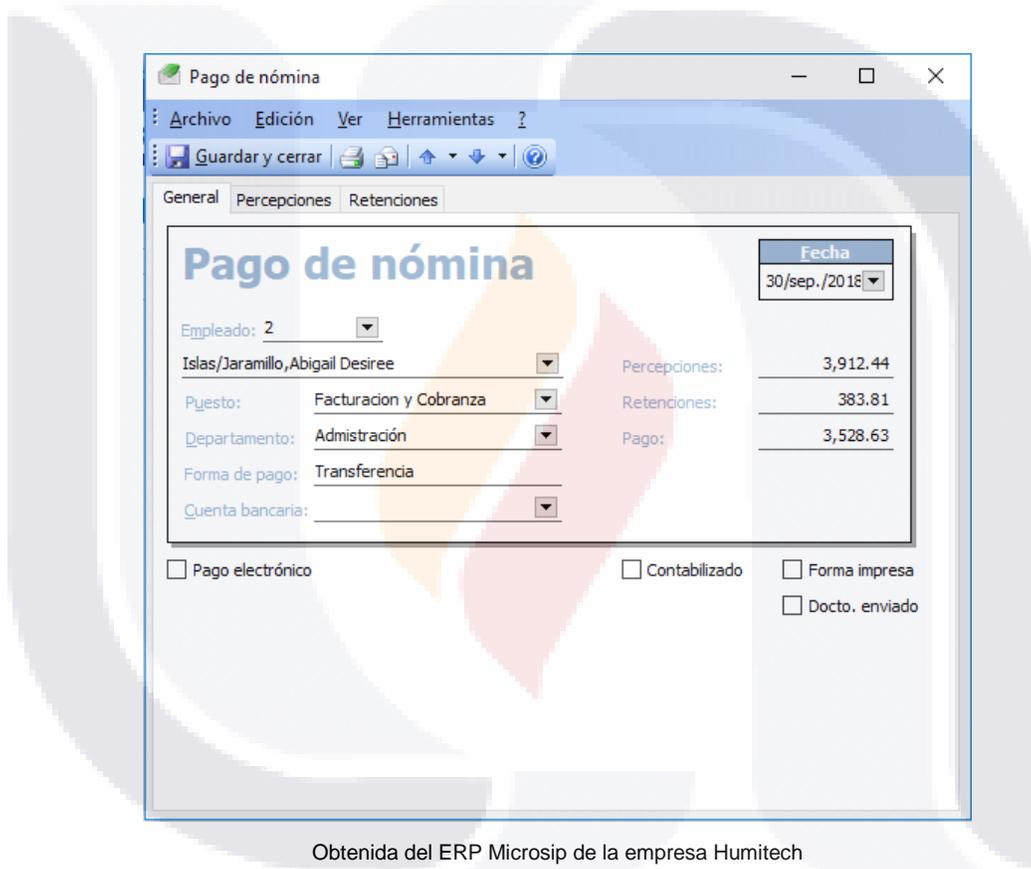
- Se sugiere realizar el correo [cfdi@humitechmexico.com](mailto:cfdi@humitechmexico.com) para enviar y recibir los CFDI
- Se pide a la encargada de cobranza y al encargado de facturación alimentar los correos electrónicos en cada uno de los clientes para automatizar el envío de los CFDI desde el sistema microsip.

Al igual que en el proceso de facturación se le da una capacitación a la encargada de cobranza sobre los nuevos requerimientos en la facturación y se le explica la importancia de realizar estos procesos de la manera correcta para evitar tener sanciones por incumplimiento de los nuevos requisitos fiscales ya que no solo se perjudicaría a la empresa Humitech sino también a sus clientes.

**V.1.4 Proceso de nóminas (requerimientos del nuevo CFDI 3.3)**

La encargada de realizar la nómina es la estudiante de contabilidad Claudia Ramos la cual nos detalla el proceso que realiza para el pago y registro de nómina:

1. Se realiza el cálculo de nómina en excel, con las tablas de ISR, subsidio, seguridad social automáticas.
2. Una vez realizado el cálculo en excel, se meten las cantidades obtenidas en el módulo de nóminas en el sistema microsip.



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

Pago de nómina - Islas/Jaramillo, Abigail Desiree

Archivo Edición Ver Herramientas ?

Guardar y cerrar

General Percepciones Retenciones

Concepto	Gravable	Exento	Total	Unidades
Sueldo normal	3,353.52	0.00	3,353.52	12 días
Séptimo día	558.92	0.00	558.92	2 días
2 percepciones		3,912.44	0.00	3,912.44

Obtenida del ERP Microsisp de la empresa Humitech

Pago de nómina - Islas/Jaramillo, Abigail Desiree

Archivo Edición Ver Herramientas ?

Guardar y cerrar

General Percepciones Retenciones

Concepto	Monto	Unidades
I.S.R.	312.43	
Seguro social	71.38	10 días
2 retenciones		383.81

Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

3. Cuando ya se tiene la nómina calculada, se realiza el pago y se imprime el recibo para firma de los empleados.

### **Análisis del sistema de nóminas**

Una vez realizado el análisis detallado del proceso de nóminas de la empresa Humitech, se han detectado varios errores en el proceso que impiden que se cumpla de manera correcta con los nuevos requerimientos y requisitos del SAT respecto al nuevo CFDI 3.3. Dichos errores y observaciones se detallan a continuación poniendo en cada uno las recomendaciones de mejora:

1. Los recibos de nómina no cuentan con un CFDI. El expedir comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) por concepto de nómina, es una obligación de los contribuyentes personas físicas o morales que en la realización de una actividad económica efectúen pagos a sus trabajadores por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado o a contribuyentes asimilados a salarios, conforme a lo establecido en el Artículo 27, fracciones V, segundo párrafo y XVIII y 99, fracción III de la Ley del ISR.

Concepto	Gravable	Exento	Total	Unidades
Sueldo normal	3,353.52	0.00	3,353.52	12 días
Séptimo día	558.92	0.00	558.92	2 días
2 percepciones		3,912.44	0.00	3,912.44

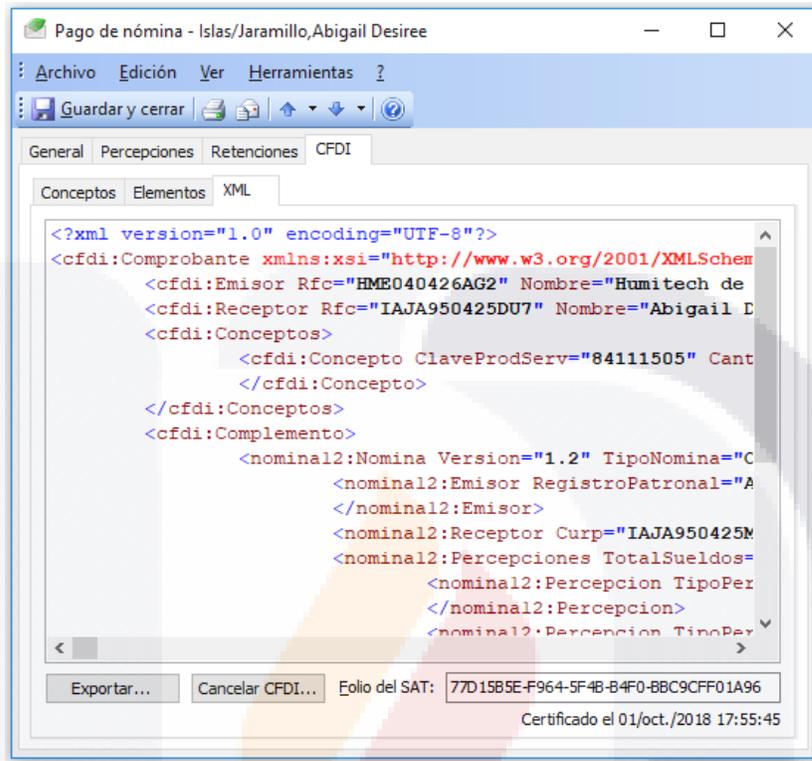
Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

En la imagen anterior se muestra como la empresa a estas alturas no cuenta con el timbrado de nómina por lo que pone en riesgo que en una revisión le hagan no deducible la nómina completa.

**Sugerencias de mejora:**

- Se revisó la versión del microsip y se tenía la versión 2015 para este módulo por lo que aún no se tenía integrado el CFDI de nómina. Se sugiere a dirección realizar la actualización del sistema microsip teniendo una respuesta positiva y procediendo a la actualización al siguiente día de la petición.

Cuando se realizó la actualización del microsip, automáticamente se pudo generar el CFDI de nómina como se muestra en la siguiente imagen:



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

2. No se tienen alimentados los correos electrónicos de cada uno de los empleados en el módulo de nómina dentro del microsip y no se tiene un correo para enviar y recibir CFDI.

**Sugerencias de mejora:**

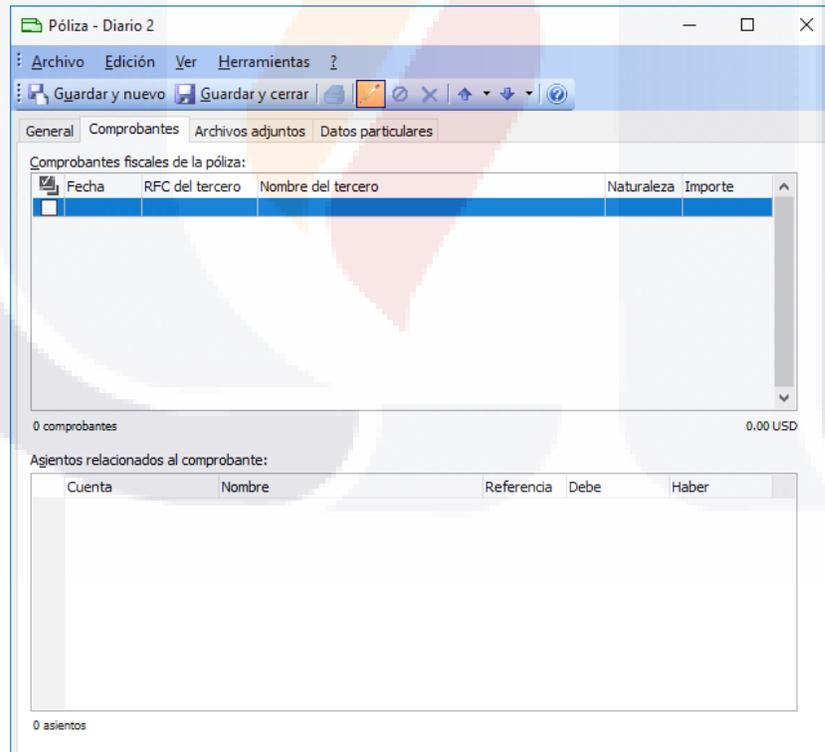
- Se sugiere realizar el correo [cfdi@humitechmexico.com](mailto:cfdi@humitechmexico.com) para enviar y recibir los CFDI
- Se pide a la encargada de hacer la nómina, alimentar los correos electrónicos en cada uno de los empleados para automatizar el envío de la nómina.

La empresa Humitech cumple de manera correcta con los cálculos de nómina y su registro, pero se le ha olvidado actualizarse en cuestión de los requerimientos fiscales y toda esta nueva actualización del SAT.

### V.1.5 Proceso de contabilidad

El objetivo de analizar el módulo de contabilidad sobre todo es para revisar la integración de los CFDI en cada uno de los movimientos contables para cumplir con el SAT en caso de una revisión electrónica.

Al momento de revisar los asientos contables se observó que la empresa no adjuntaba los CFDI en cada uno de los asientos como se muestra en la siguiente imagen:

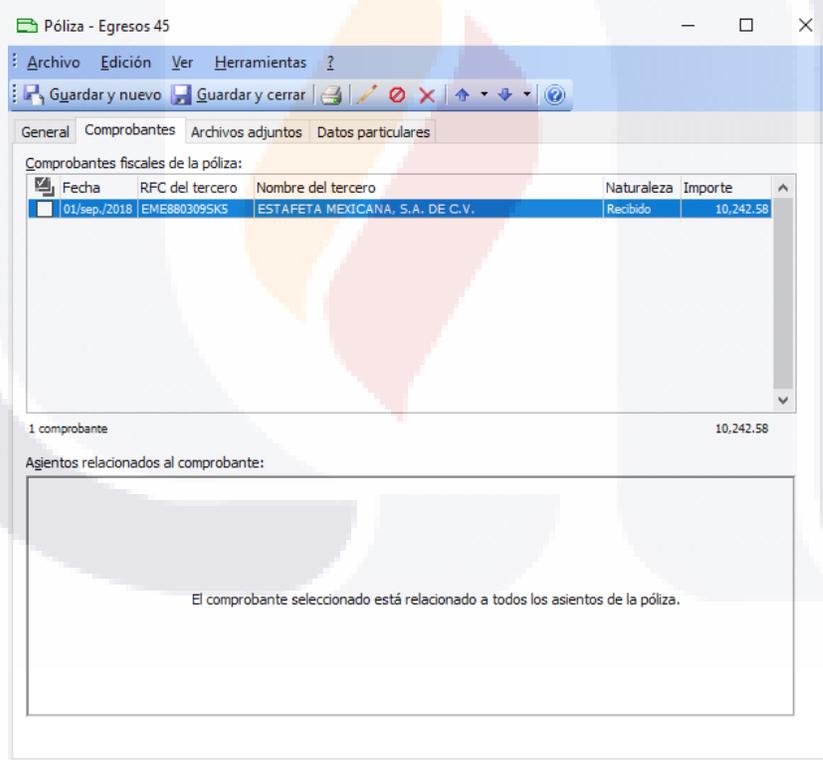


Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

### Sugerencias de mejora:

- Se detectó el mismo problema que en los módulos anteriores, un sistema de microsip con versión de 2016 por lo que no se podía adjuntar los XML. Se sugiere a dirección realizar la actualización del sistema micosis teniendo una respuesta positiva y procediendo a la actualización al siguiente día de la petición.

Cuando se realizó la actualización del microsip, automáticamente se pudieron adjuntar los CFDI en cada uno de los movimientos como se muestra en la siguiente imagen:



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

Es muy importante tener los CFDI de cada uno de los movimientos generados en la contabilidad, el mismo sistema de microsip con la actualización arroja la opción de

la descarga automática y la vinculación automática con cada uno de los movimientos. Se le da capacitación a la encargada de la contabilidad para llevar un buen control en este aspecto.

### V.1.6 Contabilidad Electrónica

Con la nueva fiscalización del SAT, se vuelve muy importante el envío de la contabilidad electrónica, de la manera correcta. Hay muchas empresas que se ampararon para no presentar la contabilidad electrónica, pero no es el caso de la empresa Humitech por lo que debe cumplir de manera correcta con esta obligación.

Inicio > Otros trámites y servicios > Consulta tus acuses generados en la aplicación Contabilidad Electrónica

**Consulta Acuses**

No. Folio: \*   
 Criterios:

Período Fiscal: \* Año: \*

Mes Inicial: \*  Mes Fin: \*

Motivo: \*  Tipo de Archivo: \*

Estatus: \*  Tipo de Envío: \*

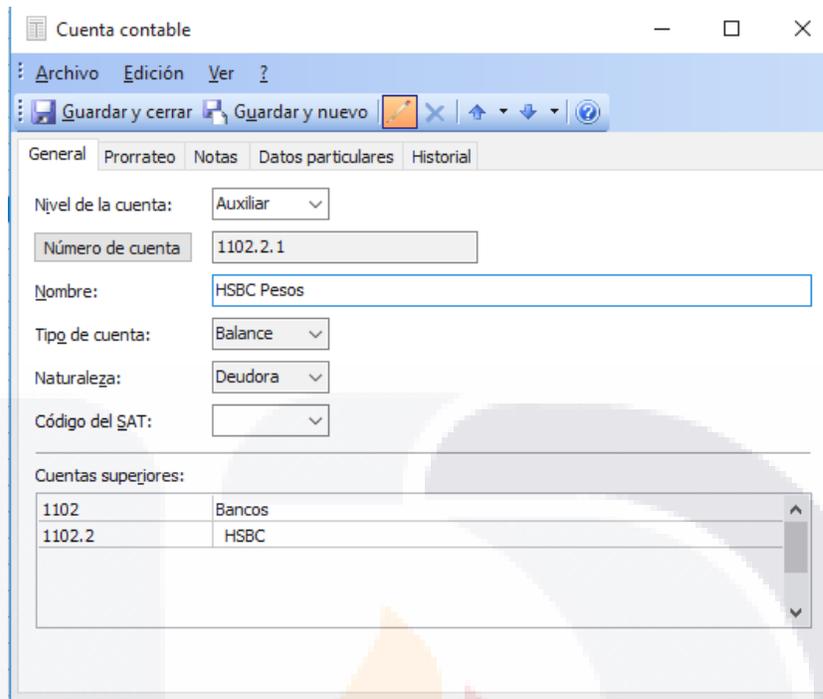
Total de Registros: 0

No se encontraron acuse(s) con los criterios de búsqueda ingresado(s).

Obtenida del portal del SAT de la empresa Humitech

En la imagen anterior se puede observar que la empresa Humitech no ha enviado su contabilidad electrónica, por lo que se procede a hacer un análisis en su catálogo de cuentas y sistema contable para que cumpla de manera correcta con esta obligación.

Una vez actualizado el sistema microsip a la versión 2018, y al analizar el catálogo de cuentas se observa en la siguiente imagen como no se tienen vinculadas las cuentas contables con el catálogo de cuentas del SAT:



Obtenida del ERP Microsip de la empresa Humitech

**Sugerencias de mejora:**

- Se pide a la encargada de contabilidad poner el código de SAT en cada una de las cuentas contables para tener relacionado de manera correcta el catálogo de cuentas de la empresa Humitech.

Las estructuras del catálogo de cuentas se consideran adecuadas, por lo que una vez asignados los códigos en cada una de las cuentas el sistema microsip, automáticamente se generan los archivos que deberán ser enviados mes a mes por medio del buzón tributario al SAT para cumplir con la contabilidad electrónica.

Se le da una capacitación a la encargada de contabilidad sobre la importancia de la presentación de la contabilidad electrónica y se le explica que mes a mes debe realizar sus cierres contables y revisar el cuadro de su balanza para cumplir de la manera correcta con esta obligación del SAT.

**V.1.7 Panorama en el que se encontraba la empresa antes de cumplir con los nuevos requerimientos del SAT.**

Con los análisis hechos a los diferentes procesos de la empresa Humitech en los que ha impactado la nueva fiscalización del SAT, se pudo observar que la empresa se encontraba muy vulnerable a tener una revisión fiscal y ser acreedora de algún tipo de crédito fiscal, multa o sanción.

A continuación, se presentan una lista de las inconsistencias encontradas en los procesos y el tipo de sanción al que pudo haber sido acreedora la empresa Humitech:

**Tabla 25. Inconsistencias y sus posibles sanciones en la empresa Humitech**

Inconsistencia	Sanción	Fundamento
En facturación: No se tenía clave de artículo ni clave de unidad de medida en los CFDI de ventas, no se contaba con un correcto registro de facturas en relación al método y forma de pago.	Multa de \$12,070.00 a \$69,000.00 por expedir CFDI incorrecto	Art. 84 CFF Fracc. IV
En cobranza no se expedía el CFDI de complemento de pago	Multa de \$12,070.00 a \$69,000.00 por no expedir CFDI	Art. 84 CFF Fracc. IV
En nómina no se expedía el CFDI de pago	Multa de \$12,070.00 a \$69,000.00 por no expedir CFDI	Art. 84 CFF Fracc. IV
En contabilidad no se presentaba la contabilidad electrónica	Multa de \$980.00 a \$12,240.00 por cada una de las declaraciones no presentadas.	Art. 82 CFF Fracc. I

	<p>Multa de \$10,030.00 a \$20,070.00 por no presentar las declaraciones en medios electrónicos.</p>	
--	--	--

Elaboración propia con información del CFF

Esos son solo algunos de los supuestos en los que pudo haber caído la empresa Humitech por no cumplir con los nuevos requerimientos del SAT. Sin duda que la autoridad fiscal en caso de una revisión puede encontrar muchas más sanciones por lo que se sugiere a la empresa cubrir completamente con todos los requerimientos y con todas las observaciones hechas.

## V.2 Impacto de la nueva fiscalización del SAT en la empresa Humitech

Para conocer el impacto que la nueva fiscalización del SAT ha generado en la empresa Humitech, se realizó el siguiente cuestionario al Director General, al encargado de Sistemas y a la encargada de Contabilidad:

### CUESTIONARIO

Sánchez (2018), Cuestionario sobre la nueva fiscalización del SAT y su impacto en la empresa Humitech / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.

1. ¿Qué medios usa la empresa para facturar?
  - *Encargada de contabilidad: Se usa el sistema microsip*
  
2. ¿La empresa ha incorporado de manera correcta en sus facturas el método y forma de pago?
  - *Encargada de contabilidad: Se ha incorporado el método de pago y forma de pago en las facturas que arroja el microsip pero aún no se tiene*

*conocimiento del complemento de pago ya que no se ha recibido capacitación alguna al respecto ni se ha tenido tiempo de estudiar el tema.*

3. ¿Sus clientes le han exigido las facturas de complemento de pago?

- *Encargada de contabilidad: Si se han recibido quejas de los clientes, pero lo único que se les dice es que en los próximos días se les enviará su factura de complemento de pago.*

4. ¿Se tiene bien alimentado el catálogo de artículos y unidad de medida de la empresa en base a los catálogos del SAT?

- *Encargada de contabilidad: Aún no se mete ninguna clave de SAT en los artículos del catálogo de la empresa ya que eso llevaría mucho tiempo. Tampoco se le han metido a cada artículo la unidad de medida por falta de tiempo.*

5. ¿Se tiene conocimiento y se presenta de manera correcta el CFDI de complemento de pago?

- *Encargada de contabilidad: Solo se tienen nociones del complemento de pago, pero no se ha implementado en el sistema microsip. A los clientes no se les ha mandado el complemento de pago por que no se tiene el conocimiento de la forma de implementarlo.*

6. ¿Se tiene conocimiento y se presenta de manera correcta el CFDI de nóminas?

- *Encargada de contabilidad: Si se tiene conocimiento que se debe cumplir con el CFDI de nóminas, pero el sistema microsip al tener desactualizada su versión no se ha completado el proceso.*

7. ¿La empresa está obligada a llevar contabilidad electrónica?

- *Encargada de contabilidad: Si se tiene la obligación de presentar la contabilidad electrónica como todas las empresas, pero no se puede*

*cumplir aquí en la empresa por que no se han metido los códigos del SAT en nuestro catálogo de cuentas y no se conoce el proceso correcto. De igual manera no se lleva la contabilidad al día y no podemos hacer los cierres mensuales para mandar la contabilidad electrónica correcta.*

8. ¿El sistema contable que usa la empresa les permite cumplir con sus obligaciones fiscales?
  - *Encargada de contabilidad: Los proveedores del sistema han explicado que el sistema si tiene la capacidad de generar todo, solo se necesita actualizarlo. Ya actualizando el sistema microsip y recibiendo una capacitación se deben cumplir con las nuevas obligaciones correctamente.*
  
9. ¿La empresa promovió amparo en contra de la contabilidad electrónica, buzón tributario y revisiones electrónicas?
  - *Encargada de contabilidad: No, la empresa no presentó ningún amparo, de hecho, no se tiene conocimiento de que haya posibilidad de algún amparo.*
  
10. ¿La empresa cumple con el envío de la contabilidad electrónica mes a mes?
  - *Encargada de contabilidad: No, la empresa no ha presentado la contabilidad electrónica en ningún mes.*
  
11. ¿La empresa tiene bien alimentado el catálogo de cuentas en relación al código agrupador del catálogo de cuentas del SAT?
  - *Encargada de contabilidad: No, aún no se meten los códigos del SAT en cada una de las cuentas del catálogo de la empresa por ese motivo no se presenta la contabilidad electrónica.*
  
12. ¿Qué uso le dan en la empresa al buzón tributario?

- *Encargada de contabilidad: Únicamente se usa el buzón tributario para checar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.*

13. ¿Conoce las nuevas disposiciones relacionadas con la Fiscalización Electrónica?

- *Encargada de contabilidad: Se conoce muy poco*

14. ¿Considera que la Fiscalización Electrónica incrementa las obligaciones de los contribuyentes?

- *Encargada de contabilidad: Si, ya que el SAT cada vez pide más cosas como obligaciones fiscales, cada vez se tiene que hacer más trabajo para presentar impuestos y cumplir con las cosas que piden. Con los nuevos cambios se tienen que hacer cambios en la forma de trabajar contablemente.*

Diosdado Carrillo (2018), Cuestionario sobre la nueva fiscalización del SAT y su impacto en la empresa Humitech / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.

15. ¿Considera que la Fiscalización Electrónica repercute en la esfera administrativa de la empresa?

- *Director General: Por supuesto que sí, con la nueva forma de pedir la contabilidad fiscal, Hacienda ha hecho que se cambien los métodos y la forma de llevar la contabilidad, se han invertido en más programas y tiene más controlados a los contribuyentes. Se ha cambiado de una contabilidad en físico a una contabilidad en digital.*

16. ¿Considera que la Fiscalización Electrónica genera más trabajo para el área contable de la empresa?

- *Director General: Al pasar de los años he visto a mi área contable con más actividades, con las nuevas formas de realizar la contabilidad fiscal, más estresados por la presentación de la contabilidad.*
- *Encargada de Contabilidad: Si ha generado más trabajo al tener que llevar un mayor control de los aspectos fiscales. Cada vez más nos están obligando a hacer las cosas de la mejor manera.*

Martínez Topete (2018), Cuestionario sobre la nueva fiscalización del SAT y su impacto en la empresa Humitech / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.

17. ¿Considera que la Fiscalización Electrónica genera más trabajo para el área de sistemas y soporte de la empresa?

- *Encargado de sistemas: Ahora más que nunca los contadores ocupan a personas como nosotros, especialistas en sistemas y programación ya que en la actualidad todo se está llevando de manera digital y ahí es donde nosotros jugamos un papel importante para mantenerles todo actualizado y en funcionamiento para que puedan presentar correctamente y en tiempo y forma sus impuestos.*
- *Encargada de contabilidad: Si ha aumentado el trabajo también de los encargados de sistemas ya que los contadores les pedimos mucho apoyo para mantener en condiciones óptimas los equipos de cómputo, las aplicaciones y los sistemas para llevar la contabilidad.*

18. ¿Considera que la Fiscalización Electrónica ha provocado que se hagan adecuaciones en los procesos de la empresa?

- *Encargada de contabilidad: Claro que sí, se han realizado varios cambios en los procesos de contabilidad, de facturación, de cobranza, de nómina y otros más, al tener que adecuar las cosas que pide Hacienda.*

- *Encargado de sistemas: Si se han realizado cambios, ya que nuestro departamento incluso ha realizado adecuaciones en instalaciones, sistemas y manera de trabajar del departamento contable.*

19. ¿Considera que la Autoridad Fiscal no está preparada en cuanto a tecnología y personal para la implementación de la Fiscalización Electrónica?

- *Director general: Considero que la autoridad fiscal con estos cambios está tratando de que los mismos contribuyentes sean los que se auditen, para con esto disminuir el costo de sus revisiones.*
- *Encargada de contabilidad: Considero que el SAT logrará una mejor revisión a los contribuyentes y si debe estar preparada.*

20. ¿Considera que con la implementación de la contabilidad electrónica lleva más tiempo realizar los registros contables?

- *Encargada de contabilidad: Con la implementación de todos los cambios fiscales no lleva más tiempo realizar los registros contables, lo que lleva más tiempo es procesar toda la información para mandarla al SAT y hacerla como ellos la piden.*

21. ¿Los requisitos de los comprobantes fiscales digitales por internet le parecen excesivos?

- *Encargada de contabilidad: Considero que, son muchos requisitos los que ahora pide el SAT para las facturas eléctricas, aunque creo que todo esto lo hace a raíz de detectar tanta evasión de impuestos.*

22. ¿Cuánto dinero ha invertido la empresa en adaptar o adquirir equipo de cómputo para el cumplimiento de las obligaciones fiscales en los últimos 3 años? en miles de pesos

- *Encargado de sistemas: Los contadores día a día y más ahora piden que sus equipos de cómputo estén actualizados y perfectas condiciones. Por*

*ejemplo, se adquirieron aproximadamente 3 computadoras con un valor de \$10,000.00 pesos exclusivas para tener el sistema fiscal. Se compró una computadora adicional de \$12,000.00 pesos para ser servidor exclusivo de la información fiscal. De igual forma aproximadamente en estos 3 años se han gastado unos \$20,000.00 en piezas y mantenimiento de las mismas.*

23. ¿Cuánto dinero ha invertido la empresa en adaptar o adquirir un ERP, sistemas o software para el cumplimiento de las obligaciones fiscales en los últimos 3 años? en miles de pesos
- *Encargada de Contabilidad: Desde hace 3 años que se adquirió el sistema microsip se han gastado aproximadamente \$55,000.00 pesos.*
24. ¿Cuánto dinero ha invertido la empresa en la actualización de los sistemas administrativos/contables en los últimos 3 años? en miles de pesos
- *Encargada de Contabilidad: Desde hace 3 años que se adquirió el sistema microsip se han gastado aproximadamente \$60,000.00 pesos ya incluyendo las nuevas actualizaciones.*
25. ¿Cuánto dinero ha invertido la empresa en capacitación relacionada con el tema de la fiscalización electrónica, en los últimos 3 años? en miles de pesos
- *Encargada de Contabilidad: Desde hace 3 años que se adquirió el sistema microsip se han gastado aproximadamente \$25,000.00 pesos en capacitaciones del personal de microsip a personal de la empresa Humitech.*
26. ¿Cuánto tiempo han pasado los empleados en capacitación relacionada con el tema de la fiscalización electrónica, en los últimos 3 años? en días promedio por persona

- *Encargada de contabilidad: Podría decir que tanto las personas de contabilidad como las personas de soporte nos hemos capacitado en promedio unos 15 días en el año para poder implementar los nuevos sistemas contables.*

27. ¿Se han tenido que contratar más personas en sistemas o en contabilidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscal?

- *Encargado de Soporte: Se tuvieron que contratar a 2 personas más, pero fue también gracias a que aumentó el trabajo en la empresa, pero esta decisión también es porque se necesita tener al departamento contable funcionando al 100.*

### **V.3 Resultados en la empresa Humitech**

Se estuvo en contacto con las personas encargadas de llevar la contabilidad y sistemas dentro de la empresa Humitech aproximadamente un mes, analizando los diferentes procesos contables obteniendo los siguientes resultados:

1. Se dio capacitación sobre los nuevos requerimientos del SAT y la importancia de implementarlos.
2. Se corrigió el sistema de facturación que llevaban, incorporando el nuevo CFDI 3.3 con los nuevos requerimientos que pide el SAT.
3. Se agregaron a cada artículo las claves del SAT para el correcto registro de las facturas.
4. Se agregaron a cada unidad de medida las claves que pide el SAT.
5. Se hizo un análisis de los productos que vende la empresa para sugerir cual era la clave de artículo correcta de deberían tener cada uno.
6. Se comenzó a usar de manera correcta el complemento de pago, usando de manera adecuada la forma y método de pago.
7. Se comenzó a dar un mejor uso al buzón tributario.

8. Se han agregado y adaptado las claves del catálogo de cuentas del SAT al catálogo de cuentas de la empresa.
9. Se ha comenzado a mandar la contabilidad electrónica de manera correcta esperando en un mediano plazo tener el 100% de los meses cumplidos.
10. Se comenzó a timbrar de manera correcta la nómina.
11. Se implementaron nuevos procesos y correos electrónicos para recibir y enviar facturas electrónicas.
12. Se comenzó a incorporar en cada una de las pólizas los CFDI para tener todo cuadrado y poder hacer frente en caso de una revisión electrónica. Se espera en un mediano plazo tener todas las pólizas con su CFDI integrado.
13. Se hicieron algunas modificaciones al sistema microsip para automatizar los procesos y cumplir de manera correcta con las obligaciones fiscales.

Al finalizar el plan de mejoras y la capacitación dentro de la empresa Humitech, se pidió a las personas que ayudaron a la revisión dentro de la empresa que dieran su retroalimentación sobre los cambios y mejoras brindadas, obteniendo las siguientes respuestas:

- **Sánchez Sánchez (2018) Encargada de contabilidad comentó lo siguiente:** *Antes de que se implementara este proceso de mejora dentro de la empresa, no conocíamos las nuevas obligaciones que pide el SAT, ahora se ha cambiado un poco la manera en que veníamos haciendo las cosas y creo que con esto tendremos la contabilidad más depurada y mejor controlada para evitar que el SAT no revise o no finque una auditoría.*

*Se nos dio una capacitación muy adecuada para llevar de manera correcta e implementar adecuadamente el nuevo CFDI 3.3. del cual solo teníamos nociones y no dimensionábamos la importancia de su correcto uso.*

*Es muy importante cumplir también con la contabilidad electrónica para evitar sanciones del SAT por eso agradezco que nos hayan ayudado en este proceso de mejorar para nuestra empresa.*

- **Martínez Topete (2018) Encargado de sistemas comentó lo siguiente:**  
 Creo que yo no sé mucho de contabilidad ni de impuestos, pero los días en que nos estuvieron dando la capacitación sobre la importancia de cumplir en tiempo y forma con lo que pide la autoridad fiscal, me di cuenta que nosotros como sistemas debemos estar a la orden del departamento de contabilidad para tenerles los equipos y sistemas actualizados para que cumplan bien sus tareas y funciones.

En lo que a mí me tocó en este plan de mejora fue coordinar la actualización de sistemas y procesos con el personal de microsip y tener los equipos en perfecto funcionamiento y creo que se llegó a buen fin todos los cambios realizados.

Agradezco infinitamente que hayan volteado a ver nuestra empresa para realizar este tipo de mejoras.

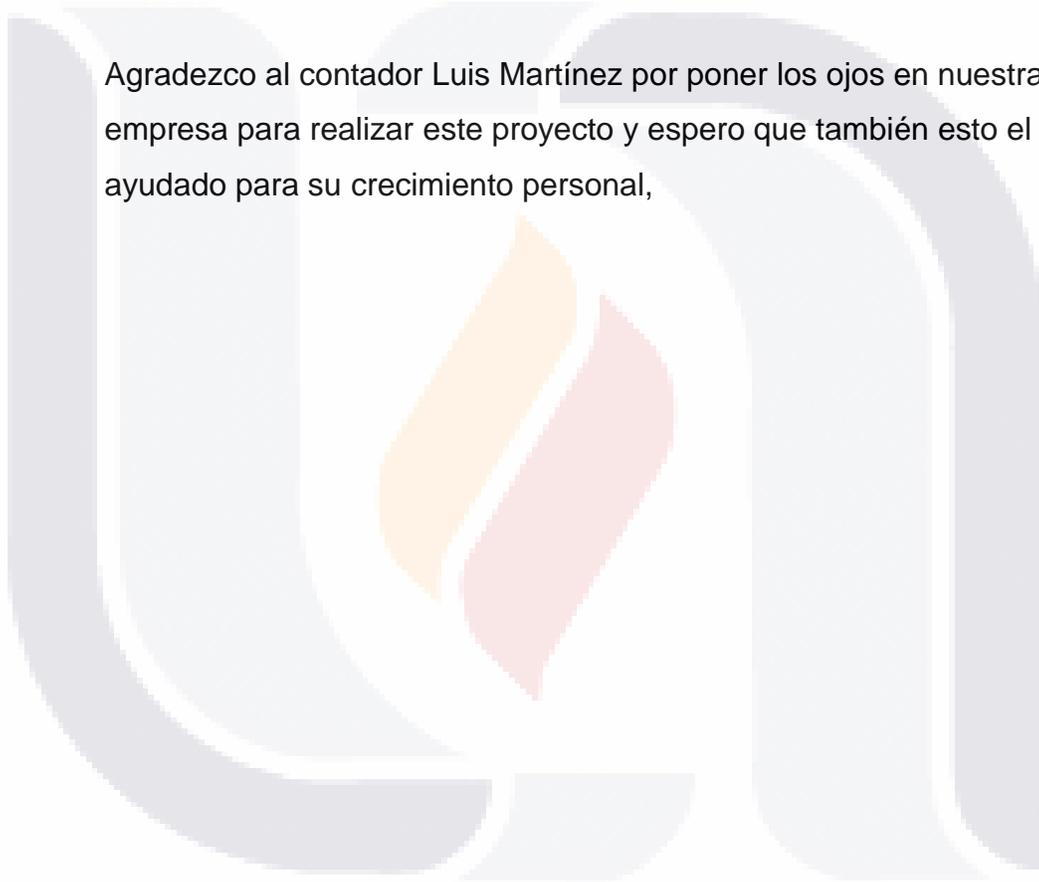
- **Diosdado Carrillo (2018) Director General comentó lo siguiente:**  
 Siempre es muy gratificante que los alumnos de una licenciatura o una maestría apliquen sus conocimientos dentro de las empresas que lo necesitan. Estos jóvenes que son el futuro de nuestro país, los que tomarán las decisiones de la economía, de la política y de todos los ámbitos de nuestro México.

De una manera especial agradezco a la Universidad Autónoma de Aguascalientes y en específico a la maestría en impuestos por tener estos espacios de trabajo en campo para sus alumnos en donde de

manera efectiva aplican todos sus conocimientos para el beneficio de la sociedad que tanto los necesita.

Fue una experiencia muy buena el hacer un análisis de las cosas que dentro de la empresa estábamos haciendo mal en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y fue todo un reto implementar los cambios para tener una mejora que era el objetivo de este trabajo que desarrollaron.

Agradezco al contador Luis Martínez por poner los ojos en nuestra empresa para realizar este proyecto y espero que también esto el haya ayudado para su crecimiento personal,



## **CAPÍTULO VI CONCLUSIONES**

### **VI.1 Conclusiones del trabajo práctico dentro de la empresa Humitech**

La finalidad principal y uno de los objetivos más importantes de este proyecto fue desarrollar un plan de mejora para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y los nuevos requerimientos del SAT en la empresa Humitech de México S de RL de CV y conocer el impacto que los nuevos sistemas y métodos de fiscalización del SAT han ocasionado en dicha empresa sujeta de estudio.

Dichos objetivos fueron cumplidos en este trabajo ya que tuve una gran respuesta por parte de la empresa en la que se implementaron los cambios y mejoras, realizando modificaciones en los procesos de facturación, cobranza, nóminas y contabilidad para cumplir de manera correcta con las obligaciones fiscales.

La empresa ha destinado recursos en sistemas contables, equipos y actualizaciones, pero no se habían aprovechado de la mejor manera ni el personal había tenido una capacitación adecuada para implementar los requerimientos y solicitudes de la nueva fiscalización.

Coordiné una capacitación al personal de la empresa y se pidieron varios cambios en los sistemas los cuales fueron incorporados de buena manera tomando las sugerencias e implementándolas de manera inmediata.

De manera general considero que se cumplió el objetivo dentro de la empresa y a raíz de la intervención, se tiene una contabilidad más ordenada, se tiene con un cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales y todo esto con el fin de evitar futuras revisiones fiscales.

La empresa se encontraba muy vulnerable a una revisión fiscal por el incumplimiento de los requerimientos de la nueva fiscalización del SAT, pero ahora, considero que la empresa tendrá una contabilidad ordenada y un cumplimiento fiscal positivo ya que las personas encargadas de la contabilidad en la empresa han querido asumir los nuevos cambios de manera correcta.

Estas solo son algunas de las inconsistencias que tenía la empresa antes de mi intervención:

Inconsistencia	Sanción	Fundamento
En facturación: No se tenía clave de artículo ni clave de unidad de medida en los CFDI de ventas, no se contaba con un correcto registro de facturas en relación al método y forma de pago.	Multa de \$12,070.00 a \$69,000.00 por expedir CFDI incorrecto	Art. 84 CFF Fracc. IV
En cobranza no se expedía el CFDI de complemento de pago	Multa de \$12,070.00 a \$69,000.00 por no expedir CFDI	Art. 84 CFF Fracc. IV
En nómina no se expedía el CFDI de pago	Multa de \$12,070.00 a \$69,000.00 por no expedir CFDI	Art. 84 CFF Fracc. IV
En contabilidad no se presentaba la contabilidad electrónica	Multa de \$980.00 a \$12,240.00 por cada una de las declaraciones no presentadas.  Multa de \$10,030.00 a \$20,070.00 por no presentar las declaraciones en medios electrónicos.	Art. 82 CFF Fracc. I

La empresa ha modificado su manera de trabajar para cumplir con todos los detalles hechos y minimizar el riesgo de una revisión.

A continuación, describo el impacto económico, tecnológico y administrativo que ha enfrentado la empresa al tener que implementar los nuevos requerimientos del SAT:

- **Impacto Económico:** Según información proporcionada por el departamento de contabilidad con facturas y registros, la empresa ha destinado aproximadamente \$70,000.00 pesos en los últimos 3 años para adquirir equipos de cómputo y servidores para el departamento contable.

De igual forma la empresa ha gastado en los últimos 3 años cerca de \$55,000.00 pesos en adquirir y adecuar el ERP idóneo para llevar su contabilidad y cumplir con los nuevos requerimientos del SAT.

También se han gastado aproximadamente \$60,000.00 pesos en actualizaciones de sistemas y aplicaciones contables para cumplir con las nuevas disposiciones que el SAT ha implementado año con año.

Se contrató una persona más en el departamento de sistemas porque la carga de trabajo fue mayor cuando se comenzaron a implementar los nuevos requerimientos del SAT y la exigencia del departamento contable fue mayor hacia dicho departamento. Ese nuevo empleado cuesta mensualmente \$12,000.00 pesos a la empresa.

- **Impacto Administrativo:** Sin duda que el impacto administrativo dentro de la empresa en base a entrevistas y análisis, ha sido al tener que cambiar controles y adecuar sus procesos. Muchas de las cosas que se realizaban dentro de la empresa eran manuales por lo que con esta

revisión se ha automatizado la mayoría de los procesos para dar un mejor cumplimiento a los nuevos requerimientos del SAT.

Los principales procesos dentro de la empresa como son: contabilidad, facturación, cobranza y nomina han cambiado su manera de procesar la información, ahora tienen un sistema de control más adecuado para cumplir de manera correcta con las obligaciones fiscales.

También muchas de las cosas que se realizaban dentro de la empresa eran en papel y de manera manual, cambiando sus sistemas y controles a un trabajo digital y automático.

**Impacto Tecnológico:** La empresa al pasar de los años tuvo que adecuarse a los cambios globales, a las necesidades de los clientes y a los requerimientos de la autoridad fiscal. Por tal motivo tuvo que implementar y adecuar todos sus procesos usando las nuevas tecnologías.

Se tuvieron que comprar sistemas innovadores de contabilidad que hicieran los procesos automáticos. Se instalaron software y aplicaciones para cubrir las necesidades del departamento contable.

De igual forma tuvo que crecer el departamento de sistemas para tener en perfecto funcionamiento los servidores y equipos del departamento de contabilidad y así dar cumplimiento adecuado a las obligaciones fiscales.

El plan de mejora que presenté a la empresa para tener un correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales se compuso de la siguiente manera:

1. Capacitación de 8 horas a la persona encargada de facturación para dar un correcto cumplimiento a los nuevos requerimientos del CFDI 3.3 y la correcta aplicación de métodos de pago, formas de pago, claves de artículo etc.
2. Capacitación de 6 horas a la persona encargada de cobranza para la correcta aplicación del complemento de pago.
3. Capacitación de 6 horas a la persona encargada de nóminas para cumplir de manera correcta con el timbrado de nómina.
4. Capacitación de 8 horas a la persona encargada de la contabilidad para el cumplimiento adecuado de la contabilidad electrónica, actualización de catálogo de cuentas en base al catálogo del SAT y su correcta presentación.
5. Capacitación de 5 horas de manera general a todos, para conocer la importancia del cumplimiento de las nuevas disposiciones generales y conocer de manera general los nuevos sistemas de fiscalización del SAT y las sanciones por no cumplir.
6. Capacitación y trabajo de 10 horas con los encargados de sistemas para hacer ajustes en el sistema microsip para automatizar los procesos y dar cumplimiento eficaz y eficiente a los nuevos controles de la autoridad fiscal.

Al implementar dicho plan de mejora se hicieron las cosas de una manera rápida, se automatizaron los procesos, se actualizó la empresa en el cumplimiento de obligaciones fiscales y sobre todo la empresa se hace más fuerte para evitar o hacer frente a alguna revisión fiscal.

También el personal de la empresa quedó satisfecho al darse cuenta que las cosas se hacen de una manera más eficaz y eficiente.

De manera personal me llevo una gran experiencia ya que el poder implementar mis conocimientos dentro de una empresa que tanto lo necesitaba, fue muy gratificante y sin duda esto me ayuda a crecer dentro del ámbito profesional.

### **Conocimiento de los nuevos sistemas y métodos de fiscalización del SAT**

Como parte de este trabajo también fue muy importante conocer los diferentes métodos, sistemas y requerimientos que el SAT está implementando para lograr una mayor fiscalización en los contribuyentes.

Considero que se conocieron de manera correcta los nuevos métodos de fiscalización haciendo énfasis en los nuevos sistemas de fiscalización digital.

Se conoció de manera profunda los requerimientos de la nueva factura 3.3. y su correcta implementación, la importancia de la contabilidad electrónica y de los métodos actuales de fiscalización del SAT.

El SAT no descansará hasta encontrar la manera correcta de fiscalizar a los contribuyentes, tener mayor recaudación y evitar la evasión fiscal. Hasta ahora la mejor estrategia para lograr un aumento en la recaudación y un mejor control en la contabilidad de los contribuyentes ha sido usar las tecnologías de la información, pero no sabemos ni descartemos que en los próximos años se vuelvan a implementar otro tipo de estrategias de control fiscal.

## **VI.2 Conclusiones sobre la teoría de la recaudación**

En la historia de la humanidad siempre han existido los impuestos y siempre ha sido un reto la manera en que el gobierno usa las diferentes estrategias para hacer que los gobernados cumplan en tiempo informa con sus obligaciones de contribuir al gasto público. Por tal motivo fue de gran importancia conocer un poco de la historia de los impuestos para saber cómo los gobiernos han tenido que implementar diferentes reformas a su manera de fiscalizar para tener mejores y mayores resultados de recaudación.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Era muy importante conocer de la teoría de la recaudación para ir analizando el porqué de la implementación de tantos métodos de fiscalización por parte de la autoridad fiscal.

Al ser los impuestos un rubro importante dentro de la Ley de Ingresos de La Federación hace que la autoridad fiscal quiera garantizar su optima recaudación y a raíz de esto la implementación de una nueva fiscalización que no ponga en riesgo dicho ingreso que tanto significa para el gobierno mexicano.

Creo que el cobro de los impuestos siempre será un problema en los gobiernos y no se diga en México, ya que son muy diferentes los intereses del gobierno y los intereses de los contribuyentes. El gobierno siempre buscará recaudar la mayor cantidad de dinero y los contribuyentes buscarán la manera de pagar menos.

La autoridad fiscal y el gobierno mexicano tienen la gran tarea de encontrar el sistema tributario adecuado en el que los contribuyentes se sientan confiados y con la libre convicción de contribuir al gasto público sin buscar alternativas de evasión de impuestos y encontrar el sistema correcto en donde se tenga una imposición óptima que no afecte la solvencia y la existencia de las empresas y además logre una recaudación eficaz y eficiente.

En el proyecto se tomó como referencia para desarrollar la teoría de recaudación, la teoría proporcionada por el economista Joseph Eugene Stiglitz en su libro *“La economía del Sector Público”*. Sin duda es un autor que presenta de manera adecuada los temas relacionados a la teoría del gasto público y la teoría de los impuestos. La lectura de dicho autor dio mucha luz para teorizar de una manera concreta en relación a la resistencia de los contribuyentes para pagar impuestos y a raíz de eso el porqué de la fiscalización del gobierno.

De igual forma, en cuestión de teoría se utilizó como referencia la proporcionada por Luis Rubio en sus libros *“La disputa por los recursos: Reforma fiscal, federalismo*

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

*y política social” y “Políticas económicas del México contemporáneo”.* Dicho autor presenta de manera concreta la relación entre los impuestos y los ciudadanos y además presenta pautas muy efectivas sobre el sistema fiscal ideal. Dicho autor también dio mucha luz para llevar a buen término este proyecto.

### **VI.3 Conclusiones sobre las estadísticas de recaudación**

Uno de los objetivos del presente proyecto también era hacer un análisis sobre cuánto había aumentado la recaudación de impuestos a raíz de los nuevos cambios en la fiscalización del SAT y considero que se logró tener un buen análisis con información estadística obtenida de la página del SAT y la SHCP.

México ha tenido buenos resultados a partir de la reforma fiscal en 2014 y a raíz de la implementación de toda esta nueva fiscalización por medios electrónicos, se ha aumentado la recaudación de impuestos, pero considero que aún queda mucho por hacer ya que la evasión sigue siendo un punto rojo para el gobierno mexicano y seguimos estando en los niveles más bajos de recaudación en relación al PIB comparado con otros países del mundo.

### **VI.4 Conclusiones generales sobre el trabajo integral**

Considero que se presentó un buen proyecto de estudio, con un buen análisis del sistema tributario mexicano y se aterrizó de manera correcta en la aplicación de todo ese conocimiento en las necesidades de la empresa Humitech de México S de RL de CV.

Me llevo un gran conocimiento y una gran experiencia de poner en práctica los conocimientos obtenidos en la maestría de impuestos. Este tipo de proyectos y actividades en campo hacen que los alumnos crezcan profesionalmente y estén preparados para ser esos motores del cambio que tanto necesita la sociedad.

## CAPÍTULO VII BIBLIOGRAFÍA

### VII.1 Bibliografía básica

1. Rodríguez, Lobato R (1982). "Derecho Fiscal". Oxford University Press México, S.A. de C.V. México.
2. Rosas Aniceto, R. (1962). "Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México". Escuela Nacional de Economía, México D.F.
3. Flores Zavala, E. (2004). "*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*". México: Porrúa.
4. Contreras López, P.A. (2015). *Revista finanzas públicas. Cámara de Diputados*.
5. Quisbert, E. (2006). "Principios Constitucionales". International law offices. Bolivia.
6. Ibarra Mares, A. (2009). "Introducción a las finanzas públicas". Colombia: Beta Action.
7. Bonilla I. (2012). Marco Conceptual, Tesis: Impuestos, Facultad de Economía, Universidad Nacional Autónoma de México. Recuperado de <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>
8. Bonilla, López, I. (2002). "*Sistema Tributario Mexicano 1990-2000 Políticas Necesarias para Lograr la Equidad (La Reforma Hacendaria de la Presenta Administración)*". (Tesis de pregrado). UNAM. México.
9. Adams, C. (1982). *Lucha, Escape, Fraude: La Historia de los Impuestos.*: Madison Books.
10. Amparo Casar, M. (2013), "Los mexicanos contra los impuestos". Nexos. Recuperado de <https://www.nexos.com.mx/?p=15579>
11. Stiglitz, J (1986), "*La economía del sector público*", España: Antoni Bosch.

12. Hernández Mota, JL (2009), “La composición del gasto público y el crecimiento económico”, Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Azcapotzalco, Distrito Federal, México.
13. Rubio L (2001), “Políticas económicas del México contemporáneo”, FCE, CONACULTA.
14. Rubio L (2001), “La disputa por los recursos: Reforma fiscal, federalismo y política social”. Recuperado de <http://cidac.org/esp/uploads/1/disputa-recursos-textocompleto.pdf>
15. Pérez Bujan, A (2018). “Gasto Público”. Enciclopedia financiera. Recuperado de <https://www.encyclopediainanciera.com/finanzas-publicas/gasto-publico.htm>.
16. Guillermo Peón, S (2016), “Recaudación potencial, eficiencia recaudatoria y transferencias federales”. México. Recuperado de <http://www.scielo.org.mx/pdf/ecoqu/v14n1/1870-6622-ecoqu-14-01-00035.pdf>
17. Javier Arreola. (01 diciembre 2014). ¿Qué implica para México la baja en los precios del petróleo? Forbes. Recuperado de <https://www.forbes.com.mx/que-implica-para-mexico-la-baja-en-los-precios-del-petroleo/>
18. Mendoza Calvillo, S (2012). “Análisis del esquema de tasas y regímenes especiales aplicables en el Impuesto al Valor Agregado en México para determinar su imposición óptima” (Tesis doctoral), Facultad de Contaduría Pública, Universidad I Autónoma de Nuevo León.
19. García Gómez, A (2016). “Ingresos Tributarios: Evolución y Comparación Internacional”. Recuperado de <http://ciep.mx/ingresos-tributarios-evolucion-y-comparacion-internacional/>
20. Nyrka Yangali. “Sistema Tributario”. Recuperado de [http://med.utrivium.com/cursos/135/trb\\_c1\\_u2\\_p2\\_lectura\\_sistema\\_tributario\\_yangali.pdf](http://med.utrivium.com/cursos/135/trb_c1_u2_p2_lectura_sistema_tributario_yangali.pdf)

21. Patiño Hernández (2018), Entrevista sobre el proceso de facturación / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.
22. Marcial Esquivel (2018), Entrevista sobre el proceso de cobranza / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.
23. Ramos (2018), Entrevista sobre el proceso de nómina / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.
24. Sánchez Sánchez (2018), Cuestionario sobre la nueva fiscalización del SAT y su impacto en la empresa Humitech / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.
25. Topete Martínez (2018), Cuestionario sobre la nueva fiscalización del SAT y su impacto en la empresa Humitech / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.
26. Diosdado Carrillo (2018), Cuestionario sobre la nueva fiscalización del SAT y su impacto en la empresa Humitech / Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.
27. Sanchez Sanchez (2018) Retroalimentación sobre los resultados del plan de mejoras en la empresa Humitech/ Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.
28. Topete Martínez (2018) Retroalimentación sobre los resultados del plan de mejoras en la empresa Humitech/ Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.
29. Diosdado Carillo (2018) Retroalimentación sobre los resultados del plan de mejoras en la empresa Humitech/ Martínez-Mota, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Instalaciones de la empresa Humitech, Aguascalientes, Ags.

30. Arrijo Vizcaíno, Adolfo (1999). *“Derecho Fiscal”*. Ed. Themis. México. 14ª ed.
31. Helbling, T (2010). “¿Qué son las externalidades?”. Recuperado de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2010/12/pdf/basics.pdf>
32. Instituto Nacional de Estadística y Geografía (2017). “Actualización de la medición de la economía informal, 2003-2016 preliminar. año base 2013”. Recuperado de [http://www.beta.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2017/mei/mei2017\\_12.pdf](http://www.beta.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2017/mei/mei2017_12.pdf)

## VII.2 Bibliografía complementaria

1. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2015). Glosario de Términos Más Usuales en la Administración Pública Federal-Edición Única. Consultado en <http://hdl.handle.net/11285/574364>
2. Tesis 389615, “Impuestos, elementos esenciales de los. deben estar consignados expresamente en la ley”. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima Época. Apéndice de 1995. Tomo I, Parte SCJN.
3. Tesis 232197, "Impuestos. su proporcionalidad y equidad." Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima Época. Apéndice de 1985. Tomo I, Parte SCJN.
4. Morales Bañuelos, P. Samaniego Breach, R. Bettinger, H. (2009). *“Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión”*. Centro de economía aplicada y políticas públicas del ITAM.
5. Real Academia Española. (2014). Diccionario de la lengua española (23.a ed.)
6. Mankiw, G., Weinzierl, M. and Yagan, D. (2009). *Optimal taxation in theory and practice*. Working paper 09-140. Harvard Business School

7. Mazo, B. y Ruiz, J. (2008). *Política Fiscal Óptima: El estado de la cuestión*. Universidad de Vigo y Universidad Complutense de Madrid. Vigo y Madrid, España. Ensayo 7669/1/0212.
8. Gentry, W. (1999). *Optimal taxation. A set of normative prescriptions for tax policy usually based on maximizing social welfare for a given revenue requirement*. Encyclopedia of Taxation and Tax Policy, Urban Institute Press
9. <http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/1073-los-impuestos-en-el-imperio-romano.html>
10. Yangali, N. "Sistema Tributario". Recuperado de [http://med.utrivium.com/cursos/135/trb\\_c1\\_u2\\_p2\\_lectura\\_sistema\\_tributario\\_yangali.pdf](http://med.utrivium.com/cursos/135/trb_c1_u2_p2_lectura_sistema_tributario_yangali.pdf)
11. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas - Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. (2005). *El Ingreso Tributario en México*.
12. Parra, J.M. (2011). *La historia empieza en Egipto*. Barcelona, España: Crítica
13. Calvo Nicolau, E. "Tratado del impuesto sobre la renta". Tomo I. Tercera impresión. México: Ed. Themis
14. Flores Zavala, E. "Ley del ISR: antecedentes y reglamentos". México: Ed Unión Gráfica.
15. TMF Group. (2018). *The financial complexity index 2018. Meeting the global challenge of local accounting and tax compliance*  
[http://paperjam.lu/sites/default/files/financial\\_complexity\\_index\\_2018\\_web.pdf](http://paperjam.lu/sites/default/files/financial_complexity_index_2018_web.pdf)
16. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 2016. "Manual de organización general del servicio de administración tributaria".
17. Comisión Económica para América Latina y el Caribe recuperado de <https://www.cepal.org/es/noticias/evasion-fiscal-america-latina-llega-340000-millones-dolares-representa-67-pib-regional>
18. Jiménez, JO. (2010). *Evasión y Equidad en América Latina*. CEPAL
19. De la Garza, S. (1976). *Derecho Financiero Mexicano*; Séptima Edición: Editorial Porrúa, S.A.; México

20. García Gomez, A. Ingresos tributarios: evolución y comparación internacional. Recuperado de <http://ciep.mx/ingresos-tributarios-evolucion-y-comparacion-internacional/> .
21. OCDE (2017). Estudios Económicos de la OCDE 2017 recuperado de <https://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf>
22. ManagementPro (2017), “ La Factura Electrónica y su evolución en México”, recuperado de <https://blog.mproerp.com/la-factura-electronica-y-su-evolucion-en-mexico/>
23. San Martin Reyna (2017), “Evasión Global 2017”, Universidad de las Américas Puebla, recuperado de [http://omawww.sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/Evasion\\_global2017.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Evasion_global2017.pdf).
24. Servicio de Administración Tributario (2016), “Todo lo que tienes que saber sobre las revisiones electrónicas”. Recuperado de [http://omawww.sat.gob.mx/revisiones\\_electronicas/Paginas/default.aspx](http://omawww.sat.gob.mx/revisiones_electronicas/Paginas/default.aspx)
25. Servicio de Administración Tributario (2016), “Estadísticas SAT”, recuperado de [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/inicio.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html)
26. Enciclopedia Jurídica. Recuperado de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/inicio-encyclopedia-diccionario-juridico.html>
27. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2017), “Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas”. Recuperado de [http://transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Datos\\_Abiertos](http://transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Datos_Abiertos)
28. Foro sobre Administración Tributaria (2011). *“La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada”.*
29. Factura Fácilmente de México S.A. de C.V. “¿Qué es la Facturación Electrónica?”. Recuperado de <https://www.facturafacilmente.com/que-es-la-facturacion-electronica/>

30. Cordova, Y (2017) “ Informe del Jefe del SAT Osvaldo Santín sobre la evasión” Recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/economia/En-lo-que-va-del-sexenio-la-evasion-fiscal-se-redujo-13-20170524-0140.html>
31. Fuentes Castro, H, (2016). “Impacto en la Evasión por la Introducción de la Factura Electrónica”. Instituto Tecnológico de Monterrey. Recuperado de [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/ImpactoCFDISAT.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ImpactoCFDISAT.pdf)
32. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Código Fiscal de la Federación*. Última Reforma DOF 25-06-2018.
33. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*. Última Reforma DOF 02-04-2014.
34. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Constitución política de los estados unidos mexicanos*. Última Reforma DOF 15-09-2017.
35. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Ley de ingresos de la Federación 2015, 2016 y 2017*.
36. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Última Reforma DOF 30-11-2016.
37. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta*. Última Reforma DOF 06-05-2016.
38. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Última Reforma DOF 30-11-2016.
39. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Última Reforma DOF 25-09-2014.
40. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*. Última Reforma DOF 15-11-2016.
41. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*. Última Reforma DOF 04-12-2006.
42. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Ley del Servicio de Administración Tributaria*. Última Reforma DOF 17-12-2015.
43. Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión. *Reglamento Interior Ley del Servicio de Administración Tributaria*. Última Reforma DOF 24-08-2015.

44. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017-2018.*

45. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.*

46. Madero (1986). Microsip (versión 7.14.5). Software Contable 2017 y 2018.

