

Modelo de fiscalización electrónica

A Model for Electronic Supervision

Martha Karina Amezcua Luján¹ <https://orcid.org/000-0002-6919-0362>

Felipe Santoyo Telles^{2*} <https://orcid.org/000-0003-3854-9405>

¹Universidad de Guadalajara, Centro Universitario del Sur, Departamento de Ciencias Económicas y Administrativas, Ciudad Guzmán, Jalisco, México

²Universidad de Guadalajara, Centro Universitario del Sur, Departamento de Ciencias Exactas, Ciudad Guzmán, Jalisco, México

*Autor para la correspondencia: felipes@cusur.udg.mx

RESUMEN

Objetivo: proponer y validar un modelo teórico de fiscalización electrónica para ser integrado al proceso de fiscalización de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria en México, a fin de predecir, prevenir, detectar, corregir y comprobar el incumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes, usando herramientas y técnicas forenses de auditoría. El modelo propuesto (creación de los autores, quienes lo nombraron KAF) se compone de cuatro elementos: instrumentos, fases, enfoques y efectos; su interacción y funcionalidad se explica a través de criterios; las fases propuestas se alinean a las del proceso de auditoría y los instrumentos especializados pueden aplicarse sin mediar un delito fiscal o llegar a tribunales.

Métodos: investigación de enfoque cuantitativo y alcance descriptivo con diseño no experimental. Se emplearon encuestas para la recopilación de datos, la validación del modelo fue con criterio de expertos y haciendo uso del coeficiente de concordancia.

Resultados: se obtuvo el coeficiente de concordancia entre jueces ,96 (sig < 0,05), lo que indica el grado en que los elementos del cuestionario se relacionan con la coherencia en las respuestas otorgadas por los expertos al analizar la información obtenida.

Conclusiones: La principal aportación del presente estudio fue proponer un modelo de fiscalización electrónica con cuatro elementos: instrumentos, fases, enfoques y efectos para integrarse en el proceso de fiscalización de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal aplicado en las administraciones desconcentradas de auditoría fiscal; mismo que fue validado por criterios de expertos. El modelo KAF de fiscalización electrónica puede ser utilizado tanto en el sector público como en el privado y propicia el incremento de la percepción del riesgo en los contribuyentes por incumplimiento en las obligaciones fiscales.

Palabras clave: auditoría forense, herramientas y técnicas forenses de auditoría, proceso de fiscalización, modelo de auditoría y administraciones tributarias.

ABSTRACT

Aim: To propose and validate a theoretical model for electronic supervision, to be used in the process of supervision by the General Administration of the Federal Fiscal Audit from the Tax Administration Service, in Mexico, in order to predict, prevent, detect, correct, and check the lack of compliance of taxpayer fiscal obligations, using forensic audit tools and techniques. The model proposed (made by the authors under the name of KAF), is made of four elements: instruments, phases, approaches, and effects. Their interaction and functionality are explained through opinions. The phases proposed are in keeping with the audit process; the special instruments can be applied without the occurrence of fiscal crime or the presence in court.

Methods: Quantitative research and descriptive scope with a non-experimental design. A number of surveys were applied to collect data; the validation of the model was based on expert opinion, and the concordance coefficient.

Results: the concordance coefficient from the judges was .96 (sig < 0.05), which indicated the level in which the items in the questionnaire related to the coherence of the responses given by the experts when analyzing the information obtained.

Conclusions: The main contribution of this study was the proposal of an electronic supervision model made of four elements: instruments, phases, approaches, and effects, to be integrated in the supervision process of the General Administration of the Federal Fiscal Audit applied to individual administrations of fiscal audit, which was validated through expert opinion. The KAF model for electronic supervision can be used in the public and private sectors; it promotes an increase of taxpayer risk perception derived from lack of compliance of fiscal obligations.

Key words: forensic audit, forensic audit tools and techniques, supervision process, audit model and tax administrations.

Recibido: 10/11/2020

Aprobado: 22/04/2021

INTRODUCCIÓN

Las administraciones tributarias desarrollan diversas funciones, entre las que se encuentran las actividades de comprobación. Se entiende —según OCDE (2009, p. 110)— que el término comprobación se refiere al “compendio de todas las actividades desarrolladas habitualmente por los organismos de administración tributaria para verificar si los contribuyentes han comunicado correctamente sus obligaciones

fiscales”. El incremento de su eficacia, así como incentivar la reducción de la economía informal,¹ ha sido recomendado a México por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Dicho organismo se ha pronunciado sobre el impacto que tiene el uso del recurso humano en la administración tributaria de sus países integrantes, cuyos gastos de personal necesarios para su funcionamiento promedian más del 70 %. Cabe señalar que durante la última década se ha destinado en promedio el 30 % de dicho recurso a la inspección, investigación y otras actividades de comprobación² o funciones de auditoría y verificaciones; entonces, se vuelve relevante la aportación de dichas actividades en la recaudación y sus tasas de cumplimiento. Se trata de una tendencia prevalente hasta 2019. Se hace preciso contar con personal competente, profesional, productivo y adaptable para la planificación de recursos humanos en la mayoría de las administraciones (OCDE, 2011; 2019).

Para incrementar los ingresos tributarios el Servicio de Administración Tributaria (SAT) hay establecidos diversos objetivos estratégicos, como incluir mecanismos de auditoría bajo esquemas tecnológicos modernos; incrementar la percepción del riesgo por incumplimiento de obligaciones fiscales; contar con personal altamente especializado con un enfoque preventivo y proactivo desde la planeación fiscal, así como con la capacidad de detección oportuna de prácticas ilegales, conductas evasivas, elusivas e incumplimientos; implementar herramientas tecnológicas eficientes y robustas para interactuar e intercambiar información; fortalecer las unidades de inteligencia fiscal, entre otros (Servicio de Administración Tributaria, 2014). Algunos de estos objetivos son plenamente alcanzables a través de la función de fiscalización³ que en México es una atribución de algunas dependencias del gobierno federal, como la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) del SAT, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Para medir la eficacia de la función fiscalizadora de la AGAFF se determinan diversos índices, siendo uno de ellos el indicador “Eficacia de la fiscalización otros contribuyentes”.⁴ Según la SHCP (2019) el primer semestre de 2019 reveló una meta alcanzada del 69 % y un porcentaje de cumplimiento del 105,8 %. No obstante, si se considera que dicho índice se obtiene al dividir los actos de fiscalización o revisiones de métodos sustantivos con cifras recaudadas iguales o superiores a 50 000 pesos

terminados en un año —es decir, que fueron detectadas irregularidades u omisiones que derivaron en el incumplimiento de obligaciones fiscales—, entre el total de actos de fiscalización o revisiones de métodos sustantivos terminados correspondientes al mismo periodo, los resultados acerca del cumplimiento de las metas alcanzadas por la AGAFF respecto a las planeadas hacen cuestionable lo significativo de la eficacia de la institución, al incluir las variables “contribuyentes activos” y “actos de fiscalización”.

Al analizar la información del SAT de 2012 a 2019, se observa que del total de contribuyentes activos solo han sido fiscalizados el 0,265 8 %; 0,266 8 %; 0,243 %, 0,141 6 %; 0,158 9 %; 0,210 4 %; 0,088 2 % y 0,088 4 %, respectivamente (SAT, 2015; 2017; 2019). Los resultados develan un problema en el nivel de eficacia de la AGAFF en México; por ello, el objetivo del presente estudio fue validar el Modelo KAF⁵ de Fiscalización Electrónica, que puede integrarse al proceso de fiscalización de la AGAFF para predecir, prevenir, detectar, corregir y comprobar el incumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes. Este modelo propone el uso novedoso de herramientas y técnicas forenses de auditoría sin ser necesario que exista un delito fiscal para aplicarlas, brindando la oportunidad de que la evidencia obtenida sea contundente para el contribuyente y en tribunales. Además, mejorar los procedimientos de auditoría, el proceso de fiscalización de la AGAFF aplicado en las administraciones desconcentradas de auditoría fiscal (ADAF) y la eficacia de dicho organismo.

En tal sentido, la experiencia empírica de la Auditoría Superior de la Federación en México (ASF), organismo fiscalizador que ejecuta auditorías forenses para la revisión de la cuenta pública, otorga factibilidad a lo propuesto en la investigación al integrar en el proceso de fiscalización las herramientas y técnicas forenses de auditoría. Los datos estadísticos de la ASF evidencian un incremento en el número de denuncias de hechos a partir de 2009, año en que implementó la ejecución de auditorías forenses. Del análisis efectuado a estas denuncias durante el periodo de 2003 a 2009, se conoció que hubo un incremento significativo de las promovidas durante este último año, que fueron 34, en comparación con el total ocurridas durante el periodo comprendido de 2003 a 2008, en cantidad de 24, cuando aún no se ejecutaban auditorías forenses, tendencia que prevalece y devela la eficacia del organismo fiscalizador en la detección

de irregularidades que no necesariamente derivan en un delito (Auditoría Superior de la Federación, 2020a).

DESARROLLO

Auditoría forense: con enfoque hacia la fiscalización

Diversas teorías en torno a la auditoría forense develan acepciones que, si bien no se contraponen como doctrinas contrarias, muestran una concavidad teórica que rodea su ámbito de aplicación, sus herramientas y técnicas.⁶ Castro y Cano (2003, p. 1) plantean que se trata de “descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas”, mientras que Estupiñán (2015) la identifica como una investigación especial en la que se resuelven situaciones de fraude o abuso de confianza y la experiencia del contador público se lleva ante los estratos judiciales. También en lo propuesto por Badillo (2008) se encuadra como una auditoría para prevenir y detectar el fraude financiero, mientras que desde la perspectiva de Maldonado (2008).es aquella que procura la prevención y estudio de hechos de corrupción

Lo anterior devela que la aplicación de la auditoría forense es para llevar a disposición de un juez fraudes, delitos económicos y hechos de corrupción. En consenso, y aunado al origen etimológico del término, la índole de forense en una auditoría se adquiere cuando la información y la evidencia obtenida se evalúan para ser presentadas como prueba ante un tribunal, que le otorga el carácter de público. Por ende, las herramientas y técnicas forenses adquieren dicha cualidad al aplicarse en una auditoría o investigación fiscal que se enfoca en el descubrimiento de delitos fiscales y económicos, resultado de la revisión, verificación e indagación sobre el correcto cumplimiento de disposiciones establecidas en normas jurídicas, cuya evidencia es presentada ante tribunales.

Resulta innovadora y significativa la propuesta de Lollet (2012), ya que además de resaltar la importancia sobre la opinión e información presentada como prueba en

tribunales por expertos o peritos con conocimientos en técnicas de investigación criminalística, finanzas, negocios o jurídico-procesales —y a diferencia de autores latinoamericanos como Castro y Cano (2003), Estupiñán (2015), Badillo (2008) y Maldonado (2008)—, otorga nuevas perspectivas sobre la aplicación de la auditoría forense, al considerar que el análisis que resulta de ésta también puede servir para resolver disputas de diversa naturaleza, sin que implique llegar a sede jurisdiccional para implementarla. Adicionalmente se encuentra la propuesta de Buchahin (2015), que respalda la perspectiva de su aplicación en el sector público por posicionar a la auditoría forense en la revisión integral de procesos para verificar conductas irregulares en el manejo de fondos públicos y la examinación de actos inadecuados en la gestión pública. Planteamiento que coincide con lo propuesto por Castro y Cano (2003) quienes señalan que en sus inicios esta se utilizó para el desarrollo de funciones públicas.

Estas perspectivas se materializan en la legislación mexicana al identificar el concepto de auditoría forense en el Artículo 26 fracción I del Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación (RIASF) vigente en 2020, evidenciando la aplicación de las herramientas y técnicas forenses de auditoría en la revisión de procesos, hechos y evidencias, con el objeto de efectuar la detección de actos u omisiones que pudieran implicar alguna irregularidad o conducta ilícita, así como documentar con pruebas válidas y suficientes las conclusiones derivadas de los hallazgos e irregularidades que se detecten con el apoyo de tecnología y herramienta forense (Auditoría Superior de la Federación, 2020b).

La presencia del concepto de auditoría forense en el RIASF permite incursionar en la viabilidad de la integración de lo dispuesto en la fracción I del Artículo 26 para efectos del ejercicio de las facultades de comprobación de la AGAFF, como una aplicación supletoria del derecho federal común al amparo del Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente en 2020, siempre que no contravenga la naturaleza de las disposiciones fiscales, situación que no acontece porque coincide con los procesos, hechos y evidencia que dicha autoridad fiscal también debe seguir. La naturaleza de fiscalización electrónica en el modelo se inspira en las disposiciones fiscales establecidas en el CFF vigente en 2020, con relación al actual uso de medios electrónicos por parte del contribuyente para dar cumplimiento a estas y de las

autoridades fiscales para verificarlas (Honorable Congreso de la Unión, 2020).

Por su parte, la propuesta de Lollet (2012), quien sitúa a la auditoría forense en escenarios que no necesariamente implican incursionar en sedes jurisdiccionales, así como aquellas que corroboran su aplicación en organismos públicos como Buchahin (2015) y Castro y Cano (2003), son propuestas teóricas que abonan a la creación de un modelo capaz de adaptarse al proceso de fiscalización de un organismo público como la AGAFF aplicado por las ADAF, haciendo uso de herramientas y técnicas forenses de auditoría sin que obligadamente exista un delito fiscal para aplicarlas, toda vez que la AGAFF es una autoridad administrativa facultada para ejecutar actos de fiscalización a contribuyentes personas físicas y morales que no necesariamente incurren en delitos fiscales. Esto quiere decir que no todas las revisiones efectuadas por las ADAF implican la comprobación de un delito de índole tributario y culminan en un juicio, sin embargo, se requiere certidumbre de la eficacia del proceso de fiscalización y lo fehaciente de la evidencia recabada, sea presentada o no, como prueba ante un juez.

Modelo KAF de fiscalización electrónica

El modelo KAF de fiscalización electrónica, además de innovar con el uso de herramientas y técnicas forenses de auditoría para predecir, prevenir, detectar, corregir y comprobar el incumplimiento de obligaciones fiscales, también puede ser integrado al proceso de fiscalización de la AGAFF aplicado en las ADAF desde la planeación del acto de fiscalización, en el inicio de facultades de comprobación, su ejecución y hasta la conclusión de la auditoría fiscal. Propone la interacción de cuatro elementos: instrumentos, fases, enfoques y efectos (Amezcuca, 2016; Amezcuca, Palos y Ramírez, 2016). Además, se sustenta también en los siguientes criterios: los instrumentos implican el uso de herramientas o técnicas forenses de auditoría sin ser necesario el llegar a tribunales para que sean utilizadas, característica innovadora en el modelo toda vez que desde el aspecto teórico no es considerada. Actualmente la auditoría forense se aplica solo cuando se configura un delito fiscal y se llega a sede jurisdiccional; las tres fases propuestas en el modelo: planeación, desarrollo e informe, se alinean tanto con el proceso de fiscalización de una auditoría fiscal establecido en el CFF vigente en 2020 —que comprende las fases de planeación y programación de actos de fiscalización, practicar o ejecutar actos de fiscalización en el ejercicio de las facultades

de comprobación y su conclusión (Honorable Congreso de la Unión, 2020)— como con las fases comprendidas en las normas de auditoría mexicanas: planeación, ejecución y finalización del proceso de auditoría (Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, 2019).

Por su parte, los cinco enfoques propuestos se generan en función de los instrumentos seleccionados para ejecutar las actividades y procedimientos de auditoría planeados en cada una de las fases, siendo posible la presencia de uno o varios enfoques en una fase o a lo largo de las tres fases de forma simultánea y repetible. Cabe señalar que la finalidad de la auditoría forense se enfoca primordialmente en prevenir y detectar el fraude o delitos económicos; en el modelo KAF de fiscalización electrónica se incorporan, además de la prevención y la detección, tres enfoques adicionales: predictivo, correctivo y de comprobación.

Con relación a los enfoques predictivo y preventivo, se precisa que surgen antes del inicio de facultades de comprobación; en cambio, los enfoques detectivo, correctivo y de comprobación se presentan antes y durante el ejercicio de facultades de comprobación. Asimismo, un elemento innovador en el modelo es el enfoque predictivo, no considerado por la auditoría forense ni la tradicional. Finalmente, se encuentran los efectos que se desprenden y alinean a los enfoques, son generadores de acciones, las cuales materializan dichos efectos, replicándose a través de las tres fases del proceso de fiscalización. En la Fig. 1 se expone la interacción de los elementos que integran el modelo:

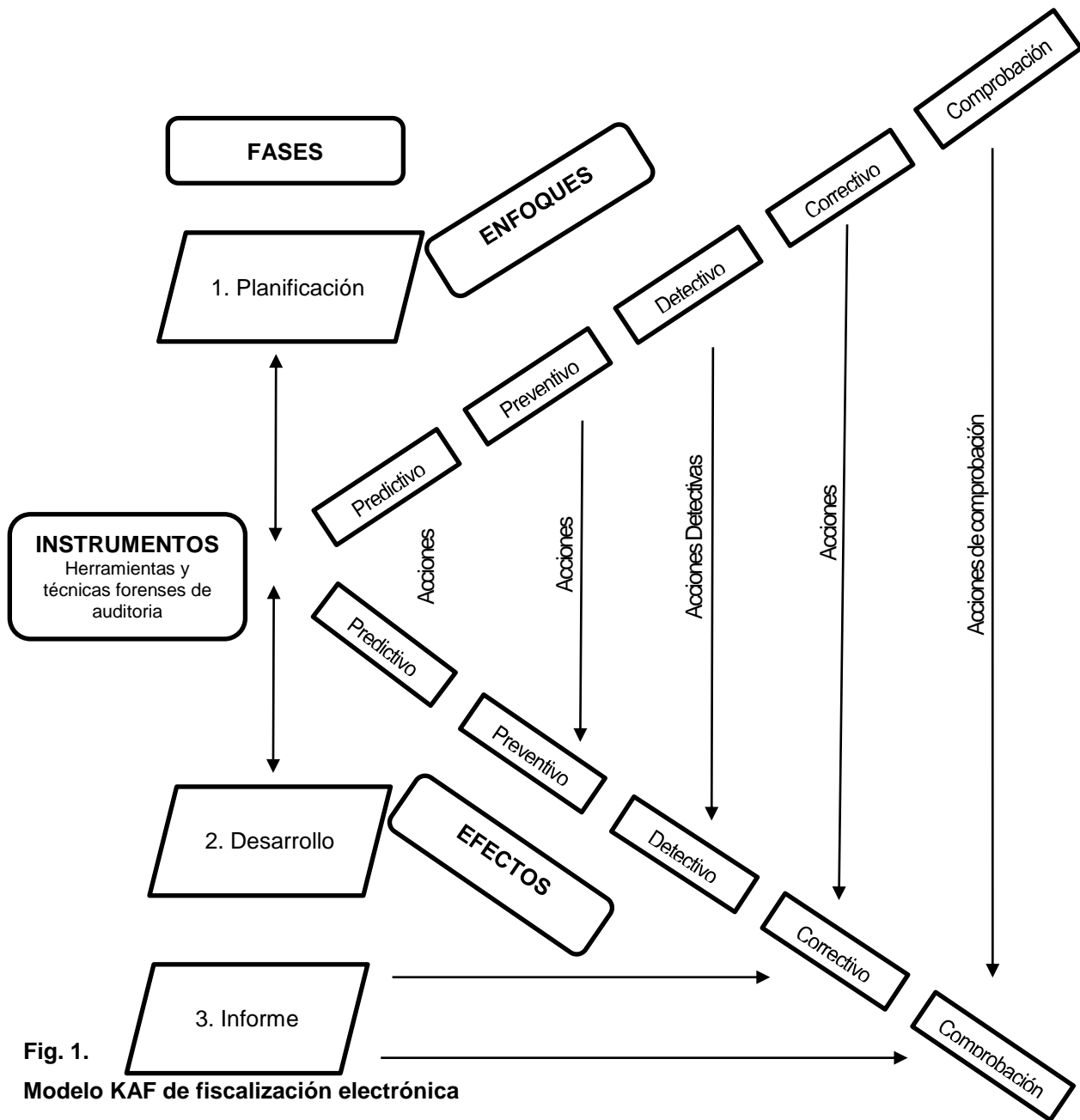


Fig. 1.
Modelo KAF de fiscalización electrónica

Fuente: Elaboración de los autores

Los instrumentos son las herramientas o técnicas forenses de auditoría seleccionadas para ser aplicadas en cada una de las fases del modelo KAF de fiscalización electrónica; aportan mayor profundidad a los procedimientos de auditoría y firmeza a la evidencia obtenida por tratarse de herramientas o técnicas especializadas que, además de agilizar la revisión y verificación del correcto cumplimiento de obligaciones fiscales,

otorgan a la auditoría fiscal un corte investigativo y se utilizan en las fases de planificación y desarrollo.

Son tres fases propuestas en el modelo:

Fase 1. Planificación. Se establecen premisas sobre el comportamiento del contribuyente respecto al correcto cumplimiento de obligaciones fiscales para determinar su nivel de riesgo, a partir de la información y documentación recabada por el organismo de fiscalización debido a que aún no se inician facultades de comprobación; entonces, cabe la posibilidad de que las premisas planteadas en la planificación sean erróneas; de presentarse dicha situación es solventada en la etapa de desarrollo. La planificación implica aspectos tales como: selección del contribuyente, antecedentes de la auditoría, alcance, período de revisión —que puede corresponder a un ejercicio fiscal que en México es de doce meses o menor si se trata de un período fiscal—; se asigna el personal, se planifican los procedimientos y actividades a ejecutar atendiendo a las premisas planteadas sobre posibles inconsistencias, irregularidades u omisiones hasta el momento presuntas, definiendo los impuestos, rubros y aspectos que se verificarán. En la presente fase también se configuran las fases de desarrollo e informe, y es factible la presencia de los enfoques y efectos predictivo, preventivo, correctivo y de comprobación.

Al hacer uso de herramientas o técnicas forenses se recomienda la participación de personal especialista en dicha área, que colaborará de manera conjunta con el responsable de la auditoría; o la capacitación de auditores fiscales en el uso de estas. Durante la etapa de planificación suele clasificarse el comportamiento de los contribuyentes en algunas administraciones tributarias a partir de conductas e información fácilmente detectables, que son “el registro debido como contribuyente, la presentación oportuna de declaraciones, una declaración correcta y completa, el pago oportuno” (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013, p. 5).

Fase 2. Desarrollo. Se ejecutan los procedimientos de auditoría con el uso de herramientas y técnicas forenses. La fase de desarrollo ofrece la oportunidad de confirmar o desvirtuar las premisas planteadas en la fase de planificación, en la que se clasificó al contribuyente en un nivel de riesgo, así como de detectar nuevas irregularidades u omisiones fiscales. En esta fase se sugieren cuatro pasos: I. Analizar

datos o información almacenados en dispositivos y medios electrónicos en los que se encuentran registradas las transacciones u operaciones del contribuyente, tales como registros contables; II. Verificar resultado del análisis. Se detectan las irregularidades u omisiones que impliquen el incumplimiento de obligaciones fiscales, así como las de operaciones que no deriven en observaciones; III. Cuantificar dichas irregularidades para conocer su monto. Asimismo, se cuantifican las operaciones que no arrojan observaciones y IV. Recopilar y conservar la evidencia documental física o digital que soportan las irregularidades u omisiones detectadas y que dieron origen al incumplimiento de obligaciones fiscales, al igual que la evidencia que soporta los procedimientos de auditoría aplicados, la cual podría consistir en facturas emitidas por el contribuyente, estados de cuenta bancarios o información y documentación obtenida de terceros relacionados. La evidencia es recopilada y resguardada por la autoridad y debe ser prueba contundente para el contribuyente e irrefutable para un juez.

En esta fase también se efectúa una planificación; las premisas planteadas son analizadas y confrontadas con la información entregada por el contribuyente, donde pueden surgir nuevas propuestas de procedimientos y análisis de auditoría. Se realiza un informe parcial, toda vez que al dar a conocer los resultados de la auditoría al contribuyente antes de la emisión de la resolución determinativa del crédito fiscal, este puede autocorregir parcial o totalmente su situación fiscal. Igualmente es factible la presencia de los enfoques: preventivo, detectivo, correctivo y de comprobación por haberse iniciado facultades de comprobación al contribuyente.

Fase 3. Informe. Se emiten los resultados finales de la auditoría fiscal o acto de fiscalización, presentándose los enfoques y efectos correctivos y de comprobación una vez identificadas las irregularidades u omisiones generadoras de algún incumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente. Se conoce el monto de las contribuciones omitidas, accesorios, sanciones y se cuenta con la evidencia de auditoría documental física o digital que las comprueba fehaciente y rotundamente; también se conoce si el contribuyente incurrió en un delito fiscal. Lo anterior es dado a conocer al contribuyente materializándose el enfoque y efecto correctivo si autocorrigió su situación fiscal durante el desarrollo de la auditoría fiscal o acto de fiscalización al efectuar el pago parcial o total de contribuciones omitidas y sus accesorios. De

autocorregirse parcialmente o no hacerlo se emitirá una resolución determinante del crédito fiscal con la posibilidad de llegar a tribunales.

Las propuestas en relación con el número de fases en una auditoría forense son diversas. En el contexto latinoamericano, Funes y Nájera (2010) reconocen cuatro etapas: planeación o planteamiento del problema, ejecución del trabajo e investigación, comunicación de resultados y entrega de informe o dictamen contable. Por su parte, Badillo (2008) las identifica como: planificación, trabajo de campo, comunicación de resultados y monitoreo del caso.

Desde la perspectiva estadounidense, Vona (2011) propone también cuatro fases o pasos a los que denomina: evaluar, identificar, responder y concluir. En tanto, Singleton, y Singleton (2010) identifican:

(...) seis pasos en la investigación del fraude: adquirir todos los detalles y documentos disponibles relativos a la alegación; evaluar la acusación respecto a la documentación disponible; evaluar el entorno corporativo respecto a la persona de que se trate; preguntar si una teoría del fraude puede desarrollarse en esta etapa (¿hay motivo y oportunidad?), determinar si la evidencia disponible tiene sentido (¿cumple con la prueba de la realidad de los negocios?) y comunicar a las partes correspondientes los detalles y el estado del fraude.
(p. 11)

Adicionalmente, el modelo KAF de fiscalización electrónica consta de cinco enfoques: predictivo, preventivo, detectivo, correctivo y de comprobación que se presentan de forma simultánea o alterna en las tres fases, previa selección e implementación de los instrumentos como resultado de la aplicación de las herramientas y técnicas forenses de auditoría y los respectivos procedimientos. Cabe señalar que una misma herramienta o técnica forense suele propiciar cualquiera de los enfoques propuestos; ello dependerá de la fase en que sean aplicadas y de que existan inconsistencias, irregularidades u omisiones fiscales.

Enfoque predictivo. Se conjetura o emiten premisas sobre el incumplimiento de obligaciones fiscales a partir de indicios derivados de información obtenida por el organismo de fiscalización, el cual infiere la presencia de inconsistencias, irregularidades u omisiones que generan el incumplimiento de obligaciones fiscales

durante la fase de planificación, antes del inicio de facultades de comprobación. Algunas administraciones tributarias se especializan en el uso de modelos de predicción, como la metodología de mensajes de disuasión aleatorios, basadas en técnicas de minería de datos utilizadas particularmente en la etapa de selección y establecimiento de nivel de riesgo del contribuyente, antes del inicio de facultades de comprobación y no durante la fase de desarrollo o ejecución del acto de fiscalización (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2014). El enfoque predictivo se refuerza en la propuesta de Silverstone *et al.* (2012) quienes utilizan la predicción para designar la posibilidad de predecir actos ilegales a partir de metadatos, a los que definen como un componente de datos que los describe a través del análisis de todas las transacciones en formato digital o manual, pudiendo establecer patrones de actividad.

Enfoque preventivo. Se previenen inconsistencias, irregularidades u omisiones que generan el incumplimiento de obligaciones fiscales a fin de que sean corregidas sin mediar un inicio de facultades de comprobación durante la fase de planificación. En caso de comprobarse incumplimientos fiscales durante la ejecución del acto de fiscalización en la fase de desarrollo, el elemento preventivo otorga la capacidad del auditor de prevenir que las inconsistencias, irregularidades u omisiones fiscales detectadas se repliquen en períodos anteriores o posteriores al revisado; el contribuyente tiene la opción de autocorregir su situación fiscal sin que se inicien facultades de comprobación.

El enfoque preventivo es aplicado en la investigación de fraudes para evaluar “los sistemas de control interno, las políticas financieras y procedimientos de contabilidad antes de que se identifiquen los robos” (Silverstone *et al.*, 2012, p. 14). Dutta (2013, p. 35) lo identifica como “un control interno preventivo que tiene la finalidad de evitar que se produzcan errores”. La prevención es reconocida junto con la detección como un enfoque clásico para la reducción del robo cometido por empleados de la empresa, malversación de fondos, fraude, y la prevención de este último, a partir de diversas acciones para “mitigar el riesgo de fraude” (Singleton. y Singleton, 2010, p. 13).

Enfoque detectivo. Se detectan irregularidades u omisiones que generan el incumplimiento de obligaciones fiscales. Es por excelencia el instrumento idóneo para

desalentar acciones que provoquen incumplimientos, enfoque estrechamente relacionado con el de comprobación, pues una vez detectados los incumplimientos fiscales el auditor fiscal debe contar con la evidencia de auditoría documental o digital para soportarlos, determinar los rubros afectados y, por tanto, el monto total de la omisión por los incumplimientos. Se vincula también al enfoque predictivo, que aporta premisas sobre el comportamiento de los contribuyentes durante la fase de planificación.

Se presenta durante la ejecución del acto de fiscalización en la fase de desarrollo y se comprueban o desvirtúan las premisas planteadas durante la fase de planificación, antes de la ejecución de un acto de fiscalización; en tanto, el inicio de facultades de comprobación sucede en la fase de desarrollo, es el enfoque sustancial de las herramientas o técnicas forenses de auditoría ya que se contará con toda la información fiscal y contable entregada por el contribuyente. Profundizando en este enfoque y desde la perspectiva del control interno, Dutta (2013) labra el concepto y precisa que a través de los controles de detección se descubren errores que ya han ocurrido, es decir, son identificadas irregularidades que redundan en el incumplimiento de obligaciones fiscales.

Asimismo, el enfoque detectivo⁷ es reconocido junto con el preventivo como un enfoque clásico a partir de diversas acciones para “detectar cualquier fraude que pueda ocurrir” (Singleton y Singleton, 2010, p. 13). Desalienta acciones tendientes a incurrir en incumplimientos fiscales, propiciando también la eficiencia de los procedimientos de auditoría y del proceso de fiscalización, a la vez que crea consciencia en el contribuyente del riesgo en que incurre ante un incumplimiento fiscal, inhibiendo acciones que lo lleven a cometerlos.

Enfoque correctivo. Caracterizado por permitir el resarcimiento del incumplimiento de obligaciones fiscales en cualquiera de las tres fases propuestas en el modelo cuando el contribuyente autocorrige su situación fiscal, cumpliendo correctamente con sus obligaciones fiscales y efectuando el pago total de contribuciones y accesorios. En tal sentido, Dutta (2013, p. 35) argumenta que “los controles correctivos rectifican los errores que se han producido”.

Enfoque de comprobación. Implica la recolección u obtención de la evidencia documental o digital que soporta tanto el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales como su incumplimiento. En el enfoque de comprobación inciden el resto de los enfoques propuestos en el modelo, pero sin duda mayormente el detectivo; no obstante, se presenta en cualquiera de las tres fases, desempeña un papel primordial en la fase de desarrollo ya que durante la ejecución del acto de fiscalización se recaba la evidencia de auditoría que, de ser necesario, se traslada al contribuyente para que pueda solventar o aclarar cualquier solicitud de información efectuada por el organismo de fiscalización. En la fase de informe el enfoque se aprecia al dar a conocer las inconsistencias, irregularidades u omisiones al contribuyente soportadas con la evidencia documental o digital respectiva, siendo relevante también para la determinación del crédito fiscal por la posibilidad de servir como prueba en un tribunal, de allí la importancia de efectuar una correcta y contundente comprobación.

En el modelo KAF de fiscalización electrónica los enfoques anteriormente señalados producen también cinco efectos: predictivo, preventivo, detectivo, correctivo y de comprobación, los cuales son generados por acciones en el mismo sentido; siendo las acciones predictivas, preventivas, detectivas, correctivas y de comprobación un medio para la materialización de los efectos que van implícitos en estos; por ello, dichas acciones no son consideradas como un elemento más del modelo.

Efecto predictivo. Se provoca a partir del enfoque predictivo y genera acciones ejecutadas por el organismo de fiscalización para establecer premisas sobre el incumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente durante la fase de planificación, antes del inicio de facultades de comprobación. Los resultados esperados son: solventar las inconsistencias, irregularidades u omisiones fiscales y la autocorrección total del contribuyente.

Efecto preventivo. Se provoca a partir del enfoque preventivo y genera acciones ejecutadas por el organismo de fiscalización para prevenir el incumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente antes del inicio de facultades de comprobación en la fase de planificación, en la ejecución del acto de fiscalización y antes de la emisión de la resolución del crédito fiscal durante la fase de desarrollo.

También le previene sobre el riesgo en que incurre de no autocorregir su situación fiscal

en periodos distintos al revisado o por el que recibió invitación para corregir su situación fiscal a fin de que anticipe su autocorrección espontánea, sin mediar facultades de comprobación.

Efecto detectivo. Se provoca a partir del enfoque detectivo, genera acciones ejecutadas por el organismo de fiscalización y como resultado son detectadas inconsistencias, irregularidades u omisiones que entrañan el incumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente; se presenta durante la ejecución del acto de fiscalización en la fase de desarrollo.

Efecto correctivo. Se provoca a partir del enfoque correctivo y genera acciones ejecutadas por el organismo de fiscalización para incentivar al contribuyente a fin de que corrija inconsistencias, irregularidades u omisiones que generan el incumplimiento de obligaciones fiscales detectadas y comprobadas antes del inicio de facultades de comprobación, durante la ejecución del acto de fiscalización o antes de la emisión de la resolución del crédito fiscal y como resultado el contribuyente autocorrigió su situación fiscal. Por tanto, se presenta en cualquiera de las tres fases.

Efecto de comprobación. Se provoca a partir del enfoque de comprobación y genera acciones que son ejecutadas por el organismo de fiscalización para comprobar —con documentación física o digital obtenida por dicho organismo, proporcionada por el contribuyente o terceros relacionados— las inconsistencias, irregularidades u omisiones que generan el incumplimiento de obligaciones fiscales detectadas, evidencia de auditoría que debe ser fehaciente para el contribuyente y prueba irrefutable de ser presentada ante un juez. Ocurre en cualquiera de las tres fases.

Método

La investigación fue de enfoque cuantitativo y alcance descriptivo con diseño no experimental. La técnica empleada para la recopilación de datos fue la encuesta, mientras que la validación del modelo KAF de fiscalización electrónica fue con criterio de expertos. Se diseñó un cuestionario con 14 ítems; la estructura del instrumento tiene un formato de respuesta con escala Rensis Likert de cinco alternativas con niveles de frecuencia para la escala uno: totalmente en desacuerdo, en desacuerdo, ni de acuerdo

ni en desacuerdo, de acuerdo y totalmente de acuerdo; y en la escala dos: nunca, rara vez, algunas veces, casi siempre y siempre.

Con la intención de realizar un abordaje que permitiera extraer mayor información desde un análisis cualitativo, se consideraron preguntas abiertas, de opción múltiple, dicotómicas y respuestas con opción de: *otro* o *¿por qué?*, para verificar que no todas las afirmaciones tomen el mismo sentido e invitando a los expertos a reflexionar para conseguir coherencia en sus respuestas. En el criterio de expertos participaron 13 auditores fiscales con formación académica de licenciatura y maestría, seleccionados por muestreo polietápico (elección razonada) por tratarse de un solo proceso de fiscalización establecido en el CFF vigente, y por ello, aplicado en las 67 ADAF de la AGAFF que se encuentran a lo largo del territorio nacional y representan al total de conglomerados, expertos en funciones y exfuncionarios de seis distintas ADAF. Cuentan con experiencia laboral mayor a 10 años y menor a 15 por tratarse de una institución perteneciente al SAT creado en 1997, es decir, hace 23 años, de tal manera que el promedio de experiencia de los expertos seleccionados es de 14,77 años, quienes han desempeñado actividades de auditoría fiscal en cinco de las seis áreas operativas: programación, visitas domiciliarias, gabinete, dictámenes o revisión de papeles a contadores públicos, así como devoluciones y compensaciones. Además, han ocupado plazas en los cuatro niveles de puestos: administradores, subadministradores, jefes de departamento y auditores; la mayoría de ellos han desempeñado más de un puesto en más de un área operativa, elementos que en su conjunto demuestran su amplia experiencia. No se devela la identidad de los expertos ni la sede a la que pertenecen por confidencialidad.

La encuesta fue aplicada en línea, utilizando la plataforma de estudio para preparar, ejecutar y evaluar encuestas Lime Service, bajo la licencia del Centro Universitario del Sur de la Universidad de Guadalajara. Se incluyeron instrucciones para el llenado de la encuesta, que reiteraban la confidencialidad de la información brindada y la explicación detallada del modelo propuesto. La recopilación de evidencia empírica se efectuó por cada experto, recogiendo todas las propiedades individuales de las opiniones vertidas en las encuestas a través de variables: ADAF a la que pertenece, sexo, puesto, área de trabajo, años laborados, nivel de estudios, viabilidad del modelo para identificar el

incumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente y utilidad de las herramientas y técnicas forenses en el proceso de fiscalización de las ADAF. Las respuestas fueron codificadas asignándoles una puntuación y los datos obtenidos se procesaron en el SPSS v. 24 para su análisis.

Resultados y discusión

La validación del modelo fue por criterio de expertos para evaluar la viabilidad de integrar el modelo KAF de fiscalización electrónica en el proceso de fiscalización de la AGAFF aplicado en las ADAF para predecir, prevenir, detectar, corregir y comprobar el incumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes, haciendo uso de herramientas y técnicas forenses de auditoría.

Luego de ser procesadas las respuestas se obtuvo el coeficiente de concordancia entre jueces .96 (sig < 0,05), lo que indica el grado en que los elementos del cuestionario se relacionan con la coherencia en las respuestas otorgadas por los expertos al analizar la información obtenida.

El 92,30 % de los expertos consideró que las herramientas y técnicas forenses de auditoría son de utilidad para el desarrollo de las actividades de auditoría y durante el proceso de fiscalización de la AGAFF. Cuando se les preguntó a los expertos el porqué de dicha respuesta contestaron lo siguiente: se tendrían a disposición datos precisos e informes de operaciones realizadas por los contribuyentes que le dan a la autoridad los elementos para determinar las auditorías o revisiones, observar irregularidades antes de iniciar el acto de fiscalización, detectar omisiones e identificar a contribuyentes morosos. Es una herramienta muy importante para las personas que ejecutan las auditorías porque sus procedimientos se llevarán a cabo con más prontitud y muy poco margen de error, facilitando el trabajo y agilizaría procedimientos complicados, arrojaría resultados que permitirán guiar las revisiones para investigar las posibles conductas indebidas de los contribuyentes; el modelo cumple con los requisitos y puede ser utilizado por la AGAFF y los gobiernos estatales.

El 100 % de los expertos opinó que el modelo contribuye a la identificación del incumplimiento de obligaciones fiscales a partir de sus elementos: instrumentos

(herramientas y técnicas forenses de auditoría), enfoques (predictivo, preventivo, detectivo, correctivo y de comprobación), fases (planificación, desarrollo e informe) y efectos (predictivo, preventivo, detectivo, correctivo y de comprobación). Cuando se les preguntó el motivo contestaron que se trata de una herramienta práctica y confiable que permitirá vigilar obligaciones fiscales, conocer datos específicos de las operaciones realizadas para identificar irregularidades, omisión de impuestos, así como obligaciones por esas actividades y, al conocerse conductas indebidas o incumplimientos, se enfocará la revisión en estas para ser comprobadas empleando menos tiempo en las auditorías y obteniendo mejores resultados.

Finalmente, cuando se les preguntó a los expertos su opinión sobre el modelo propuesto el 92,30 % consideraron que es una herramienta que ayudará a mejorar el proceso de fiscalización, facilitará la realización de actos de fiscalización, permitirá llevar a cabo procedimientos de auditoría más específicos, una mayor precisión en la detección de omisiones e inconsistencias y un margen de error bajo, ejercer un mayor control y minimizará las cargas laborales de los auditores. Asimismo, un experto recomendó el considerar los factores tiempo y tipos de procedimientos que comprenden las auditorías fiscales al momento de integrar el modelo; en tanto, otro experto sugirió la capacitación de profesionales en las herramientas y técnicas forenses, a considerar en futuras investigaciones por tratarse de aspectos relacionados con la ejecución de una auditoría. Esto significó que los expertos reconocieron que los elementos propuestos en el modelo KAF de fiscalización electrónica: instrumentos, enfoques, fases y efectos, al igual que el uso de herramientas y técnicas forenses de auditoría, pueden ser fiables para predecir, prevenir, detectar, corregir y comprobar el incumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes y, por tanto, puede pensarse en integrarlo en el proceso de fiscalización de la AGAFF aplicado en las ADAF. Se sugieren otros estudios que permitan profundizar en la efectividad de este modelo para el fin que se propone.

CONCLUSIONES

La principal aportación del presente estudio fue proponer un modelo de fiscalización electrónica con cuatro elementos: instrumentos, fases, enfoques y efectos para integrarse en el proceso de fiscalización de la AGAFF aplicado en las ADAF —por la analogía de sus fases con las del proceso de auditoría y de fiscalización de dicho organismo establecido en el CFF— con el uso de herramientas y técnicas forenses de auditoría sin que sea necesario llegar a la sede jurisdiccional, es decir, sin que se presuma, persiga o constituya un delito fiscal, lo que permite mayor profundidad y alcance en los procedimientos de auditoría, así como la obtención de evidencia contundente.

Los resultados obtenidos en el criterio de expertos permitieron validar el modelo KAF de fiscalización electrónica, el cual puede permitir: predecir, prevenir, detectar, corregir y comprobar el incumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Los expertos consideraron que el uso de herramientas y técnicas forenses de auditoría son de utilidad para agilizar los procedimientos de auditoría, disminuir el margen de error en la detección de irregularidades u omisiones e investigar posibles conductas indebidas de los contribuyentes. Asimismo, validaron los elementos y criterios del modelo manifestando que es una herramienta confiable que ayudará a mejorar y facilitar el proceso de fiscalización y los procedimientos de auditoría específicos, con un menor margen de error y mayor control; ha de contribuir a la disminución de las cargas laborales de los auditores y a la identificación del incumplimiento de obligaciones fiscales. Además, cumple con los requisitos para ser utilizado por la AGAFF.

El modelo KAF de fiscalización electrónica puede ser utilizado tanto en el sector público como en el privado y propicia el incremento de la percepción del riesgo en los contribuyentes por incumplimiento en las obligaciones fiscales. Se sugiere que en futuras investigaciones se profundice en el estudio de leyes tributarias que aporten factibilidad a la aplicación de las herramientas y técnicas forenses de auditoría como

instrumento de fiscalización para contribuyentes y el análisis de los indicadores para medir la eficacia o efectividad de los organismos fiscalizadores adicionando nuevas variables.

REFERENCIAS

- Adam, A. A. y Becerril, L. G. (1996). *La fiscalización en México*. México: UNAM.
- Amezcuca, L. M. (2016). *Auditoría forense. Instrumento de fiscalización* (Tesis doctoral). Universidad de Guadalajara, México.
- Amezcuca, L. M, Palos, S. M. y Ramírez, C. S. (2016). Modelo de auditoría forense como instrumento de fiscalización. *Retos de la Dirección*. 10(2), 18-29. Recuperado de [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S230691552016000200002#:~:text=Para%20ello%2C%20el%20modelo%20de,fiscales\)%2C%20fases%20\(planificaci%C3%B3n%2C](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S230691552016000200002#:~:text=Para%20ello%2C%20el%20modelo%20de,fiscales)%2C%20fases%20(planificaci%C3%B3n%2C)
- Arenas Paz, .N. R. (2013). *Revelado de huellas lofoscópicas en papel*. Recuperado de <http://www.grafotecnica.net/index.php/2013-02-14-01-28-10/bloc-de-opinion-y-doctrina-3/29-blog-doctrina/62-revelado-de-huellas-lofoscopicas-en-papel.html>
- Association of Certified Fraud Examiners. (2016). *Fraud Examiners Manual* [Manual de examinadores de fraude]. *International Edition*. Recuperado de <http://www.acfe.com>
- Auditoría Superior de la Federación. (2020a). *Denuncias penales presentadas por la ASF. Cuentas públicas 1998-2018*. Recuperado de https://www.asf.gob.mx/Section/65_Denuncias_penales
- Auditoría Superior de la Federación. (2020b). *Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación*. Recuperado de: <http://www.asf.gob.mx>
- Badillo, A. J. (2008). *Auditoría Forense. Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero*. Recuperado de [https://na.theiia.org/translations/Spanish%20Documents/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08\(14023\).pdf](https://na.theiia.org/translations/Spanish%20Documents/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08(14023).pdf)

- Buchahin, M. D. (2015). *Auditoría forense delitos contra la administración pública*. Ciudad de México, México: Bosch.
- Castro, R. M. y Cano, M. A. (2003). Auditoría forense. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (13), 155-185. Recuperado de <http://legal.legis.com.co>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2013). *Prevención y control de la evasión tributaria*. Recuperado de <https://www.ciat.org>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2014). Mensajes aleatorios de disuasión tributaria: Una herramienta para mejorar las estrategias de auditoría. *Revista de Administración Tributaria*. (36), 1-22. Recuperado de <https://www.ciat.org>
- Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento. (2019). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. Ciudad de México, México: IMPCP.
- Dutta, S. K. (2013). *Statistical Techniques for Forensic Accounting, Understanding the Theory and Application of Data Analysis*. Recuperado de <https://www.oreilly.com/library/view/statistical-techniques-for/9780133133844/>
- Estupiñán, G. R. (2015). *Control interno y fraudes con base en los ciclos transaccionales. Análisis de informe COSO I, II y III. Con base en los ciclos transaccionales*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Funes, Y. y Nájera, A. L. (2010). Propuesta de una metodología para llevar a cabo la auditoría forense. En *XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática*, UNAM, México. Recuperado de <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xv/docs/214.pdf>
- Honorable Congreso de la Unión. (2020). *Código Fiscal de la Federación*. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx>
- Lázaro, D. F. (2013). *Introducción a la informática forense*. Madrid, España: RA-MA.
- Lollet, R. P. (2012). Auditoría Forense: Investigaciones efectivas de fraudes en las empresas. En *Jornadas de actualización del Colegio de Administradores del Distrito Capital*, Caracas, Venezuela. Recuperado de: <http://www.Auditoriaforense.net>

- Maldonado, E. M. (2008). *Auditoría forense. Prevención e investigación de la corrupción financiera*. Recuperado de <http://es.slideshare.net/fullscreen/jimwes/auditoria-forense-por-milton-maldonado/1>
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). (2009). *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información Comparada" (2008)*. Recuperado de <http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf>
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). (2011). *La administración tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010)*. Recuperado de <http://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010-ESP.pdf>
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). (2015). *Estudios económicos de la OCDE. México. Visión General*. Recuperado de <http://www.oecd.org/economy/surveys/Mexico-Overview-2015%20Spanish.pdf>
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). (2019). *Tax Administration 2019. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* [Administración Tributaria 2019. Información comparativa sobre la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes]. Recuperado de: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>
- SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público). (2019). *Programa anual de mejora continua del SAT 2019 (art.21) Enero-Marzo de 2019. Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública*. Recuperado de http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/PAMC_2019_01.pdf.
- [SAT \(Servicio de Administración Tributaria\). \(2014\). Plan estratégico del SAT 2014-2018.](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/archivos/Plan_Estrategico_2014-2018.pdf) Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/archivos/Plan_Estrategico_2014-2018.pdf
- SAT (Servicio de Administración Tributaria). (2015). *Informe tributario y de gestión. Cuarto trimestre 2015*. Recuperado de

http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg_2015_t4/ITG_T4_2015.pdf

SAT (Servicio de Administración Tributaria). (2017). *Informe tributario y de gestión. Cuarto trimestre 2017*. Recuperado de: http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/ITG_4to_trimestre%202017_180202%20.pdf

SAT (Servicio de Administración Tributaria). (2019). *Informe tributario y de gestión. Cuarto trimestre 2019*. Recuperado de http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG_4o_Trim2019.pdf

Silverstone, H., Sheetz, M., Pedneault, S. y Rudewicz, F. (2012). *Forensic accounting and fraud investigation for non-experts*. Nueva Jersey, Estados Unidos: Wiley.

Singleton, T. W. y Singleton, A. J. (2010). *Fraud Aditing and Forensic Accounting*. Nueva Jersey, Estados Unidos: Wiley.

Vona, L. W. (2011). *The Fraud Audit Responding to the Risk of Fraud in Core Business Systems*. Nueva Jersey, Estados Unidos: Wiley.

Declaración de conflicto de interés y conflictos éticos

Declaramos que el manuscrito es original y no ha sido enviado a otra revista. Los autores somos responsables del contenido recogido en el artículo, y en él no existen: ni plagios, ni conflictos de interés o éticos.

Declaración de contribuciones de los autores

Martha Karina Amezcua Luján. Conceptualización (líder), redacción – borrador original (igual), investigación, metodología.

Felipe Santoyo Telles. Conceptualización (apoyo), curación de datos, análisis formal, redacción – revisión y edición, metodología, validación.

¹ El 57 % de los trabajadores tienen una relación laboral informal y la mayor parte de las pequeñas empresas aún operan en el sector informal. En México, el gobierno ha comenzado a abordar este

problema mediante la creación de un nuevo régimen fiscal para las micro y pequeñas empresas, el cual busca promover la formalización de la fuerza laboral. El nuevo régimen fiscal para pequeñas empresas, el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), que entró en vigor en enero de 2014, considera obligaciones sustancialmente reducidas, a nivel individual, de seguridad social y de valor agregado e impuestos especiales durante la primera década de su puesta en marcha, con la finalidad de motivar a las empresas informales a regularizar su condición y empezar a pagar impuestos (OCDE, 2015).

² La definición de actividades de inspección, investigación y otras funciones de comprobación para efectos del cuestionario comprenden: “el personal destinado a funciones vinculadas a la comprobación (mediante visitas a las dependencias del contribuyente, entrevistas en las oficinas de la administración o actuaciones escritas) de la información contenida en la declaración del contribuyente respecto de todos los impuestos administrados por el organismo de administración tributaria” (OCDE, 2009, p. 91).

³ Para Adam y Becerril (1996), la fiscalización es la acción por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones de gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y el apego a la Ley. La definición cubre todos los aspectos importantes de lo que es la función de fiscalización: evaluar y revisar. La fiscalización está vinculada con el fortalecimiento del ingreso federal y además vigila el empleo correcto de los ingresos públicos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales que deberán acatar los particulares. Adicionalmente, se observa la propuesta de Buchahin (2015, p.50) quien la define como “inspeccionar a personas físicas o morales, entidades y/o a sus actividades para comprobar si pagan impuestos, o examinar, controlar o criticar las acciones de otros”, lo que permite inferir que en el término de fiscalización se pueden incorporar diversos elementos o actividades, no solo lo relacionado con la rendición de cuentas.

⁴ Indicador I. Combate a la evasión y elusión fiscales, “Eficacia de la fiscalización otros contribuyentes” según el Programa Anual de Mejora Continua del SAT (2019) (Art.21), que se refiere al número de revisiones terminadas de métodos sustantivos con cifras recaudadas iguales o superiores a 50 000 pesos entre el total de revisiones de métodos sustantivos terminados por 100, todas ejecutadas por la AGAFF. Último acceso: 17 de julio de 2020. Véase http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/PAMC_2019_04.pdf

⁵ Las siglas KAF del modelo atienden a tres elementos: a la conjunción de su geometría, en forma de K y a las iniciales del término auditoría forense, así como a las iniciales de sus creadores, autores de este trabajo : Karina y Felipe.

⁶ Algunas técnicas forenses propuestas por autores son las líneas de tiempo, el análisis de investigación visual o *Visual Investigative Analysis* (VIA) y el análisis inferencial (Silverstone, Sheetz, Pedneault y Rudewicz, 2012); de igual manera exponen el uso de herramientas como la minería de datos y métodos estadísticos tales como: distribución normal, binominal, uniforme, exponencial analizadas, muestreo estadístico, regresión, correlación, entre otras (Dutta, 2013), así como, la implementación de árboles de fraude, el método de probabilidades, las banderas rojas, el modelo de detección del fraude y la investigación forense cibernética, expuestas por Singleton y Singleton (2010). En el área de criminalística

se identifica la dactiloscopia como parte de los sistemas lofoscópicos (Arenas, 2013); en relación con el uso de medios electrónicos aplicados por la investigación forense, Lázaro (2013) alude al análisis forense de sistemas, líneas de tiempo, redes e internet, papelera de reciclaje, correo electrónico, búsqueda de caracteres, metadatos, imágenes digitales o informática forense (Arenas, 2013). Finalmente, organismos como la ACFE (2016) también develan el uso de diversas herramientas y técnicas forenses, algunas ya aludidas por los autores mencionados y que a continuación se nombran: árbol del fraude, banderas rojas, tips de investigación, la entrevista (técnica de entrevista kinésica, técnica de entrevista cognitiva, técnicas de preguntas y otras), examen de documentos a partir de la intervención de laboratorios forenses especializados, expertos forenses en el análisis de documentos, grafología, minería de datos, análisis visual, investigaciones en la nube, investigación forense de dispositivos móviles, investigación forense digital, entre otros [Ver información completa en el *Manual de examinadores de fraude*, secciones 1.2021,1.201,1.233, 2.455,3.224,3.226, 3.311,3.315, 3.301, 3.321, 3.703, 3.739, 3.801, 3.830. 3.835, 3.841] (Association of Certified Fraud Examiners, 2016).

⁷ La ACFE (2016) en su estudio global del fraude de 2016 informa a las naciones que el método más común de detección del fraude es la denuncia o información obtenida de diversos mecanismos como: líneas de denuncia, correo electrónico y formulario en línea, provenientes mayormente de empleados, clientes, proveedores, fuentes anónimas, entre otros, seguido de auditoría interna (Association of Certified Fraud Examiners, 2016).