

# Facultades de comprobación y gestión tributaria

*Powers of Verification and Tax Management*



**M.C.J. Omar Lara Soto**





## M.C.J. Omar Lara Soto

### SEMBLANZA

Licenciado en Derecho por la Universidad Veracruzana de la generación 1995-1999, Especialista en derecho en el área Constitucional y Administrativa por la Universidad Autónoma de Baja California (UABC) de la generación 2015-2016, Maestro en Ciencias jurídicas en el área de investigación de Derecho Constitucional de la UABC, generación 2017-2019. Ha tomado diversos cursos y diplomados en Derecho fiscal y comercio exterior, así como el Curso de preparación para Secretario de Acuerdos del PJF. Imparte las materias de Derecho Administrativo, Fiscal y Aduanero desde 2008, así como otras materias, en diversas instituciones de educación superior a nivel licenciatura y maestría. Ejerce como abogado postulante desde 1999 en las materias penal y laboral y desde 2004 postula, exclusivamente, en las materias fiscal, administrativa y aduanera. Es socio de la firma de consultoría empresarial Lara, González, Uriarte, especializada en las áreas fiscal, administrativa, aduanera, laboral y de seguridad social. Expositor y articulista en temas fiscales y administrativos.

### RESUME

*Law degree from the University of Veracruz (1995-1999), Specialist in Constitutional and Administrative Law from the Autonomous University of Baja California (UABC) (2015-2016), Master in Legal Sciences in the Constitutional Law research area of the UABC (2017-2019). He has taken several courses and diplomas in tax law and foreign trade, as well as the preparation course for the Secretary of Agreements of the judicial power of the federation. He teaches the subjects of Administrative, Tax and Customs Law since 2008, as well as other subjects, in various institutions of higher education at the bachelor and master level. He has been practicing as an applicant lawyer since 1999 in criminal and labor matters and since 2004 he has been applying exclusively in tax, administrative and customs matters. He is a partner of the business consulting firm Lara, González, Uriarte, specialized in the fiscal, administrative, customs, labor and social security areas. He is a lecturer and columnist on tax and administrative matters.*

### RESUMEN

El presente artículo presenta un análisis y descripción de las facultades asignadas a la autoridad fiscal para cumplir con sus obligaciones, específicamente aquellas de comprobación y gestión tributaria. Brevemente, se explica la existencia de una falta de organización en los textos legislativos respecto a las facultades de la autoridad, la cual resulta en un solapamiento de funciones.

Asimismo, hace mención de las principales facultades de la autoridad: recaudación y fiscalización. Dentro de estas se encuentran divididas en facultades de comprobación, determinación, económico-coactiva, gestión, sancionadora y reglamentarias, de las cuales se comenta a detalle las de comprobación y gestión.

### SUMMARY

This article presents an analysis and description of the powers assigned to the tax authority to comply with its obligations, specifically those of verification and tax management. Briefly, it explains the existence of a lack of organization in the legislative texts with respect to the authority's powers, which results in an overlap of functions.

It also mentions the authority's main powers: collecting and auditing. These are divided into powers of verification, determination, economic-coactive, management, sanctioning and regulations, of which those of verification and management are commented on in detail.

En este artículo se analizan las facultades de comprobación y de gestión de las autoridades fiscales conforme al Código Fiscal de la Federación (CFF). Procuramos identificar la pertinencia de cada facultad concreta y categorizarlas de acuerdo con su naturaleza. La problemática, por no identificarlas en nuestra legislación, llevó a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) a emitir la jurisprudencia 2a./J. 22/2020 en la que se distinguen la gestión y la comprobación.<sup>1</sup>

La falta de organización en nuestros textos legislativos se advierte en el CFF, ya que en el mismo no se diferencian las facultades de la autoridad fiscal conforme a su naturaleza. Esto dio lugar a que, mediante actos no sujetos al debido proceso legal, se crearán cargas a un contribuyente que le provocaban perjuicios de imposible reparación, como sucedía anteriormente con la cancelación de certificados de sello digital.<sup>2</sup> Sin embargo, si esta problemática se presenta, incluso, cuando se hace la distinción y organización de estas facultades, la frecuencia de estas irregularidades se presentará con mayor frecuencia en un texto normativo que enuncia facultades sin organizarlas conforme a su naturaleza. Merino Jara asevera, al respecto del artículo 117 de la Ley General Tributaria (LGT) de España:

**Al tener en cuenta que la función principal de la inspección es el descubrimiento de deuda tributaria mediante los procedimientos previstos en el art. 141 LGT, y que las letras b y g de este artículo se refieren a la comprobación de la veracidad**



**y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios y a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación, respectivamente, es evidente que se produce un solapamiento de funciones de comprobación entre la gestión y la inspección.**

**Solapamiento que es aparente, es decir, no hay duplicidad, sino que la inspección puede realizar las funciones de gestión, comprobación y verificación, pero la gestión no puede realizar las funciones de inspección, esto es, de investigación.**

**De donde se concluye que la verificación y comprobación no es competencia exclusiva de la gestión, pero la investigación sí lo es de la inspección. Por tanto, si los órganos de gestión investigan hechos de trascendencia tributaria, esto es, se exceden en sus límites, ese procedimiento debe ser nulo.<sup>3</sup>**

In this article, the powers of verification and the management of tax authorities will be analyzed in accordance with the Federal Fiscal Code (CFF for its Spanish acronym). We try to identify the relevance of each specific faculty and categorize them according to their nature. The issue, for not identifying them in our legislation, led the Second Chamber of the Supreme Court of Justice of the Nation (SCJN) to issue case law 2a./J. 22/2020, in which management and verification are identified.<sup>1</sup>


A lack of organization in our legislative texts is evident in the CFF, since it does not differentiate the powers of the tax authority according to its nature. This resulted in actions that were not subject to due process of law to determine the tax status of a taxpayer, charges will be generated to the taxpayer, which caused problems beyond repair, as was previously the case with the cancellation of digital seal certificates.<sup>2</sup> However, if this problem arises, even when the distinction and organization of these powers is made, the frequency of these irregularities will be more frequently presented in a regulatory text that states powers without organizing them according to their nature.

Merino Jara states, with respect to Article 117 of the General Tax Law (LGT for its Spanish acronym), that:

**Considering that the main function of the inspection is to discover a tax debt by means of the procedures provided for in Article 141 LGT, and that letters b and g of this article refers to the verification of the truthfulness and accuracy of the declarations presented by taxable parties and to the practice of tax settlements resulting from their verification and investigation actions, respectively, it is clear that there is an overlap of verification functions between management and inspection.**

**This overlap is evident, i.e. there is no duplication. The inspection can perform the functions of management, audit, and verification, but management cannot perform the functions of inspection, i.e. investigation.**

**Therefore, it can be concluded that auditing and verification are not the exclusive function of management, but investigation is the exclusive function of inspection. Consequently, if the management bodies investigate facts of tax significance, that is, they exceed their limits, that procedure must be null and void.<sup>3</sup>**

A close-up photograph of a hand holding a single coin between the thumb and index finger. Below the hand, several stacks of coins are visible, some taller than others, resting on a wooden surface. The background is dark and out of focus.

La autoridad tributaria goza de diversas facultades para cumplir su principal cometido como la obtención de ingresos para destinarlos al gasto público. Atendiendo a la estructura de nuestro país, el Poder Ejecutivo es quien ejerce la función administrativa, dentro de la que se enmarcan la recaudación y la fiscalización que están asignadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). El artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF) dispone que a la SHCP le corresponde:

Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales...

The tax authority has several powers in order to fulfil its main task such as obtaining revenue for public expenditure. According to the structure of our country, the Executive Branch is the one that exercises the administrative function, within which tax collection and audit are assigned to the Secretariat of Finance and Public Credit (SHCP for its Spanish acronym). Article 31, section XI, of the Organic Law of the Federal Public Administration (LOAPF for its Spanish acronym) provides that the SHCP is responsible for:

Collecting federal taxes, improvement contributions, duties, products and profits in accordance with applicable laws and monitoring and ensuring compliance with tax provisions...

Estas facultades asignadas a la SHCP las ejerce el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como órgano administrativo desconcentrado subordinado a dicha secretaría y presigue dos objetivos: i) la recaudación, con el cobro de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales y ii) la fiscalización, con la vigilancia y aseguramiento del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La recaudación y la fiscalización se diversifican en distintas facultades. Algunos autores<sup>4</sup> identifican dentro de estas a las facultades de comprobación, las de determinación y las económico-coactivas como esenciales para los cometidos de la autoridad. Asimismo, en la jurisprudencia 2a./J. 22/2020 la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) determinó que el artículo 16 constitucional sí contempla las llamadas facultades de gestión, contenidas en el Código Fiscal de la Federación, que consisten en la asistencia, control y vigilancia para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. Así, las facultades que la autoridad fiscal requiere para cumplir sus cometidos serían:

- Facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Facultades de determinación, que implican para liquidación del importe de créditos fiscales y sus accesorios.
- Facultad económico-coactiva para efectuar el cobro forzoso de los créditos fiscales.
- Facultades de gestión, consisten en asistencia, control y vigilancia para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Facultad sancionadora, es la posibilidad de imponer multas u otras medidas correctivas por infringir las disposiciones fiscales.<sup>5</sup>
- Facultad para emitir disposiciones de carácter general (facultad reglamentaria).<sup>6</sup>

**Asimismo, en la jurisprudencia 2a./J. 22/2020 la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) determinó que el artículo 16 constitucional sí contempla las llamadas facultades de gestión, contenidas en el Código Fiscal de la Federación, que consisten en la asistencia, control y vigilancia para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.**



**Similarly, in case law 2a./J. 22/2020 the Supreme Court of Justice of the Nation (SCJN) determined that article 16 of the Constitution does contemplate the management powers provided for in the Federal Fiscal Code, which consist of assistance, control and oversight for the compliance of tax obligations on behalf of taxpayers.**

These powers assigned to the SHCP are executed by the Tax Administration Service (SAT) as a decentralized administrative body subordinated to that secretariat. It has two basic functions: (i) to collect taxes, contributions for federal improvements, duties, products and uses, and (ii) to audit and ensure compliance with tax provisions.

Collection and audit are divided in several other powers. Some authors<sup>4</sup> identify within these the powers of verification, those of determination and the economic-coactive ones as essential to the authority's tasks. Similarly, in case law 2a./J. 22/2020 the Supreme Court of Justice of the Nation (SCJN) determined that article 16 of the Constitution does contemplate the management powers provided for in the Federal Fiscal Code, which consist of assistance, control and oversight for the compliance of tax obligations on behalf of taxpayers. Thus, the powers required by the tax authority to fulfil its tasks would be:

- Verification powers to ensure compliance with tax obligations.
- Determination powers, which imply for the settlement of the amount of tax credits and their accessories.
- Economic-coactive power to enforce the collection of tax credits.
- Management powers, consisting of assistance, control and monitoring of compliance with tax obligations.
- Penalty power, which is the possibility of imposing fines or other corrective measures for infringing tax provisions.<sup>5</sup>
- Power to issue general provisions (regulatory power).<sup>6</sup>



En este caso, solo nos abocaremos al análisis de las facultades de comprobación y de gestión.

#### a) **Facultades de comprobación.**

Consisten en diversas actuaciones y procedimientos que la autoridad tributaria puede ejercer e iniciar para investigar y verificar que se cumplan las disposiciones fiscales.

La investigación y verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales, servirá para:

- **Determinar créditos fiscales.**
- **Formular querrela o declaratoria de perjuicio en el caso de hechos que sean constitutivos de delito.**
- **Para proporcionar información a otras autoridades fiscales.**

La autoridad fiscal actuará cuando se actualice algún presupuesto que la inste a ejercer sus facultades, esto es parte del principio de legalidad, a estas facultades se les llama facultades regladas. Pero existen facultades que la autoridad puede ejercer sin que sea necesaria la actualización de alguna norma que prevea su actuación, es decir, la autoridad puede decidir con cierto grado de libertad (sin que esta sea absoluta) si ejerce o no esas facultades, a estas se les denomina facultades discrecionales. Las facultades de comprobación son discrecionales, lo que quiere decir que la autoridad puede ejercerlas cuando requiera comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del obligado, pero está obligada a fundamentar y motivar el ejercicio de esas facultades.

Con respecto a la facultad discrecional en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se dice que es "el poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus actos o de sus acciones. Esta libertad, autorizada por la ley, puede ser de mayor o menor rango y resulta visible cuando la autoridad tiene la elección entre dos decisiones".<sup>7</sup>

In this case, we will only deal with the analysis of the verification and management powers.

#### a) **Verification powers.**

They consist of a number of actions and procedures that the tax authority may exercise and initiate to investigate and verify compliance with tax provisions.

The investigation and verification of compliance with the tax obligations of taxpayers, jointly and severally liable parties, third parties related to them or tax advisors, will serve:

- **Determine tax credits.**
- **Issue a complaint or declaration of injury in the case of facts that constitute a crime.**
- **Provide Information to other Tax Authorities.**

The tax authority will take action when a budget is updated that calls on it to carry out its powers, this is part of the principle of legality, these powers are called regulated powers. However, there are powers that the authority can exercise without the need to update any rule that provides for its action, that is, the authority can decide with a certain degree of freedom (without it being absolute) whether to exercise these powers or not, these are called discretionary powers. The powers of verification are discretionary, which means that the authority may exercise them when it is necessary to verify compliance with the tax provisions by the obligor, but it is obliged to provide a basis and reason for the exercise of those powers.

With respect to the discretionary power in the Mexican Legal Dictionary of the Institute of Legal Research of the UNAM, it is said that it is "the power of free appreciation that the law recognizes to the administrative authorities on the content of their acts or actions. This freedom, authorized by law, can be of greater or lesser rank and is visible when the authority has a choice between two decisions".<sup>7</sup>

La obligación de fundamentar y motivar el ejercicio de las facultades de comprobación debe ser observado por la autoridad fiscal, además, es pertinente citar el siguiente criterio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) con el rubro "FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS, LA AUTORIDAD DEBE ATENDER A DETERMINADOS PRINCIPIOS PARA LOGRAR LA TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES", en el que señala cinco principios importantes: "(i) principio de subsidiariedad, con base en el cual la autoridad no debe requerir información que ya obre en su poder o que la ley disponga que sea obtenida directamente a través de terceros; (ii) principio de proporcionalidad en la revisión, que se traduce en que la autoridad no debe formular requerimientos excesivos o innecesarios, como podrían ser aquéllos que no se relacionen con la revisión o de información de difícil obtención cuya necesidad no se justifique claramente; (iii) principio de no exoneración del ejercicio de facultades, a través del cual se toma en consideración que, si el ejercicio de facultades de comprobación es una atribución de la autoridad fiscal

en el que el contribuyente está obligado a atender su desarrollo, ello no debe confundirse con que la revisora delegue en él la preparación de documentos o auxiliares, sino solo en aquellos casos en los que tal circunstancia se justifique razonablemente; (iv) principio de comodidad, que conlleva que las actuaciones deben realizarse en la forma que resulte menos gravosa para el particular, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de las obligaciones del sujeto revisado; y, (v) el principio de tutela efectiva de derechos, que constriñe a la autoridad a que en todo momento facilite a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones."<sup>8</sup>

Concretamente, las facultades de comprobación están comprendidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF) para que la autoridad pueda i) rectificar errores aritméticos u omisiones en sus declaraciones, solicitudes o avisos; ii) revisar la contabilidad, así como los datos, documentos o informes necesarios; iii) practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes para revisar contabilidad, bienes y mercancías; iv) revisar los dictámenes formulados por

contadores públicos; v) practicar visitas domiciliarias para verificar que cumple con la expedición de comprobantes fiscales; con obligaciones sobre operación de máquinas, sistemas, registros electrónicos y controles volumétricos; que envases o recipientes de bebidas alcohólicas cuentan con marbete o precinto o que fueron destruidos; que las cajetillas de cigarrillos tengan código de seguridad o que sea auténtico; con la legal estancia, posesión, tenencia o importación de mercancías; con obligaciones de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes de la Ley Aduanera, su reglamento o reglas generales; vi) practicar u ordenar avalúos o verificación de bienes en transporte; vii) recabar informe y datos recabados por funcionarios, empleados públicos o federatarios, en sus funciones; viii) practicar revisiones electrónicas, ix) practicar visitas domiciliarias para verificar las operaciones que deben registrarse como ingresos, el valor de actos o actividades y fecha en que se realizaron, y x) practicar visitas a asesores fiscales sobre el cumplimiento de obligaciones relativas a los esquemas reportables.

The obligation to justify and motivate the exercise of the faculties of verification must be observed by the fiscal authority. In addition, it is pertinent to cite the following criterion of the Taxpayer's Defense Attorney's Office (PRODECON) under the heading "VERIFICATION POWERS. THE AUTHORITY MUST ATTEND TO CERTAIN PRINCIPLES TO ACHIEVE THE EFFECTIVE TUTELAGE OF THE RIGHTS OF THE CONTRIBUTORS", in which it points out five important principles: "(i) principle of subsidiarity, based on which the authority should not require information that is already in its possession or that the law provides for to be obtained directly through third parties; (ii) principle of proportionality in the review, which means that the authority should not make excessive or unnecessary requirements, such as those that are not related to the review or information that is difficult to obtain, the need for which is not clearly justified; (iii) principle of non-exemption of the exercise of powers, through which it is taken into consideration that, if the exercise of the powers of verification is an attribution of the tax authority

in which the taxpayer is obliged to attend to its development, this should not be confused with the fact that the reviewer delegates to it the preparation of documents or auxiliaries, but only in those cases in which such circumstance is reasonably justified; (iv) the principle of convenience, which implies that the proceedings must be carried out in the manner that is least burdensome for the individual, provided that this does not prejudice the compliance with the obligations of the subject under review; and, (v) the principle of effective protection of rights, which constrains the authority to facilitate at all times the exercise of the taxpayers' rights and the compliance with their obligations."<sup>8</sup>

Specifically, the powers of verification are included in Article 42 of the Federal Fiscal Code (CFF) so that the authority may i) rectify arithmetical errors or omissions in its declarations, requests or notices; ii) review the accounting, as well as the necessary data, documents or reports; iii) make domiciliary visits to the taxpayers to review accounting, goods and merchandise; iv) reviewing the reports issued by public

accountants; v) making home visits to verify compliance with the issuance of tax receipts; with obligations regarding the operation of machines, systems, electronic records and volumetric controls; that alcoholic beverage containers have a label or seal or that they have been destroyed; that the cigarette packets have a security code or that they are authentic; with the legal stay, possession, possession or importation of goods; with obligations of authorizations, concessions, registers or patents of the Customs Law, its regulations or general rules; vi) to practice or order appraisals or verification of goods in transport; vii) to obtain reports and data collected by officials, public employees or federal agents, in their functions; viii) to practice electronic revisions, ix) to practice domiciliary visits to verify the operations that must be registered as income, the value of acts or activities and date in which they were made, and x) to practice visits to fiscal advisers on the fulfillment of obligations related to the reportable schemes.

Se observa que existen facultades cuyo objeto no es determinar créditos fiscales, formular querrela o declaratoria de perjuicio en caso de hechos que sean constitutivos de delito, o para proporcionar información a otras autoridades fiscales; sino que sirven para otros efectos, cómo determinar el incumplimiento de obligaciones formales; por ejemplo, las obligaciones respectivas a los envases o recipientes de las bebidas alcohólicas, a las cajetillas de cigarrillos, el caso del obligaciones relativas a los esquemas reportables y la verificación de la procedencia de solicitudes de devolución conforme a los artículos 22 y 22 A del CFF. Además, aun cuando no sean el objeto de las facultades de comprobación, hay que enfatizar que en la jurisprudencia 2a./J. 78/2019 la Segunda Sala de la SCJN estableció que la autoridad tributaria puede determinar la inexistencia de operaciones, y, en otro caso, iniciar el procedimiento para dejar sin efectos los certificados de sello digital, conforme a la fracción III del artículo 17-H Bis del CFF.

Por último, hay que reiterar que la discrecionalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación es necesaria, ya que la recaudación es de suma importancia para el funcionamiento estatal; pero esto no exime a las autoridades fiscales de observar los principios y exigencias que, en el ejercicio de estas facultades, tutelen los derechos de los contribuyentes y demás sujetos afectados.

It is noted that there are powers which purpose is not to determine tax credits, to file a complaint or a declaration of injury in the case of facts that constitute a crime, or to provide information to other tax authorities; but they serve other purposes, such as determining non-compliance with formal obligations. For example, the obligations relating to the packaging or containers of alcoholic beverages, cigarette packets, the case of the obligations relating to reportable schemes and the verification of the origin of refund applications under Articles 22 and 22a of the CFF. In addition, even though they are not the object of the powers of verification, it must be emphasized that in jurisprudence 2a./J. 78/2019 the Second Chamber of the SCJN established that the tax authority can determine the inexistence of transactions, and, in another case, initiate the procedure to cancel the digital seal certificates, in accordance with section III of Article 17-H Bis of the CFF.

Finally, it must be reiterated that discretion in the exercise of the powers of verification is necessary, since collection is of the utmost importance for the functioning of the State; but this does not exempt the tax authorities from observing the principles and requirements that, in the exercise of these powers, protect the rights of taxpayers and other affected subjects.



### b) Facultades de gestión.

Es la actuación administrativa que la autoridad lleva a cabo para asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como para controlar y vigilar el cumplimiento de dichas obligaciones sustanciales o formales. Asimismo, representan los medios que le permiten iniciar procedimientos administrativos para imponer multas, cancelar sellos digitales, verificar la inexistencia de operaciones o incluso determinar créditos fiscales.

Lo anterior se desprende de la jurisprudencia 2a./J. 22/2020 que emitió la Segunda Sala de la SCJN, con el rubro "FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN", en la que señala: "Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B (este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2019) del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo 42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir."

Aunque el CFF no hace referencia a las facultades de gestión con dicha denominación, las regula en distintos artículos; en otro caso, la Ley General Tributaria en su artículo 117 sí enlista las distintas facultades de gestión de la autoridad tributaria española.



Martín Queralt lo sintetiza y señala que "[...] a la gestión tributaria se le encomienda: 1) posibilitar el funcionamiento y la normal aplicación de los tributos que integran el sistema; 2) controlar (de manera masiva o extensiva, pero limitada) el cumplimiento de las obligaciones y deberes y la realización de las actuaciones atribuidas a los particulares (obligados tributarios), practicando las correcciones o regularizaciones (liquidaciones) que correspondan; y 3) realizar las demás actuaciones genéricas de aplicación de los tributos que no sean de inspección y recaudación."<sup>9</sup>

### b) Management.

It is the administrative action that the authority carries out to assist taxpayers in the fulfillment of their tax obligations, as well as to control and monitor compliance with such substantial or formal obligations. Likewise, they represent the means that allow it to initiate administrative procedures to impose fines, cancel digital seals, verify the inexistence of operations, or even determine tax credits.

The above follows from the case law 2a./J. 22/2020 issued by the Second Chamber of the SCJN, under the heading "VERIFICATION AND MANAGEMENT POWERS OF THE TAX AUTHORITIES. Thus, within the powers of tax management are, among others, those set forth in numbers 22, 41, 41-A and 41-B (the latter in force until December 31, 2019) of the Federal Fiscal Code; however, the powers of verification of the tax authority are set forth in Article 42 of the Code and are intended to inspect, verify, determine or settle the aforementioned obligations, powers that are found in the same legal system invoked a regulation and procedure to comply with."

Although the CFF does not refer to the management powers under that name, it regulates them in various articles; otherwise, Article 117 of the General Tax Law does list the various management powers of the Spanish tax authority. Martín Queralt summarizes it and points out that "[...] tax management is entrusted with: 1) enabling the operation and normal application of the taxes that make up the system; 2) controlling (on a massive or extensive, but limited basis) compliance with the obligations and duties and carrying out the actions attributed to individuals (taxable persons), making the corresponding corrections or regularizations (settlements); and 3) carrying out the other generic actions for the application of taxes other than inspection and collection."<sup>9</sup>



En nuestro país, considerando la jurisprudencia citada, las facultades de gestión a su vez se integran por:

- I) Facultades de asistencia, las que Martín Queralt define como “el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados tributarios para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”,<sup>10</sup> en este caso, el artículo 33 del CFF establece la asistencia gratuita a los contribuyentes, en su fracción I, y la figura de síndicos del contribuyente para la representación de aquellos, en su fracción
- II) Facultades de control y vigilancia, que posibilitan mantener el cumplimiento regular de las obligaciones de presentar declaraciones y otras obligaciones formales. En este caso el CFF contempla las siguientes:
  - Verificación, comprobación, información, registros y autorizaciones, sobre firma electrónica avanzada
  - Devoluciones de impuestos o pago de lo indebido en el artículo 22
  - Verificación, corrección y aclaración de datos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, avisos u otros documentos en señala el artículo 27, apartado C
  - Restricción temporal y cancelación de certificados de sello digital, conforme a los artículos 17-H y 17-H Bis
  - Apremio mediante multas o determinación de créditos fiscales, para la presentación de declaraciones, avisos u otros documentos, indicado en el artículo 41<sup>11</sup>
  - Consulta y análisis de expedientes, documentos o bases de datos para motivar resoluciones, según el artículo 63 (como la restricción temporal de certificados de sello digital o la presunción de inexistencia de operaciones, por ejemplo)

In our country, considering the quoted case law, the management powers are comprised of:

- I) Powers of assistance, which Martín Queralt defines as "the set of actions that the Tax Administration makes available to taxpayers to facilitate the exercise of their rights and compliance with their obligations".<sup>10</sup> In this case, Article 33 of the CFF establishes free assistance to taxpayers, in its section I, and the figure of the taxpayer's trustees to represent them, in its section II.
- II) Powers of control and surveillance, which make it possible to maintain regular compliance with the obligations to file returns and other formal obligations. In this case the CFF contemplates the following:
  - Verification, audit, information, records and authorizations, on advanced electronic signature
  - Tax refunds or payment of the undue in Article 22
  - Verification, correction and clarification of data relating to the Federal Register of Taxpayers, returns, notices or other documents in Article 27(C)
  - Temporary restriction and cancellation of digital seal certificates, in accordance with Articles 17-H and 17-H Bis
  - Penalties or tax credit assessments for the submission of returns, notices or other documents, as referred to in Article 41<sup>11</sup>
  - Consultation and analysis of files, documents or databases for the purpose of giving reasons for decisions under Article 63 (such as temporary restriction of digital seal certificates or presumption of non-existence of operations)



Hay que enfatizar que a través de las facultades de gestión las autoridades emiten actos que pasan de la molestia a la privación de derechos y no encuadran como actos de comprobación, determinación o de cobro coactivo: el inicio de los procedimientos para cancelar certificados de sello digital y la presunción de inexistencia de operaciones, son ejemplo de ello.

Podemos concluir que al identificar cada una de las facultades de la autoridad tributaria conforme a su naturaleza en el CFF, proporcionará claridad a los particulares con respecto al alcance de tales facultades; incluso, es una necesidad que se extiende hasta la identificación de los procedimientos que corresponden a cada fase: gestión, comprobación y recaudación. Y reiteramos, si en un texto normativo ordenado y estructurado coherentemente, existen problemas para determinar el alcance de las facultades de gestión o comprobación, con mayor razón, ante un texto con falta de ese orden y estructura, no será posible garantizar la certeza jurídica de los contribuyentes frente a la actuación de la autoridad fiscal.

It is important to emphasize that through the management powers the authorities issue acts that go from annoyance to deprivation of rights and do not fit as acts of verification, determination or coercive collection: the initiation of procedures to cancel digital seal certificates and the presumption of non-existence of operations are examples of this.

We can conclude that by identifying each of the powers of the tax authority according to their nature in the CFF, they will provide greater clarity to individuals regarding the scope of such powers. This need extends to the identification of the procedures that correspond to each phase: management, verification and collection. We reiterate that if there are problems to determine the scope of the management or verification powers in a normative text that is organized and structured coherently with a text that lacks such order and structure, it will not be possible to guarantee the legal certainty of the taxpayers with respect to the actions of the tax authority



## Fuentes

1. Véase el caso de España, donde en los artículos 117, 141 y 160 de su Ley General Tributaria si se hace esa distinción, incluso se regulan distintos procedimientos atendiendo a esta clasificación.
2. El 9 de diciembre de 2019 se publicó la reformó el CFF y se adicionó el artículo 17H-Bis, que contempla un procedimiento para dejar sin efectos el certificado de sello digital.
3. Merino Jara, I., Procedimientos tributarios: aspectos prácticos, J.M. BOSCH EDITOR, Barcelona, 2014, pág. 149, recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/humanitas/59839>.
4. Venegas Álvarez, Sonia, Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales, Oxford, México, 2016, pág. 16.
5. La facultad sancionadora deriva del ius puniendi estatal y se encuentra en pleno desarrollo dentro del derecho tributario mexicano.
6. Esta facultad es de suma importancia para la autoridad tributaria, sin embargo, es cuestionable que la autoridad vulnere los principios de reserva de ley y de jerarquía normativa al crear verdaderas obligaciones que no se contemplan en las leyes. Lamentablemente esto ha sido convalidado por el Poder Judicial en sus criterios (la tesis 2a./J. 107/2004 es un ejemplo de ello).
7. Nava Negrete, Alfonso, Voz: "Facultad discrecional", Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, IIJ-UNAM, México, tomo IV E-H, 1985, pág. 178.
8. Criterio sustantivo 44/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 12/07/2013).
9. Martín Queralt, J., Curso de Derecho Financiero y Tributario, 28a. ed., Difusora Larousse - Editorial Tecnos, España, pág. 583, recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/humanitas/123116>.
10. *Ibidem* pág. 584.
11. Véase a Martín Queralt, op. cit., pp. 584 y 585.

## Sources

1. See the case of Spain, where articles 117, 141 and 160 of its General Tax Law, if such a distinction is made, even regulate different procedures based on this classification.
2. On December 9, 2019, the CFF reform was published, and Article 17H-Bis was added, which provides for a procedure to terminate the digital seal certificate.
3. Merino Jara, I., Tax Procedures: Practical Aspects, J.M. BOSCH EDITOR, Barcelona, 2014, p. 149, retrieved from <https://elibro.net/es/ereader/humanitas/59839>.
4. Venegas Álvarez, Sonia, Tax Law. General Part and Federal Taxes, Oxford, Mexico, 2016, p. 16.
5. The sanctioning power derives from the state ius puniendi and is in full development within the Mexican tax law.
6. This power is of the utmost importance for the tax authority, however, it is questionable whether the authority violates the principles of reservation of law and hierarchy of norms by creating true obligations that are not contemplated in the laws. Unfortunately this has been validated by the Judiciary in its criteria (the thesis 2a./J. 107/2004 is an example of this).
7. Nava Negrete, Alfonso, Voz: "Discretionary power", Mexican Legal Dictionary of the Institute of Legal Research of the UNAM, IIJ-UNAM, Mexico, volume IV E-H, 1985, p. 178.
8. Substantive criterion 44/2013/CTN/CS-SASEN (Adopted 7th Ordinary Session 12/07/2013).
9. Martín Queralt, J., Finance and Tax Law Course, 28th. ed., Difusora Larousse - Editorial Tecnos, Spain, p. 583, retrieved from <https://elibro.net/es/ereader/humanitas/123116>.
10. *Ibid* page 584.
11. See Martín Queralt, op. cit. p. 584 and 585.