



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

**“CREACIÓN DE UN COMPLIANCE FISCAL PARA MITIGAR
RIESGOS FISCALES EN MATERIA DEL ARTÍCULO 69-B DEL
C.F.F.”**

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestro en Tributación.

DIRECTOR:

Dr. Salvador Sánchez Ruanova

Asesores:

Dr. Sergio Gabriel Ordoñez Sánchez
Dr. Gerardo Hernández Barrena

PRESENTA:

Sánchez Martínez Enrique

Puebla, Pue. Noviembre 2020



BUAP

Oficio No. FCP/SIEP-033/2020
Asunto: Digitalización de Tesis

C. SÁNCHEZ MARTÍNEZ ENRIQUE

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada "CREACIÓN DE UN COMPLIANCE FISCAL PARA MITIGAR RIESGOS FISCALES EN MATERIA DEL ARTICULO 69-B DEL C.F.F.", a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de MAESTRO EN TRIBUTACIÓN.

Sin más por el momento, quedo de usted.

ATENTAMENTE

"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"
H. Puebla de Z., 03 de noviembre de 2020

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado



DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director** de la tesis denominada: **“CREACIÓN DE UN COMPLIANCE FISCAL PARA MITIGAR RIESGOS FISCALES EN MATERIA DEL ARTÍCULO 69-B DEL C.F.F.”**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

ENRIQUE SÁNCHEZ MARTÍNEZ

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 23 de octubre del 2020


DR. SALVADOR SÁNCHEZ RUANOVA

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

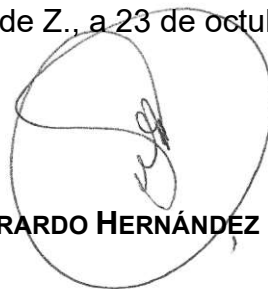
Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Metodológico** de la tesis denominada: **“CREACIÓN DE UN COMPLIANCE FISCAL PARA MITIGAR RIESGOS FISCALES EN MATERIA DEL ARTÍCULO 69-B DEL C.F.F.”**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

ENRIQUE SÁNCHEZ MARTÍNEZ

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

A T E N T A M E N T E
H. Puebla de Z., a 23 de octubre del 2020



DR. GERARDO HERNÁNDEZ BARRENA

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Temático** de la tesis denominada: **“CREACIÓN DE UN COMPLIANCE FISCAL PARA MITIGAR RIESGOS FISCALES EN MATERIA DEL ARTÍCULO 69-B DEL C.F.F.”**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

ENRIQUE SÁNCHEZ MARTÍNEZ

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 23 de octubre del 2020


DR. SERGIO GABRIEL ORDOÑEZ SÁNCHEZ

Dedicatoria

Un día cualquiera mientras hablábamos me dijiste que dejara de perder mi tiempo en vagancia o en vicios y que mejor lo invirtiera en mis estudios, que como profesionalista siempre necesitare desarrollarme, con esmero me viste iniciar y concluir, pero la vida no te permitió acompañarme más allá en este viaje.

Por eso te dedico con todo mi amor esta tesis a ti quien ha sido mi más grande inspiración para ser un mejor profesionalista.

Muchas gracias Mamá

Agradecimientos

El cursar un posgrado es algo que se sueña y se considera un reto que no muchos pueden cumplir, pero que es algo satisfactorio y sirve como base para la vida profesional y personal pues, así como uno se rodea de conocimiento pasa lo mismo con las personas que te acompañan en este viaje.

Le agradezco a esta Benemérita Universidad Autónoma de Puebla el haberme dado la oportunidad de vivir esta grata experiencia, a todos mis profesores que, con su dedicación, paciencia, esmero, y profesionalismo me dirigieron por todo este trayecto, especial agradecimiento al Dr. Luis Alejandro Louvier Hernández, por darme la oportunidad de concluir esta meta.

No puedo omitir agradecer aquellos responsables de guiarme en la elaboración de esta tesis a quien fuera mi asesor metodológico el Dr. Gerardo Hernández Barrena, a mi asesor temático el Dr. Sergio Gabriel Ordoñez Sánchez, a mi director de tesis el Dr. Salvador Sánchez Ruanova, y a la memoria del Dr. Joel Cruz Calderón, quien siempre me brindó su apoyo incondicional, nunca lo olvidare.

INDICE

INDICE	2
I. INTRODUCCIÓN.....	4
II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8
III. JUSTIFICACIÓN	10
IV. OBJETIVO GENERAL	11
V. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	11
VI. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.....	12
VII. HIPÓTESIS	12
VIII. VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN	13
IX. DISEÑO METODOLOGICO	13
X. ALCANCES Y LIMITACIONES	14
CAPITULO I.....	15
ANTECEDENTES	15
CAPITULO II	30
MARCO TEÓRICO	30
CAPITULO III.....	75
METODOLOGIA.....	75
3.1 ALCANCES	75
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	75
3.3 UNIDAD DE MUESTRA	75
3.4 POBLACIÓN	76
3.5 MUESTRA	76
3.6 INSTRUMENTO DE MEDICIÓN	76
3.7 ANÁLISIS DE INFORMACIÓN	80
CAPITULO IV	91
RESULTADOS	91
4.1 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	91
4.2 ACEPTACIÓN O RECHAZO DE LA HIPÓTESIS	91
4.3 DETERMINACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DEL OBJETIVO GENERAL	92
4.4 DETERMINACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS ESPECIFICOS..	92

CAPÍTULO V	94
CONCLUSIONES	94
5.1 RESULTADOS PRINCIPALES DE LA INVESTIGACIÓN	94
5.2 PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN DESARROLLADA	95
REFERENCIAS: DOCUMENTALES, HEMEROGRÁFICAS Y ELECTRÓNICAS	96
DEFINICIÓN DE TÉRMINOS (GLOSARIO)	98

I. INTRODUCCIÓN

Desde hace tiempo la elusión y la evasión fiscal han sido un tema relevante en la economía no solo en la mexicana sino en el ámbito internacional, los daños a la misma no pueden ser cuantificados puesto que nadie sabe a ciencia cierta los montos eludidos o evadidos. En la legislación mexicana existe el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (C.F.F.) el cual establece que *“Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”*.

En primera instancia debemos definir lo que es la defraudación fiscal, para entonces poder tomar partida ante el análisis de un artículo que; incluso desde antes de su publicación fue un tema controversial en el ámbito fiscal mexicano.

En la actualidad la sociedad mexicana en general vive el descontento social provocado por la corrupción, la malversación de fondos, los beneficios indebidos a personajes de cierto elite empresarial o social, los innumerables escándalos políticos, la falta de apoyo empresarial, entre otros que provocan un pensamiento de no contribución al gasto público y estos no son los únicos factores que propician la evasión o la elusión fiscal, también existe la poca participación que los emprendedores o empleados tienen en situaciones políticas como postularse a cargos de elecciones popular o incluso ejercer su derecho al voto aunado a la tasa inflacionaria que provoca el menor rendimiento en el dinero, así como también la negativa en contribuir por el simple hecho de considerar los impuestos como un gasto innecesario y pensar que dicho impuesto omitido puede servir para reinvertir en sus negocios o como gastos personales.

De esta manera la defraudación fiscal se presenta en dos ramos diferentes para mermar las tasas impositivas o en su caso evitarlas completamente, estos

senderos son la evasión y la elusión fiscal, ambos caminos buscan evitar tasas contributivas, pero se sustentan en diferentes bases.

El articulista Joaquín Costa análisis y diferenciación de la elusión y la evasión fiscal las cuales serían:

“La evasión fiscal: la ocultación

Cuando se habla de evasión fiscal (tax evasion) se hace referencia, en efecto, a un incumplimiento deliberado por distintos medios, aunque no siempre es así. Acogerse a otras disposiciones legales para poder pagar menos (economías de opción, planificación fiscal, etc.) podrían estar al filo de la ley (concepto de elusión) y acabar considerándose infracciones que incluso podrían terminar en penas de cárcel.

Ese incumplimiento de las obligaciones tributarias por sustraer la actividad al control fiscal hace que su conducta se considere una infracción. Así, el contribuyente pagará menos impuestos de los que le correspondería por omisión de ingresos o información a Hacienda Pública, ocultando la realidad de los hechos.” (Costa, 2014)

“La elusión fiscal: los vacíos legales

La elusión fiscal (tax avoidance) saca partido de los vacíos legales para conseguir la mínima carga fiscal, por lo que requiere actuar al límite de la legalidad con el fin de evitar o minimizar impuestos que en otro caso deberían pagarse.

Por un lado, es la pieza clave de la planificación fiscal, pues se intentan aprovechar los recursos legales disponibles para obtener ventajas tributarias, en ocasiones evitando el hecho imponible o intentando dilatar su impacto en el tiempo. Así, en principio eludir es legal, pues se utilizan métodos legales para pagar menos impuestos, lo que no impide que sea perseguida.” (Costa, 2014)

Una vez entendido este concepto y recalcando la importancia del “pacto por México” firmado en 2012 donde uno de los compromisos fue aumentar la recaudación y combatir la elusión y la evasión fiscal se puede continuar con el estudio pertinente de las normas vigentes.

Cabe recalcar que a partir de 2014 el combate a las empresas que “venden” facturas realizando operaciones simuladas han tenido un auge importante en México y ha sido punto de partida para mantener la economía mexicana ante la inminente caída de los precios del petróleo, lo anterior se ve reflejado en la publicación del artículo 69-B del CFF donde se hace mención a Empresas que Facturan Operaciones Simuladas mejor conocidas como (EFOS) y de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

Esto se ha logrado a través del cobro de créditos fiscales determinados a partir del rechazo de deducciones simuladas, amparadas en comprobantes fiscales y la aplicación de multas por los mismos hechos.

Ante los buenos resultados la autoridad hacendaria sigue trabajando todos los días para detectar este tipo de empresas y lograr un mayor monto recaudatorio, el problema existe cuando el marco jurídico regulatorio afecta a las personas que efectivamente prestaron los servicios y por un mal control interno pueden tener problemas con la misma autoridad por las operaciones que realiza.

Actualmente en la normativa interna del órgano recaudador tiene diversas maneras para rechazo de deducciones por operaciones simuladas. A las empresas que deducen este tipo de comprobantes se les conoce como EDOS, es decir son personas físicas o morales que tienen operaciones reales, pero que ocupan este tipo de deducciones para reducir su base gravable provocando una disminución en su pago de contribuciones.

El artículo 69-B del C.F.F. establece dos procedimientos de rechazo de deducciones el primero se encuentra ligado a las operaciones que se tengan con cierto tipo de contribuyentes para este caso el mencionado artículo dice lo siguiente: *“Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.”* establecido en el párrafo octavo del mismo artículo un mecanismo para quienes las hicieron deducibles *“Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.”*, el segundo procedimiento se establece en el noveno párrafo del artículo 69-B del C.F.F. el cual establece lo siguiente: *“En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”*

Con base en lo anterior los entes económicos como empresas, despachos, inmobiliarias, etc. deberán prestar más atención en la prestación de operaciones y cumplir con una serie de nuevos requisitos para solventar cuestionamientos de la autoridad en materia fiscal.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La falta de materialidad de las operaciones que tienen los contribuyentes en México ocasiona distintos señalamientos por las autoridades fiscales, lo que ocasiona créditos fiscales por delitos de defraudación fiscal, esto derivado del combate a la evasión fiscal.

La evasión fiscal es una situación que se ha presentado alrededor del mundo, desde tiempo atrás, México no es la excepción, por ello en 2012 cuando se firmó el pacto por México, uno de los 95 compromisos firmados fue el de “eficiencia recaudatoria “.

Derivado de lo anterior y en términos de lo nuevo de esta implicación fiscal, se ha creado una tendencia para determinar que es la materialidad de las operaciones y cuál es la importancia de esta. En la opinión de Pardo Lelo y González Cossío *“En México, el hecho de que una operación reúna o no el requisito de materialidad puede conllevar diversas implicaciones fiscales, entre las cuales destacan el rechazo de deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, o la improcedencia del impuesto al valor agregado acreditable correspondiente y, consecuentemente, la negativa en devoluciones de este impuesto, situación que generalmente representa un impacto económico considerable en los contribuyentes”* (Ana Paula Pardo Lelo De Larrea & Gonzalez Cossio, s.f.)

El tema de materialidad se vuelve relevante no solo en el ámbito fiscal, también en el ámbito administrativo pues debe formar parte del control interno de una empresa, así pues, si la administración falla podría tener un alcance fiscal que repercutiría en multas.

Ante este nuevo panorama la situación se torna difícil para los contribuyentes pues no es muy común tener la documentación comprobatoria de cada operación

realizada, pues en nuestro entorno fiscal ese no es un requisito de las deducciones fiscales, esto ha originado que en ciertas ocasiones las operaciones reales se vean afectadas por la falta de pruebas que den veracidad a que las operaciones fueron efectivamente realizadas.

Esta situación cada vez es más frecuente pues en auditorias, compulsas o devoluciones de impuestos, nos solicitaran documentación que acredite las operaciones que amparan los comprobantes fiscales.

Es decir que aquellas empresas que realmente recibieron los servicios podrían tener problemas legales por no comprobar la efectiva realización de los mismos, también podrían perder clientes y operaciones para dar prioridad al llamado de la autoridad que al giro del negocio en sí.

“En los últimos meses, en las diversas formas de ejercicio de facultades de comprobación y en los procedimientos de devolución de saldos a favor de contribuciones, ha incrementado notablemente la tendencia de las autoridades fiscalizadoras de analizar cuestiones de materialidad en relación con las operaciones de los contribuyentes, determinando si se cuenta o no con la documentación soporte suficiente para demostrar la realidad material de las operaciones.” (Ana Paula Pardo Lelo De Larrea & Gonzalez Cossio, s.f.)

Es importante precisar que la investigación siguiente es con efecto de poder ayudar a los verdaderos prestadores de servicios tales como personas morales cuyos servicios o productos sean reales y que bajo revisión fiscal tengan problemas para generar sus respaldos operativos y no se podría tener el mismo efecto con las empresas simuladoras puesto que no podrían crear aquello que no existió.

En México la autoridad fiscal está avanzando en el combate de esquemas agresivos, pero esto también puede afectar en determinado momento a empresas que no son simuladoras.

III. JUSTIFICACIÓN

El desarrollo de la presente investigación tiene por objeto la creación de un **Compliance Fiscal** para la elaboración y resguardo de los respaldos de información para acreditar la realización de las operaciones.

El análisis y la aplicación de la presente investigación por parte del ente económico le otorgaría un mejor uso del tiempo, el no detener su operación para atender actos de molestia por parte de la autoridad. No caer en los supuestos del artículo 69-B del Código Fiscal De La Federación.

Este estudio está planteado no solo en el ámbito administrativo y de control interno, sino también en el legal, fiscal y contable. Sin hacer referencia al ahorro en el costo de atender una notificación del SAT o desvirtuar cualquier acto con referencia al artículo 69-B del Código Fiscal De La Federación.

Es un punto trascendente el entender en primera instancia los cambios económicos y fiscales del país, para poder observar las necesidades que actualmente se tienen en las empresas, en la búsqueda de mejorar la administración de la misma. Por lo anterior se tiene que analizar las modificaciones realizadas a las leyes fiscales en los últimos años y proyectar la adecuación del ente económico en torno a las mismas.

El mismo será aplicable para cualquier ente económico, de cualquier actividad, con fines de lucro o sin lucro, persona moral o física.

La ventaja de este estudio radica principalmente en obtener información de primera fuente con relaciones a las operaciones de la empresa, sin esperar un lapso de tiempo considerable.

IV. OBJETIVO GENERAL

La creación y aplicación de un compliance fiscal, que tenga función para elaborar y resguardar los respaldos operativos de los entes económicos, que sirva como base para acreditar que las operaciones comerciales fueron efectivamente realizadas y así mitigar los riesgos fiscales y penales que conlleva la defraudación fiscal.

V. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Elaborar ordenamientos internos que sirvan para solventar los requerimientos de la autoridad con respecto al artículo 69-B del código.
- Establecer los procesos para continuar con las operaciones económicas normales, cuando se esté en proceso de revisión por la autoridad.
- Determinar procedimiento para evitar sanciones por parte de la autoridad fiscal.
- Proponer un mejor manejo administrativo de los entes económicos.
- Analizar el costo de sanciones en relación con un sueldo destinado a un nuevo departamento.

VI. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1.- ¿Qué implicaciones genera no comprobar que las operaciones fueron realizadas?

2.- ¿Qué son los respaldos operativos y como elaborarlos?

3.- ¿Cuáles son los procedimientos establecidos en la legislación actual para desvirtuar las operaciones simuladas?

4.- ¿Porque es importante la materialidad de las operaciones en el entorno fiscal actual?

5.- ¿Qué delitos se cometen por aplicar una práctica fiscal indebida?

VII. HIPÓTESIS

La creación de un protocolo fiscal para acreditar la realización de las operaciones comerciales podría ayudar a BKSM CORPORATIVO S.C. a solventar los requerimientos por parte de la autoridad en cuestión a lo establecido por el Artículo 69-B del Código Fiscal De La Federación.

- La instrumentación de controles internos de la materialidad de las operaciones dentro de las empresas mitigaría el riesgo de revisiones por las distintas autoridades fiscalizadoras de conformidad con el artículo 69-B del CFF.

VIII. VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN

INDEPENDIENTES

- supuestos del art. 69-B del código Fiscal de la federación.

DEPENDIENTES

- Instrumentación de controles internos de la materialidad.
- Protocolo fiscal.

IX. DISEÑO METODOLÓGICO

La presente investigación será de carácter descriptiva correlacional explicativa, considerando que por el tipo de investigación realizada, esta se considera no experimental mixta ya que no se pretende manipular las variables de dicha investigación pero si se pretende estudiar los efectos operacionales y armonización empresarial con la creación de un área que guarde los respaldos operativos de las operaciones realizadas por los entes económicos, para el proceso de selección de la muestra, la población a la que se pretende aplicar la presente investigación será: funcionarios publicos que trabajan como auditores del SAT, a los cuales se les aplico un cuestionario y en otros casos nos brindaron informacion sobre los procedimientos investigados, tambien a una persona moral ubicada en el municipio de Puebla, considerando que para el tipo de muestra se usará un modelo no probabilístico por sujetos tipo ya que se pretende analizar a los entes económicos que han estado en supuesto de compulsas por temas relacionados con 69-B y auditores SAT.

X. ALCANCES Y LIMITACIONES

Se presentará la investigación de las reformas al código fiscal de la federación en su artículo 69-B, en el periodo consistente al 2020 analizando su evolución en los entes económicos en el estado de puebla.

Teniendo en cuenta que se puede ver limitada la investigación en cuanto al acceso a procedimientos por parte de la autoridad o por la confidencialidad de los casos, otro factor importante es el costo que puede generar el obtener una entrevista con un contador u abogado fiscalista experto en la materia.

CAPITULO I

ANTECEDENTES

En este capítulo empezaremos por analizar que son los impuestos y como los autores los han definido en sus diversos estudios, esto con la finalidad de poder analizar porque las empresas han intentado reducir su base gravable, también analizaremos las tasas contributivas y quien son los obligados a ella.

Posterior a esto nos enfocaremos en lo que es la defraudación fiscal, desde el punto de vista de los autores y de la autoridad, deberemos analizar el artículo 69-B del CFF para comprender lo que son las empresas que emiten operaciones simuladas (EFOS) y las empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS), que perfil maneja cada una y que problema acarrearán en cuanto a una disminución de ingresos recaudatorios por parte de la autoridad.

Con seguimiento al artículo 69-B se analizarán los plazos y la documentación que deberemos entregar para desvirtuar que la empresa sea un EFOS o un EDOS.

Se iniciará en primer lugar definiendo que son los impuestos y los tributos como lo marca la real academia de la lengua española:

Impuesto: Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.

Tributo: Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.

Se define entonces a los impuestos, tributos o contribuciones como aquellas cantidades numerarias o aportaciones en especie que ayuden positivamente a solventar las necesidades de los gobernantes y sus gobernados.

Como lo dice el autor Gómez Velázquez (2011) “La historia de los impuestos es casi tan antigua como la historia del hombre pensante”. Esto lo dice como referencia a que en la mayoría de las culturas antiguas se trata el tema de los tributos más para actos ceremoniales que para el sustento económico.

El autor señala que “Respecto a impuestos internacionales, los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones tomaron a los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos”.

Ciertamente México ha evolucionado a lo largo de los siglos ya sea como sociedad prehispánica, época colonial o la actualidad.

Tomando la actualidad tributaria es oportuno decir que alrededor del mundo existen diferentes impuestos directos o indirectos, tasas impositivas y regulaciones legales que ayudan a la determinación de los mismos. Por decir unos ejemplos de impuestos, tasas y sujetos obligados son:

Tabla 1: Impuestos y tasas impositivas

PAIS	IMPUESTO	TIPO	TASA	SUJETO OBLIGADO
MÉXICO	IVA	FEDERAL	16%, 0%	P. FISICAS Y MORALES
MÉXICO	ISR	FEDERAL	30%, 35%, ETC	P. FISICAS Y MORALES
MÉXICO	IEPS	FEDERAL	VARIADA	P. FISICAS Y MORALES
MÉXICO	ISERTP	ESTATAL	3%	P. FISICAS Y MORALES
MÉXICO	PREDIAL	MUNICIPAL	VARIADA	P. FISICAS Y MORALES
MÉXICO	ISAN	FEDERAL	VARIADA	P. FISICAS Y MORALES

Elaboración propia

El autor González Sánchez (1993) define al Fraude Tributario como cualquier violación de las normas tributarias que produce como resultado una recaudación inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas. En este concepto

tan amplio están las ocultaciones de datos, rentas, bienes, etcétera. En un sentido más estricto, y haciendo referencia concreta al fraude de ley, lo podemos definir como el amparo en una norma tributaria no adecuada a un supuesto concreto, para defraudar otra que responde a dicho supuesto.

La tendencia indica que las empresas prestadoras de servicios y las denominadas ofertantes de intangibles son blanco fácil de la aplicación del Artículo 69-B del CFF, ¿a qué se deberá esta situación?, la respuesta es muy simple, a la falta de control interno y de respaldos documentales que amparen la efectiva prestación de los servicios, pues al tratarse de bienes y servicios intangibles que no son susceptibles de la aplicación de un sistema de control de inventarios o de valuación, como lo es el caso de los bienes tangibles o mercancías, los contribuyentes en su mayoría no generan mayor respaldo que un contrato de prestación de servicios, mismo que la autoridad fiscal ha considerado insuficiente para comprobar la efectiva prestación del servicio y que por ende tiende a suponer que se encuentra frente a una simulación de operaciones, situación que trae como consecuencia un daño a la imagen corporativa del contribuyente, al ser publicado en las denominadas listas negras del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Mediante decreto publicado el 9 de diciembre de 2013, en el Diario Oficial de la Federación, se agregaron diversos artículos a la legislación fiscal, entre ellos el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece un procedimiento para detectar empresas que emiten comprobantes que amparan operaciones simuladas y el procedimiento para desvirtuar esta suposición.

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los

hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio

o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.” (Codigo fiscal de la Federacion, 2020)

A través de dicho artículo, se publica una lista de contribuyentes que se estima sus operaciones son simuladas, logrando así disuadir la simulación de dichos actos y la venta de facturas, por lo cual es que se busca detectar a las personas que emiten comprobantes fiscales sin que haya existido una enajenación de bienes o la prestación de algún servicio y con ello declarar inexistentes sus operaciones, lo que no sólo perjudica a quien emitió el comprobante, sino que perjudica igualmente a quien utiliza dicho comprobante como deducción.

En el aspecto de diferencias la evasión y fraude el autor Arrijo Vizcaino, comenta que la evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión. Es decir, el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material. Por otro lado, dice el fraude fiscal se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias, con el propósito deliberado de eludir las prestaciones fiscales. Se trata de un caso de mala fe, en el que se persigue causar un perjuicio al Erario, a través del tortuoso camino del engaño. Un defraudador fiscal es un individuo deshonesto sin lugar a dudas, pero si opera con éxito, se transforma en un envidiable ejemplo a seguir, en un foco permanente de tentaciones negativas.

La elusión por otro lado busca conceptos totalmente diferentes a la evasión o a la defraudación fiscal, pero con la misma naturaleza de omitir el pago de un impuesto y esta puede darse de dos formas, interna en el país o buscándole en el extranjero.

El autor Xavier (2005) define que la elusión fiscal interna, consiste en las actuaciones de los contribuyentes que buscan eludir la aplicación de la norma tributaria, intentando acogerse a la aplicación de otra norma del mismo ordenamiento.

En cambio, en la elusión internacional, los contribuyentes persiguen escapar al ordenamiento jurídico determinado, tratando de provocar la aplicación de una norma correspondiente a otro ordenamiento jurídico, mediante la alteración de las circunstancias de hecho y de derecho (“los elementos de conexión”) que determinan cuál será el orden jurídico competente para regir una determinada cuestión.

El Sujeto Activo que es el Estado como Fisco o los magistrados, quienes frecuentemente confunden, los casos de simulación con los de elusión, son similares en cuanto ambas buscan un resultado contrario a la norma jurídica.

En la simulación, la norma infringida es la que prohíbe el acto ilícito que se disimula bajo la apariencia de uno lícito. Más adelante se toca el tema de simulación más ampliamente como una forma de combatir a la elusión.

En la simulación estamos frente a un acto puramente aparente, en cambio en la elusión concurre un acto querido por las partes. Sin embargo, en el plano teórico, existe una diferencia fundamental entre ambas. (Hensel, 1923)

No obstante, en la práctica, esta distinción entre simulación y elusión suele ser problemática, porque toda elusión supone, en cierto modo, como dice Palao “una apariencia, en donde las partes no quieren obtener los efectos típicos del acto, sino que lo utilizan para una finalidad distinta. Aquí es importante dejar claro que solo la simulación relativa tendría lugar dentro de las formas de elusión, porque la simulación absoluta ya está dentro de la Evasión.”

Estas prácticas se realizan en varias partes del mundo y es por eso que muchos países ofrecen dentro de sus reglamentaciones de ley estímulos para reducir cargas tributarias, lo que conocemos como planeación fiscal:

La planeación fiscal es el esfuerzo por optimizar la carga tributaria ligada estrictamente al derecho, que nos ayuda a obtener una optimización de los recursos financieros, es una herramienta administrativa capaz de producir beneficios económicos futuros. Su objetivo básicamente es, “eliminar, disminuir o diferir la carga fiscal de toda operación, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los casos. (Funes, 2004)

El artículo 69-B del CFF establece el mecanismo conforme al cual las autoridades fiscales podrán detectar y sancionar a quienes estén involucrados en la emisión de comprobantes que amparen operaciones inexistentes. En ese sentido, dicho precepto establece determinadas facultades a cargo de las autoridades fiscales, así como diversas consecuencias de Derecho, las cuales se actualizan cuando éstas detecten que algún contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los mismos o cuando tenga la calidad de contribuyente no localizado. Dichas facultades tienen el alcance de incidir tanto en el emisor de los comprobantes, como en el receptor de los mismos, conforme a lo siguiente:

Tratándose de los emisores de los comprobantes, el artículo 69-B del CFF establece las siguientes consecuencias cuando la autoridad ha detectado que han estado emitiendo comprobantes que posiblemente amparen operaciones simuladas:

- a) Presunción de la inexistencia de las operaciones

- b) Notificación y publicidad de la resolución que actualice la presunción de la inexistencia de las operaciones.
- c) Publicación en el DOF y en la página de Internet del SAT, del listado de contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan.
- d) Desconocimiento de los efectos de las operaciones amparadas en los comprobantes.

La problemática de dicho precepto radica en que, de no acreditar la existencia del acto o contrato, la autoridad procederá a determinar créditos fiscales y dichos comprobantes serán considerados como actos simulados para efecto de delitos fiscales; entonces, para evitarnos dolores de cabeza, es necesario que revisemos los listados que publica el SAT y que guardemos la documentación que pruebe la existencia del acto o contrato y así evitar cualquier contratiempo con las autoridades fiscales.

Para evitar futuros problemas, es importante guardar documentos que prueben la existencia de las operaciones que realizamos aparte de las facturas, tales como contratos, recibos, etc. (conocidos como “Entregables”), ya que con ellos es posible acreditar la existencia de las operaciones y con ello evitar la aplicación del artículo 69-b.

Es importante guardar los documentos que acrediten la existencia de nuestras operaciones, y en caso de aparecer en la lista del SAT o ver el nombre de alguien con quien realizaste operaciones, acude con tu contador o abogado de confianza para que te oriente en cómo solucionar dicha problemática.

Conviene preguntarse si esta fórmula anti-evasiva es la más adecuada (fuera de lo efectiva que pueda o no resultar) a la luz del respeto a derechos humanos contenidos en la constitución, tales como la presunción de inocencia, debido proceso, la irretroactividad de la norma, la garantía de audiencia previa y la seguridad jurídica.

Ahora bien, sobre el derecho humano del debido proceso, recientemente la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente consideró, mediante su boletín 023/2014 del pasado 24 de marzo de 2014, que para el Ombudsman fiscal no se violan los derechos fundamentales de audiencia, debido proceso y protección de datos, habida cuenta de que "...además de que esa publicación contiene únicamente una presunción y es de carácter provisional, la publicación permite al contribuyente, en términos del nuevo artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación, que ejerza aquellos derechos fundamentales de audiencia y debido proceso, pues lo deja en aptitud de ir a aclarar su situación ante la autoridad fiscal y aportar las pruebas que considere necesarias para ello..."

Entre los parámetros que el SAT puede obtener para aplicar revisiones están las siguientes actividades:

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.
2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.
9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.
10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.
11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

Una vez encontrado el acto simulado se notificará al contribuyente en su buzón tributario contando con 15 días para aclarar lo que en su derecho convenga aportando la documentación que considere para desvirtuar los hechos ilícitos.

La autoridad tendrá 5 días para valorar las pruebas entregadas por el contribuyente y notificará la resolución a través de su buzón tributario.

En ningún caso se publicará el nombre del contribuyente en las listas negras antes de los 30 días posteriores a su notificación de resolución.

Por otro lado, aquellos contribuyentes que aplicaron operaciones con comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes de la lista negra, no producirán ningún efecto fiscal alguno, contando con 30 días a la publicación de listado para corregir su situación fiscal mediante declaración complementaria.

En caso de que estos contribuyentes no realicen la corrección, la autoridad los considerará como contribuyentes con actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación con todas las implicaciones que este contiene.

Como se puede analizar en lo comentado anteriormente este proceso es demasiado delicado puesto que es criterio de la autoridad admitir o rechazar pruebas. Haciéndole una de sus facultades decidir quién simula operaciones y quién no.

Aquellos entes económicos que quieran pasar la prueba deberán someterse a rigurosas pruebas del SAT en ese sentido se podría decir que son culpados incluso antes de demostrar lo anterior.

De momento lo mejor que puede hacer cualquier ente económico es prepararse para este tipo de revisiones ya que por cómo se ha puesto de manifiesto, cualquiera puede ser sujeto de estas revisiones y porque no también decirle de estas violaciones a sus derechos.

El referido artículo 69-B del C.F.F. ha sufrido cambios desde que fue publicado en 2013 y su entrada en vigor para el ejercicio 2014, pues en 2018 se reformó en un sentido que mantiene su misma esencia, pero amplía los plazos para la defensa del contribuyente quedando como a continuación se menciona:

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información

adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente

adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.” (Codigo fiscal de la Federacion, 2020)

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

La distinción entre el “ahorro legal” y “evasión ilegal”, se añade el caso de la elusión, que consiste simplemente en abstenerse de actuar para no incidir en las causales del tributo y se contemplan, además, los casos de tributación ingenua, podremos reformularnos el cuadro completo sobre los tipos de actitudes ante la legislación tributaria (Diep, 1999)

Se define a las operaciones inexistentes como aquellas operaciones que se celebraron con contribuyentes (proveedores o clientes) que incurre en alguno de los siguientes supuestos:

1.- No cuenta con la capacidad para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los comprobantes fiscales.

Esto que ocurre cuando la autoridad fiscal detecta que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con alguno de los siguientes elementos:

- Activos
- Personal
- Infraestructura
- Capacidad material, directa o indirecta.

2.- Se encuentren como “no localizados”.

El efecto que tendrá el haber realizado operaciones con estos tipos de proveedores será la siguiente:

- a) Que puedan ser señalados dichos actos, como simulación, deviniendo el delito de defraudación fiscal.
- b) Que dichos comprobantes no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

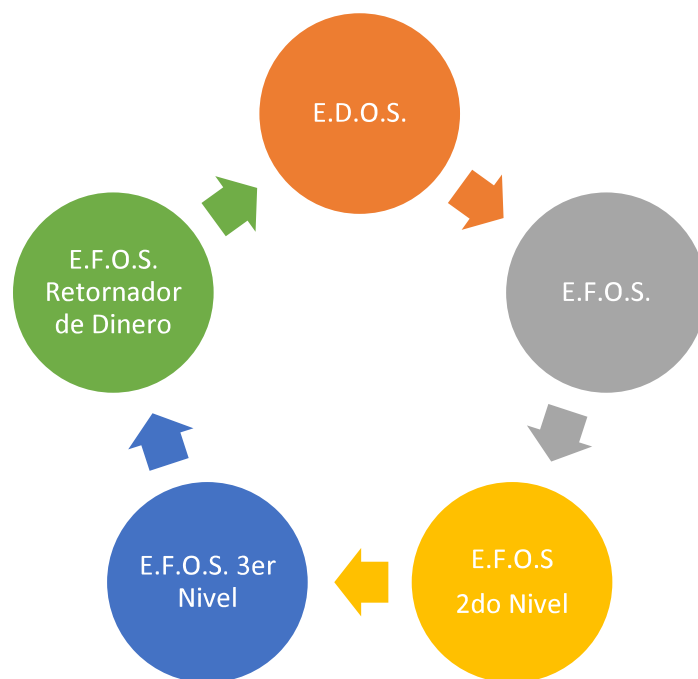
Con base en esto debemos entender el método de trabajo de las empresas que realizan este tipo de operaciones y como se puede distinguir de una empresa real y sana a una que se dedica a simular operaciones.

En la actualidad entender estas diferencias es en esencia importante puesto que la operación de ambas empresas es semejante y podría traer consecuencias con la autoridad.

En este momento las empresas simuladoras utilizan esquemas muy sofisticados para mover el dinero de varias empresas entre sí y que estas vayan simulando operaciones, esta operación se conoce como operaciones carrusel pues asemejan a este aparato en cuanto a movimientos de dinero y de facturas, esto con el fin de darle más soporte a las operaciones.

A continuación, se presenta un flujograma de cómo se mueve el dinero y las facturas y como se benefició a los socios a través de estos esquemas agresivos para la autoridad fiscal, este flujograma es lo más acercado a la realidad de hoy en día.

Figura 1 diagrama de flujo de operaciones con Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (E.F.O.S.) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (E.D.O.S.)



Elaboración propia

En este proceso se puede observar el manejo de flujo operacional de las empresas denominadas por la misma autoridad E.F.O.S. y E.D.O.S. la cual comienza de la siguiente manera:

1. Una empresa que solicita y paga una factura por la cual deduce gastos y acredita IVA.
2. Una empresa que expide y recibe el pago de la misma factura, aceptando acumular un ingreso y pagar un IVA.
3. Una o más E.F.O.S. que solventan las obligaciones de la primera emisora de la factura que toma la E.D.O.S.

4. Una última E.F.O.S. que no tiene forma de solventar sus obligaciones y por lo tanto es la que hace el regreso del dinero.

En el análisis de esta información podemos entender que la manera de trabajar de las empresas simuladores es exactamente igual a la que hace una empresa normal común y corriente, con la excepción de que esta en vez de retornar el dinero regresa un producto o servicio.

Por esa misma razón la autoridad puede presumir que muchas empresas o entes económicos realizan estos actos, pero con el riesgo de que cualquiera puede ser presumible como E.F.O.S. hasta que esta misma pruebe lo contrario.

A razón de esto la autoridad ha establecido sus procedimientos en ley, o en reglas de carácter general para que los contribuyentes puedan desvirtuar sus operaciones como simuladas agregando los siguientes puntos:

Se procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Aquí se establece la importancia de tener los respaldos operativos, en este concepto la autoridad propone un plazo corto a razón de que se le entregue toda la información pertinente que pueda desvirtuar el supuesto en el que se encuentra de momento el contribuyente.

Aun en esta información los contribuyentes desconocen la documentación que deben aportar con el fin de desvirtuar el dicho de la autoridad y más aún en ocasiones varios de los servicios que se prestan no cuentan con algo físico o tangible que pueda ser entregado a la autoridad o en el caso de productos solo se cuenta con la factura de compra del producto.

Dando seguimiento a este artículo muchos contribuyentes se han encontrado en la dificultad de entregar algo tangible a la autoridad, en el punto de recaudación el tema no es malo puesto que varios E.F.O.S. al no poder soportar sus operaciones han sido descubiertos y por lo tanto han dejado de operar simulando operaciones, pero varios contribuyentes que desconocen de la materia han sufrido por este mismo dicho.

Una vez que la autoridad detecto a estos contribuyentes y los mismo no desvirtuaron ser E.F.O.S. serán publicados en listas que se encuentran en el portal del S.A.T. y en el Diario Oficial de la Federación y procederá conforme al artículo 69-B a partir del octavo párrafo con relación a los supuestos E.D.O.S.

“Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.” (Codigo fiscal de la Federacion, 2020)

Por esta razón la autoridad publicó la resolución miscelánea el 28 de diciembre 2019 y en la regla 1.5. entera un procedimiento para los E.D.O.S. puedan aportar documentación de sus operaciones con el E.F.O.S.

“1.5. Para los efectos del artículo 69-B, penúltimo párrafo del CFF, las personas físicas y morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado definitivo a que se refiere el cuarto párrafo del referido artículo, podrán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan dichos comprobantes, o bien, corregir su situación fiscal dentro del plazo de treinta días siguientes al de la publicación del listado en el DOF y en el Portal del SAT, ello conforme a la ficha de trámite 157/CFF “Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal”, contenida en el Anexo 1-A. La autoridad podrá requerir información o documentación adicional, a efecto de resolver lo que en derecho proceda. El contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, para proporcionar la información y documentación solicitada, dicho plazo se podrá ampliar por diez días más, siempre que el contribuyente presente su solicitud dentro del plazo inicial de diez días.”
(Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 , 2020)

En este sentido la autoridad otorga un procedimiento a los E.D.O.S. que dedujeron facturas y/o acreditaron impuestos con E.F.O.S. reconocidos y publicados en el portal del SAT, para que estas puedan presentar sus respaldos de operación.

Una vez que las pruebas fueron aportadas la regla menciona cual será el siguiente procedimiento de la autoridad:

“Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que el contribuyente no proporcione la información y documentación requerida, o bien se proporcione incompleta, la autoridad valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas y resolverá lo que en derecho proceda. El plazo máximo con el

que contará la autoridad para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.” (Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 , 2020)

A continuación, se presenta este procedimiento en un flujograma esto con la finalidad de poder ser más claros en la manera de cómo la autoridad fiscal hace el tratamiento jurídico ante este tipo de actos una vez que los mismos son detectados.

Figura 2 proceso de revisión y tratamiento fiscal



Elaboración propia

1. Autoridad detecta un EFOS
2. Solicita respaldos o materialidad.
3. La EFOS no entrega.
4. La EFOS es publicada y sus comprobantes expedidos quedan sin efecto fiscal.
5. La EDOS no entrega materialidad ni respaldos.
6. Ambas empresas serán acreedoras a un crédito fiscal.

Es importante mencionar que a este procedimiento cualquier ente económico está expuesto no necesariamente debe ser EFOS con el hecho de que la autoridad así lo considere y este no entregue los respaldos puede ser sujeto a este procedimiento junto con su proveedor o cliente cualquiera que sea el caso.

La autoridad fiscal por medio de la resolución miscelánea hace más específica los datos que contendrán el oficio de presunción de EFOS y cuál sería el procedimiento para desvirtuarlo.

“Presunción de operaciones inexistentes o simuladas y procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron dicha presunción

1.4. Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación.

Asimismo, la autoridad fiscal emitirá los oficios globales que contengan la relación de los contribuyentes que presuntamente se ubicaron en los supuestos

previstos en el artículo 69B, primer párrafo del CFF, a fin de que sean notificados a través del Portal del SAT y en el DOF, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado artículo, en relación con lo establecido en el numeral 69, primer párrafo del Reglamento del CFF.

Los contribuyentes dentro del plazo de quince días, computado a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado siendo esta la publicación que se lleva a cabo a través del DOF, podrán manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos dados a conocer en el oficio que contiene la presunción de inexistencia de operaciones, lo anterior en términos del artículo 69-B, segundo párrafo del CFF.

Lo anterior, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF “Informe y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, contenida en el Anexo 1-A.” (Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 , 2020)

Desde que se notifica el oficio de presunción y hasta que se mencione como EFOS definitivos o por el contrario se desvirtúe esta presunción, la autoridad con base en sus facultades hará publicaciones cada que sea necesario para dar a conocer el estatus de los entes económicos.

En el caso de las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación la publicación se hará en su portal <https://www.dof.gob.mx/> se coloca como ejemplo un extracto de publicación:

RFC	Contribuyente	Autoridad Emisora	Tipo de Documento
AAE0904219F5	ASESORES ADMINISTRATIVOS ESPARZA SA DE CV	Administración Central de Fiscalización Estratégica.	Se informa que se ha ubicado en el supuesto previsto en el artículo 69-B, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.
ACB051109BA5	ALTA CAPACITACION B Y V SA DE CV	Administración Central de Fiscalización Estratégica.	Se informa que se ha ubicado en el supuesto previsto en el artículo 69-B, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Diario oficial de la federación

La publicación completa podrá consultarse en la siguiente liga https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5329389&fecha=10/01/2014 o entrando a la página <https://www.dof.gob.mx/> y consultando el diario del 10 de enero del 2014.

Cuando contribuyente es publicado en el DOF empezara a correr su plazo para entregar documentación que a su derecho convenga, pero hasta el día de hoy la autoridad no es especifica en mencionar que tipo de documentación se debe entregar.

La fiscalista Gabriela Rivera Fernández en una publicación para una revista fiscal menciona un ejemplo de una presunción de EFOS y cuál fue la documentación que entrego como prueba.

“Dentro de los términos establecidos para el desahogo de esta segunda etapa, la contribuyente “X” aportó todos aquellos elementos que comprueban, a contrario sensu, la presunta inexistencia que plantea la autoridad, misma que pese a no existir un catálogo contenido en la propia normatividad que especifique la documentación “idónea” para comprobarlo, sirvieron de apoyo como medios de prueba para desvirtuar. Lo exhibido ante la autoridad fue lo siguiente:

1. Cronograma a través del cual se explica el origen de las operaciones observadas en función del tiempo.

2. Papel de trabajo mediante el cual se integra la totalidad de los comprobantes fiscales vigentes, emitidos durante el ejercicio fiscal, cotejados contra aquellos que emite el propio sistema del SAT.

3. Comprobantes de pago asociados a dichos comprobantes fiscales emitidos.

4. Estados de cuenta abiertos a nombre de la contribuyente, referenciados idóneamente con el comprobante fiscal cobrado.

5. Declaraciones de impuestos efectuados, provisionales, mensuales definitivos y anuales, para demostrar la correcta presentación y entero, mismos que

a su vez, sirvieron de base para acreditar la existencia de los activos que permitieron realizar la operación.

6. Papel de trabajo mediante el cual se integra la totalidad de los activos fijos, asociado con las facturas de compra y pago correspondientes.

7. Control de inventarios.

8. Instrumento público en el que consta la existencia de los hechos y bienes enajenados, emitido por corredor público.

9. Contrato de arrendamiento certificado ante corredor público que acredita el domicilio fiscal.

10. Pagos de los servicios de agua, luz y predial a nombre del arrendador.

11. La contabilidad para efectos de comprobación, acatando lo dispuesto en el artículo 16, párrafo décimo sexto de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), consistente en: balanzas de comprobación, libros Diario y Mayor, auxiliares de todas las cuentas contables y estados financieros.

12. Papel de trabajo mediante el cual se ilustra la razón de negocios existente, es decir, asociación ingreso-costos.” (Rivera, 2017)

La fiscalista menciona cuales fueron los documentos que ella presento en el término de 15 días después de la última publicación en el DOF, ante esta situación la misma señala cual fue la respuesta de la autoridad ante la presentación de estos respaldos operativos.

“Así, como resultado de la aportación de ese material probatorio, y con base en lo dispuesto en los artículos 63, primer párrafo y 69-B, tercer párrafo del CFF, el 3 de agosto de 2017, la autoridad resolvió que para la contribuyente “X” –de conformidad con los términos establecidos–, “se tiene por desvirtuada la inexistencia de operaciones amparadas en sus comprobantes fiscales emitidos”.” (Rivera, 2017)

En un inicio con esta nueva reglamentación cuando un contribuyente lograba desvirtuar no pasaba nada simplemente era dejada de lado por la autoridad, pero se estimó que la autoridad causaba un agravio ante el contribuyente puesto que dañaba su imagen corporativa.

Es por eso que con acuerdos a la PRODECON se solicitó que la propia autoridad publicara una lista de contribuyentes que habían desvirtuado dicha situación en la página de la misma autoridad www.sat.gob.mx o en http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html, donde podrán consultar los datos relacionados a contribuyentes y su relación con los supuestos del 69-B.

Presunciones de existencia

La autoridad tributaria presumirá la existencia de un esquema agresivo de EFOS o EDOS en los siguientes casos:

1. Presunciones de existencia de EFOS:

- a) En el domicilio fiscal manifestado no se observa actividad económica.
- b) No se declaran utilidades o bien la utilidad es mínima.
- c) No son localizados en su domicilio fiscal o atienden verificaciones de domicilio a través de un tercero y después desaparecen.
- d) No tienen empleados, maquinaria, equipo, inventarios, ni indicios de actividad productiva.
- e) Facturan intangibles (asesoría, capacitación, asistencia técnica, etc.).
- f) Realizan compras a empresas de reciente creación.
- g) Retiran de inmediato los depósitos que reciben, para después regresar el dinero directa o indirectamente a sus clientes (efectivo o cuentas bancarias de accionistas de sus clientes o terceros relacionados con éstos).

2. Presunciones de existencia de EDOS

- a) Presentan buena actividad económica.
 - b) Cuentan con instalaciones, activo fijo, empleados (hoteles, restaurantes, hospitales, fábricas, etc.).
 - c) Tienen al corriente sus obligaciones fiscales.
 - d) Sus proveedores reúnen las características de EFOS.
 - e) Deducen cantidades injustificadas de intangibles (servicios personales, nóminas, asesorías manuales).
 - f) Reciben en cuentas bancarias de accionistas o terceros relacionados con éstos (accionistas, empleados, representantes legales, etc.), el dinero pagado a los EFOS menos un descuento (comisión).
 - g) Compensan o solicitan devoluciones de IVA.
- (Cervantes y Tavares , 2014)

Los autores hacen referencia descriptiva del comportamiento que tendría un EFOS y un EDOS, pero se debe aclarar que el hecho de que un ente económico cubra las características citadas anteriormente no deberá ser catalogado inmediatamente como un EFOS o EDOS, y como el autor lo refiere deberá despejar cualquier duda para acreditar el correcto actuar de sus operaciones.

Ahora para poder entender que fue lo que incentivo a la autoridad a publicar el artículo 69-B, se deberá analizar la exposición de motivos presentada en su momento para respaldar la reforma fiscal del 2014.

En la mencionada exposición de motivo se planten todos los factores que han sido determinantes en una medida preventiva de la ley y también como consecuencia la aplicación de sanciones a quienes de manera voluntaria eluden sus obligaciones fiscales con comprobantes fiscales de operaciones simuladas.

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Cláusula Anti-elusión

El principio de aplicación estricta de la ley en materia fiscal es uno de los más añejos pilares de la legislación impositiva. Sin él, tanto el contribuyente como la autoridad no tendrían certidumbre jurídica alguna al momento de desempeñarse en su actuar cotidiano.

La aplicación estricta de la ley, reconocida en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, surgió como un principio protector de la certidumbre jurídica que impedía distintas formas de aplicar la ley, por analogía, mayoría de razón, costumbre, criterios generales, entre otros.

El alcance del concepto de aplicación estricta en las disposiciones fiscales, no implica más que la prerrogativa (obligación y derecho) de que dichas disposiciones se apliquen estrictamente de acuerdo a lo establecido en la Ley; es decir, que en una aplicación estricta no es dable: (i) atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas en la ley y (ii) aplicar las consecuencias a supuestos no previstos por la misma. (Sandoval y Cisneros, 2010)

Así, al tratarse de la aplicación de las normas, el sujeto competente, debe identificar específicamente la hipótesis legal y su consecuencia con la finalidad de aplicar el derecho al caso concreto, por lo que, si no existe una hipótesis específica, o bien, no se encuentra prevista una consecuencia para la misma, no es dable hacer extensiva la aplicación de la norma a situaciones distintas.

Sin embargo, no se debe permitir que la evolución del principio de aplicación estricta del derecho tienda a convertirse en un formalismo en donde si se cumple con la forma de los textos se procede a ignorar la sustancia. Existen criterios jurisdiccionales que sostienen lo anterior al establecer que la aplicación estricta no

se limita a la forma, sino también observar el fondo o sustancia de la misma al aplicarla a un acto en específico.

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES. NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO. -

La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta, por lo cual nuestro máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma. Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, entendiéndose por “fraude a la ley.”, la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por “abuso del derecho”, la forma de ejecutar o ejercer un derecho contraviniendo el espíritu o principios del Derecho: “summun ius, summa injuria”, se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.” (Bernal Ladrón de Guevara, 2009)

Asimismo, al referirse al contenido del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance. (Perez, 1999)

Incluso podemos destacar la existencia de una doctrina judicial de Roa Jacobo denominada “Prevalencia de la sustancia sobre la forma”, en la cual el autor postula, “que los tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción –así como tampoco se encuentran obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida–, si dicho aspecto de la operación no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción”. (Roa Jacobo)

Es importante destacar que las violaciones a la ley fiscal no ocurren exclusivamente cuando un sujeto contraviene una disposición, cuya consecuencia es la comisión de una infracción o un delito, según sea el caso. Igualmente, se puede dar el caso que no necesariamente exista una contravención, pero se frustra el fin de la norma. Esto último, dentro de la doctrina se conoce como fraude a la ley, y se traduce en la figura de la elusión fiscal.

Sin embargo, no toda elusión es ilegal, es preciso hacer referencia a sus especies.

La elusión por la no realización del hecho puede suceder por tres motivos, el tercero de los cuales resulta inadmisibles:

- 1) cese de actividad gravada;
- 2) economía de opción, y
- 3) fraude a la ley.

Las primeras dos son alternativas a disposición del contribuyente para tomar las decisiones razonables que le convengan tanto en el ámbito económico o de

negocios incluyendo la materia fiscal. Por otro lado, en relación al fraude a la ley, podemos mencionar dentro de sus principales características las siguientes:

- a) aparente legalidad, es decir, la conducta u operación es celebrada conforme a derecho;
- b) forma jurídica atípica, en su relación al fin económico perseguido;
- c) coincidencia del resultado obtenido con aquel del hecho imponible tipificado por una norma tributaria, y
- d) no aplicación de la norma defraudada o eludida.

Dicha práctica, no requiere una actuación ilegal o ilícita, al contrario, se caracteriza por contener operaciones apegadas al texto de la ley; sin embargo, son realizadas por el contribuyente con la única intención de distorsionar la base gravable y carecen de cualquier racionalidad de negocios, es decir, las operaciones realizadas no le aportan al contribuyente ningún otro beneficio que eludir la carga tributaria.

Santiago González Luna afirma que la elusión causada por fraude a la ley constituye una violación indirecta a la misma, no según su contenido literal, sino según su espíritu. “El que defrauda a la ley no contradice las palabras de ésta; al contrario, se atiene respetuosamente a su letra, pero en realidad, va contra el sentido de la disposición, es decir, frustra el fin a que tendía el principio jurídico”. (Gonzalez Luna, 1999)

En el mismo sentido, el mismo autor refiere que para defraudar una ley, es esencial que el texto de la norma no prohíba expresamente la conducta defraudadora pero que, a partir de la interpretación de su espíritu, sea posible desprender tal prohibición. De tal modo que, el acto fraudulento nunca contradice al

texto mismo de la norma, sino a su interpretación, cuyo carácter es extensivo pues pretende dar cabida a elementos congruentes, pero no idénticos, a los establecidos expresamente por el legislador.

Las prácticas desleales a la normativa fiscal, como lo es el fraude a la ley, generan una afectación al principio de proporcionalidad con relación a la capacidad contributiva que rige al sistema tributario, lo que unos dejan de pagar, finalmente repercute en el resto de los contribuyentes. De ahí que, exista un interés general y una convicción por parte del Estado en que tales acciones sean prevenidas, detectadas y, en su caso, sancionadas.

La elusión fiscal por fraude a la ley puede definirse como el acto de tomar ventaja de las oportunidades previstas en la legislación fiscal con el fin de minimizar la responsabilidad fiscal. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) la entiende como un término que por lo general se utiliza para describir el arreglo de los asuntos de un contribuyente que pretende reducir su deuda tributaria y que, aunque el acuerdo podría ser estrictamente legal es por lo general una contradicción con el espíritu de la ley que pretende seguir.

De nuevo, es importante recalcar que no todos los actos que disminuyan la base gravable son ilícitos o prohibidos. Todos los contribuyentes cuentan con el derecho de elegir, según sus necesidades de negocios, la práctica, operación o conducta que mejor les convenga y pagar la contribución correspondiente e incluso, elegir la práctica que conlleve la menor contribución, siempre y cuando la práctica sea razonable y con beneficios tangibles económicos o de negocios.

La legítima razón de negocios, debe entenderse como el acto lícito que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, cuyo objetivo es fundamentar una decisión de negocios que desde el punto de vista del contribuyente y de la administración tributaria no vulnere o afecte el interés fiscal, asegurando que el fundamento de una decisión ha sido

adoptado con base al interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos. Es un concepto que en todo momento impone a sus actuaciones, expresar actos reales y no simulados, regulando la actuación ética del contribuyente.

También, vale la pena diferenciar la elusión fiscal, en su modalidad de fraude a la ley, de los actos simulados y la defraudación fiscal. En el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación se establece que comete el delito de defraudación quien, con uso de engaños u aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Sobre la simulación, la fracción IV del artículo 109 del código referido, señala que se sancionará de igual manera a quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La diferencia principal radica en la realización o no del hecho imponible. En este sentido, en la elusión no se realiza el hecho imponible, mientras que en la evasión sí, es decir, que únicamente en ésta se presenta el nacimiento de la obligación fiscal y ésta no se cumple frente a la autoridad. Cuando se realiza el hecho imponible, pero se oculta (evasión) se manifiesta de la siguiente manera: infracción o delito.

Tanto la evasión como la simulación implican un engaño para la obtención de un beneficio indebido. La evasión, como género, es un incumplimiento a la obligación fiscal, la simulación quiere producir siempre una apariencia de un hecho que en realidad no sucedió, pero el fraude a la ley no emplea ocultamientos, es claro y visible. La simulación no es un medio para eludir la ley, sino un mecanismo para evadirla, ocultando su violación.

Es fundamental enfatizar que conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, no es posible realizar interpretaciones extensivas de las disposiciones que establecen cargas a los particulares, entendiéndose las que se refieren al

sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Al tratarse de estas disposiciones su aplicación debe ser estricta y queda excluida la interpretación extensiva. Es por ello que al referirnos a una “cláusula anti-elusión” lo que se intenta es perfeccionar la aplicación estricta al ser un lineamiento que no genera incertidumbre alguna, sino que obliga a la autoridad a atender tanto el aspecto formal como el material o sustantivo.

La cláusula anti-elusión que promueve esta reforma no se opone al principio de la aplicación estricta de la ley, al contrario, otorga una herramienta que ayudará a la autoridad a perfeccionar su ejercicio. Lo anterior, a través de obligarla no sólo a aplicar estrictamente el texto de la ley, sino también a velar por que su sentido sea cumplido y no defraudado.

Es en ese contexto que se inscribe la presente iniciativa en cuanto a la adición de un tercer y cuarto párrafos al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación. Evidentemente, la interpretación de las autoridades fiscales que tengan como base la denominada cláusula anti-elusión no será como norma discrecional o un régimen de excepción, y, por tanto, quedará absolutamente sujeta a los controles de legalidad y de constitucionalidad vigente y aplicable a todos los demás actos de la autoridad administrativa.

Medidas contra contribuyentes defraudadores

No obstante que se ha logrado un avance considerable en el control sobre la expedición de comprobantes fiscales, mediante el proceso de certificación, y sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes, un gran número de éstos continúa realizando conductas contrarias a los objetivos de la administración tributaria, que afectan a toda la colectividad, entre ellas:

- Al ser objeto del ejercicio de facultades de comprobación, desaparecen o bien no ponen a disposición de la autoridad fiscal su contabilidad.

- En diversas ocasiones utilizan los comprobantes fiscales digitales para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- Omiten en un mismo ejercicio fiscal, estando obligados a ello, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas.
- Desaparecen del domicilio durante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

Ante ello y tomando en cuenta que es requisito indispensable que los contribuyentes cuenten con un certificado de sello digital vigente, cuyo uso adecuado debe ser verificado por la autoridad fiscal, se considera necesario proponer la inclusión de medidas de control en este instrumento.

En ese sentido, se propone la modificación del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, con el fin de dejar sin efectos los certificados de sellos o firmas digitales, y de esa forma evitar la emisión de comprobantes fiscales, por parte de los contribuyentes que hayan incurrido en alguna de las conductas señaladas.

Asimismo, considerando la necesidad de los contribuyentes de seguir realizando sus actividades económicas y, por ende, contar con el certificado de sello o firma digital, se propone un procedimiento sumamente ágil, en el cual el contribuyente realizará la aclaración correspondiente ante la autoridad fiscal en la que demuestre que dejó de encontrarse en los supuestos por los que fue sancionado, e inmediatamente se le generará un nuevo certificado para que esté en posibilidad de continuar con la emisión de comprobantes fiscales, lo que prácticamente significa restablecer su situación.

El análisis de esta información establece las razones sustentables de la autoridad para dar un impulso correcto al Art 69-B y si bien dicho artículo tiene una finalidad recaudadora correcta, también en ese sentido puede ser agresiva sin que

esto afecte la eficacia del procedimiento con aquellos contribuyentes incapaces de defenderse ante un llamado de la autoridad.

Un claro ejemplo de esta situación se ha visualizado desde el año 2019, donde miles de contribuyentes han sido “invitados” por la autoridad fiscal a tener una breve pero eficaz plática, en la cual con base en los datos digitales que posee el SAT son utilizados para confrontarlos con las declaraciones del contribuyente o bien si hubo cualquier otra anomalía te invitan a una autocorrección o bien a esclarecer en un periodo que ellos determinen las observaciones mencionadas y de no hacerlo procederá al bloqueo del certificado de sello digital, el cual el contribuyente podrá obtener otro hasta que realice las acciones pertinentes

En rasgos generales el mencionado proceso para desvirtuar operaciones ha sido plasmado en un esquema como se muestra a continuación:

Figura 3 esquema autoridad

CUANDO LA AUTORIDAD DETECTE:	
Contribuyentes que emitan comprobantes sin contar con: <ul style="list-style-type: none"> • Activos. • Personal. • Infraestructura. • Capacidad material. 	Dichos contribuyentes se encuentren no localizados
Notifica presunción a EFO vía buzón tributario, página del SAT y DOF	Presumirá la inexistencia de operaciones
Quince días para que EFO desvirtúe presunción	
Desvirtúa	
No	Sí
Cinco días	Se deja sin efectos la presunción
Se publica segundo listado de EFOS que no desvirtuaron mediante buzón tributario, página SAT y DOF	
Publicación tiene efecto de considerar con efectos generales que operaciones no produjeron efecto fiscal alguno	
30 días para EDOS acrediten veracidad de operación o se corrijan	
En caso de no demostrarse o no autocorregirse, puede determinarse el crédito y considerarse simulado para efectos del delito	

(Amezcu Gutiérrez, 2014)

Ahora bien, del lado de la autoridad también emite comunicados en los cuales se establecen lineamientos que son apremiantes en cuanto a la detección y revisión de un supuesto EFOS o EDOS, en los informes que tiene la autoridad hace mención de cuáles son las características de cada uno y también en qué momento se debe cambiar a una revisión más a detalle.

Si alguna empresa que no sea simuladora llegara a tener estas mismas características pudiera correr el riesgo de que le solicitaran información importante para desvirtuar dichos supuestos dentro de la información obtenida tenemos la siguiente.

Este perfil es clasificado y se obtuvo acceso por medio de una fuente sin poder citarla por motivos de privacidad y recalando que su contribución es muy importante para esta investigación:

Tabla de características de EFOS y EDOS según SAT.

EFOS	EDOS
Empresa de reciente creación (2 o 3 años)	Presenta signos evidentes de actividad económica.
En el domicilio manifestado ante el RFC no se observa actividad económica o corresponde a pequeños departamentos, casas habitación o lotes baldíos.	
No hay empleados, maquinaria, equipo, inventarios, ni se observa evidentemente ningún factor productivo real.	Cuenta con instalaciones, empleados, maquinaria, equipo, inventarios, como ejemplos podemos citar empresas con giros de hoteles, restaurantes, hospitales, fabricas, etc.

<p>En el mismo domicilio existen dos o más contribuyentes, algunos de los cuales suelen ser sus proveedores, quienes en gran medida tienen la característica de que no están localizados y que tienen los mismos socios y que se utilizan como parte del flujo para devolver el dinero de la simulación.</p>	<p>Sus proveedores reúnen las características de las EFOS.</p>
<p>No declaran o bien. declaran un margen de utilidad insignificante.</p>	<p>Normalmente se encuentra al corriente en el cumplimiento normal de sus obligaciones fiscales.</p>
<p>No son localizados en su domicilio o son localizados, pero en las verificaciones atienden por única ocasión y se desaparecen, además de que regularmente atiende un tercero.</p>	
<p>Comparte con varias empresas un correo electrónico, socios y representante legal, o bien son varios correos, pero comparten un dominio.</p>	
<p>Los representantes legales o los socios o accionistas no declaran o sus ingresos son poco significativos.</p>	
<p>Los socios o accionistas son personas jóvenes que no demuestran el origen del capital supuestamente invertido o, tratándose de personas morales son de reciente creación, las cuales tienen un período de vida mínimo.</p>	
<p>El domicilio declarado por los representantes legales es el de la misma empresa.</p>	
<p>La mayoría factura intangibles (asesoría, capacitación, o asistencia técnica, etc.).</p>	<p>Deduce cantidades injustificadas de intangibles (servicios personales, nóminas, asesorías, manuales, etc.), y compensa o bien solicita devoluciones de IVA.</p>
<p>Realizan compras a empresas que son de reciente creación</p>	

Los depósitos que recibe de sus clientes son retirados prácticamente de forma inmediata para realizar supuestos pagos a contribuyentes intermedios creados también para simular la operación y para regresar el dinero a los clientes en efectivo o traspaso a cuentas no engranadas a contabilidad a nombre de accionistas o terceros, la operación anterior puede ser en varias capas.

Reciben en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad o en cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros relacionados con la EDOS (socios, accionistas, representantes legales, empleados, etc.), el reintegro de lo que pago por supuestos bienes y/o servicio recibidos, en un importe menor a lo que erogo (entre un 5% y 16%), toda vez, que la EFOS reintegran lo recibido menos la comisión por simular la operación.

Fuente: Servicios de Administración Tributaria (2020)

En esta tabla podemos apreciar cómo se detecta el esquema de simulación por parte de la autoridad fiscal y de ello se desprenda una revisión más detallada, como podemos observar la autoridad en este tipo de casos conoce la operatividad de las empresas simuladoras, el inconveniente para la autoridad no está en el hecho de conocerlas sino de distinguir una empresa simuladora de una que solo parece ser simuladora.

Con base en estas recomendaciones internas el SAT también emite comunicados donde expresa abiertamente la manera de combatir este tipo de empresas simuladoras o de carácter laboral esto con base en más información recabada.

Derivado de esto, también cabe mencionar que la propia autoridad maneja sus guías internas las cuales son aún más específicas con los perfiles de empresas simuladoras.

I. Supuestos derivados del comportamiento del contribuyente auditado:

1) Declare ingresos acumulables y deducciones autorizadas que originen utilidades mínimas y/o pérdidas fiscales originadas principalmente por presuntos gastos de prestación de servicios.

- 2) Presenten declaraciones provisionales y/o mensuales con pagos mínimos, en ceros o con saldos a favor.
- 3) La fecha de creación de los proveedores o prestadores de servicios son del mismo año, mes y día.
- 4) El giro registrado en sistemas institucionales sea diferente al detectado en facturación.
- 5) El correo electrónico registrado en los sistemas institucionales sea el mismo para sus diferentes proveedores o prestadores de servicios.
- 6) El representante legal sea el mismo en diversos proveedores o prestadores de servicio.
- 7) El status que guarde en sistemas institucionales por más de dos meses se encuentre como “No localizado” o “En proceso de verificación”.
- 8) Sea el mismo domicilio fiscal de sus diversos proveedores o prestadores de servicio.
- 9) Tenga varios cambios de domicilio fiscal.
- 10) No proporcione la totalidad de la documentación solicitada o la proporcione en forma extemporánea.
- 11) Se encuentre en un domicilio catalogado como virtual.
- 12) Se ubique en alguna causal para aseguramiento precautorio.
- 13) Haya sido revisado con anterioridad y se le haya determinado créditos fiscales.
- 14) Realice actividades gravadas a la tasa del 0% para efectos del IVA y el IVA acreditable se origine principalmente por la contratación de servicios.
- 15) Tenga el mismo domicilio fiscal que su proveedor.
- 16) Por denuncia a Programación.

II. Supuestos derivados del comportamiento del proveedor:

- 1) Proveedor no localizado o en proceso de verificación.
- 2) Proveedor que no presenta declaraciones de impuestos.
- 3) Proveedor que declara constantemente pérdidas fiscales.
- 4) Proveedor de reciente constitución.
- 5) Proveedor que a su vez es cliente o acreedor del contribuyente revisado.
- 6) Proveedor que forma parte del mismo grupo de empresas que el contribuyente revisado.
- 7) Proveedor que ha sido fiscalizado y se le han determinado créditos fiscales por omisión de ingresos.

III. Supuestos derivados de los contratos y documentación comprobatoria:

- 1) Contratos cuyo contenido es poco claro o genérico.
- 2) Contratos de máximo dos cuartillas.
- 3) Facturas cuya descripción del servicio es genérica.
- 4) Facturas que no estén certificadas por el SAT.
- 5) Contratos donde el representante legal de ambas empresas es la misma persona.

Si la autoridad derivada de una revisión por proceso de auditoria considera que la empresa cubre con este perfil lo siguiente será determinar si se encuentra con una simuladora. Entonces procederá a la aplicación de un cuestionario para desvirtuar dichos supuestos.

1. Manifieste bajo protesta de decir verdad, cuál o cuáles son las actividades gravadas por el Impuesto al Valor Agregado que desarrolla, precisando de manera detallada, los procesos y los procedimientos que sigue para la realización de cada una de ellas, acompañando la documentación comprobatoria suficiente e idónea que acredite su dicho, para lo cual deberá describir cuál es el proceso paso a paso que sigue desde el inicio de su actividad y hasta la obtención del ingreso, así como un mapa conceptual de su proceso.

2. ¿En qué consistió el servicio, venta o comercialización de productos? Es decir, con independencia del concepto que aparece en la factura o comprobante fiscal, así como del que está redactado en el contrato respectivo, deberá explicar detalladamente el tipo de servicio prestado, venta o comercialización, así como la forma en que se llevó a cabo para su cliente y en caso de que sean mercancías, indique las características específicas de la mercancía que comercializó.

3. ¿Cuándo se llevó a cabo el servicio, venta o comercialización de productos? Al respecto deberá señalar la fecha en que inició la prestación del servicio, venta o comercialización de productos a su cliente, así como la fecha en que éste concluyó.

4. ¿En dónde se llevó a cabo el servicio, venta o comercialización de productos? Al respecto deberá señalar si el servicio, venta o comercialización de productos se prestó en las instalaciones de su cliente, y de ser el caso precisar si fue en su domicilio fiscal o en alguna sucursal o establecimiento; en el caso de que se hubiera prestado en sus instalaciones propias o rentadas, deberá indicar la dirección correspondiente.

5. ¿Cómo cobró por el servicio prestado, venta o comercialización de productos? En el caso de que el cobro se haya realizado a través de compensación, condonación, novación, confusión o alguna otra forma de extinción de las obligaciones distinta al pago, deberá aportar la información y documentación que respalde dicha operación

6. En el caso de que el servicio se haya realizado en las instalaciones de su cliente, indique cómo fue que su cliente controló el acceso del personal al interior del inmueble y en caso de que el acceso al inmueble lo controle alguna empresa de seguridad privada o de personal subcontratado, deberá proporcionar la denominación social de la citada empresa.

7. En el caso de que el personal que prestó el servicio residiera en otra ciudad, indique ¿quién se encargó de su transportación a la empresa, hotel, aeropuerto o terminal de transporte de su personal? En el supuesto de que se haya encargado de la citada transportación, deberá indicar si utilizó medios de transporte propios o arrendados, adjuntando en su caso la factura comercial del vehículo o el contrato de arrendamiento financiero correspondiente, o bien si contrató alguna empresa de transportación de personal para llevar a cabo los traslados del personal que prestó el servicio.

8. ¿Cómo fue que se materializó el servicio prestado, venta o comercialización? Al respecto deberá proporcionar, en su caso, manuales de operación, guías técnicas, informes de los avances y resultados del proyecto, o cualquier otro elemento que, de acuerdo a la naturaleza de la operación, evidencie que el acuerdo de voluntades que suscribió con su cliente, se realizó tal como se tenía pactado.

9. ¿Cómo fue que conoció al cliente y de qué forma lo contactó? Al respecto deberá indicar si fue a través de un medio masivo de comunicación, publicidad electrónica, contacto directo del proveedor por correo electrónico, recomendación de algún cliente o proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación.

10. ¿Qué criterios tomó en consideración para elegir al cliente? Al respecto deberá explicar si eligió al cliente atendiendo a su prestigio, a alguna promoción, para extinguir algún adeudo previo con el cliente, por recomendación de un cliente o proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación.

11. ¿Cómo fue la negociación del contrato de prestación de servicios? Al respecto deberá indicar si hubo intercambio de correspondencia, correos electrónicos, reuniones de trabajo, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación; asimismo, deberá proporcionar el o los nombres de las personas con quienes tuvo el contacto directo para la celebración del contrato, precisando sus nombres, puesto que ocupan en la empresa de su cliente, y en su caso números telefónicos y direcciones de correo electrónico.

12. ¿Cómo fue que se pactó la contraprestación del servicio prestado? Al respecto deberá precisar si se trató de una cotización personalizada, o una de una tarifa pública, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación.

13. ¿Algún tercero participó en la elaboración o revisión del contrato antes de ser firmado por las partes contratantes? Al respecto deberá señalar si el contrato fue revisado por el personal de algún Despacho de Abogados o de Consultoría Jurídica, o por algún abogado externo o interno de la empresa; de ser lo primero, deberá señalar la denominación social del Despacho, Registro Federal de Contribuyentes, y en su caso el contrato de prestación de servicios con éste; si se trata de un abogado externo o que forma parte de la empresa, deberá precisar el nombre, Registro Federal de Contribuyentes, número telefónico y número de Cédula Profesional o carta de pasante.

14. ¿En qué lugar se firmó el contrato? En su caso precisar si algún Fedatario Público, asesor externo, contralor o comisario, estuvo presente al momento de la firma del contrato, y de ser éste el caso proporcionar el nombre, teléfono y dirección electrónica de éstos.

15. ¿De qué manera el representante legal del cliente acreditó tener las facultades suficientes para suscribir el contrato a nombre de dicho cliente? En el caso de que haya conservado copia del Poder Notarial o de la identificación oficial del citado representante legal, se solicita proporcione copia.

16. Tratándose de prestación de servicios por concepto de asesoría o capacitación indique ¿cuántas personas prestaron la asesoría o capacitación? detallando el nombre, Registro Federal de Contribuyentes, puesto que ocupan en la empresa, funciones que realizan en la empresa y número de seguridad social proporcionado por el Instituto Mexicano del Seguro Social, así como su perfil académico, de preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc. y la documentación comprobatoria correspondiente.

17. Tratándose de prestación de servicios por concepto de transporte de mercancía, indique: el tipo de mercancía transportada, el lugar donde se recoge y entrega la mercancía, el lugar de su almacenamiento, y de ser el caso el nombre y Registro Federal de Contribuyentes de la empresa que le prestó el servicio de almacenaje, si la misma es propiedad de su cliente o de terceros y de ser el caso, el nombre del tercero. Indique si el equipo de traslado es de su propiedad o si es rentado y de ser así, proporcione el nombre y RFC de su proveedor transportista, la forma de pago del servicio prestado, documentación comprobatoria, así como el monto del pago de salarios, fletes y maniobras en su caso. (Servicio de Administración Tributaria, 2020)

La autoridad fiscal dentro de sus facultades de revisión podrá emitir cualquier acto que requiera para verificar la veracidad de las operaciones y para que pueda acreditar que las mismas se tratan de operaciones reales.

a) Compulsas

Si se trata de operaciones simuladas, es probable que el contribuyente al dar respuesta a las preguntas del cuestionario anterior, diga que todo el contacto que tuvo con su proveedor (para la negociación, firma y supervisión del contrato) fue verbal y por ende no aporte documento alguno (indicando seguramente que la ley no lo obliga a realizar este tipo de actos a través de un documento). Por tal motivo, para tener mayores elementos para demostrar la simulación de la operación se sugiere identificar otros proveedores (generalmente los que le vendan mercancía) que sí estén localizados y que su comportamiento fiscal sea adecuado. Una vez ubicados se sugiere compulsarlos para comprobar las operaciones, pero adicional a esto, se

sugiere que se les formule a estos terceros algunas de las preguntas del cuestionario antes detallado.

b) Verificación física del domicilio o de los establecimientos donde realiza la actividad.

Para poder obtener mayores indicios que nos permitan demostrar la simulación de la operación, se sugiere que, durante el acto de fiscalización, tratándose de una visita domiciliaria, se circunstancie en alguna de las actas la descripción del domicilio fiscal del contribuyente, o bien de los establecimientos donde realiza la actividad (a través de verificaciones de Recaudación o aumentos de lugares de la visita).

Tratándose de revisiones de gabinete o de trámites de devolución donde no se hayan ejercido facultades, se sugiere que se solicite esta verificación o verificaciones a la Recaudación.

c) Seguimiento del pago.

En aquellos casos donde el contribuyente sí haya realizado el pago con cheque nominativo o transferencia electrónica, se sugiere seguir el destino de dicho pago, pues si se trata de operaciones simuladas, ese mismo dinero de alguna manera regresará (sin efecto fiscal alguno) al patrimonio del contribuyente auditado o al patrimonio de alguno de sus socios o familiares de éstos; razón por la cual se sugiere realizar los procedimientos respectivos con la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Estos criterios como los analizamos serán las herramientas más certeras de la autoridad para combatir la evasión fiscal agresiva e ilegal y una vez detectado que las facturas amparan operaciones simuladas, la autoridad procederá con base a su normativa con lo siguiente.

Motivación del rechazo por operaciones simuladas.

Demostrar la existencia de una operación simulada, depende de los elementos (indicios) que se logren obtener en cada caso concreto; es decir, no es adecuado sugerir una motivación tipo o general para estos supuestos.

Por tal motivo, se sugiere que en aquellos casos donde derivado de la aplicación del cuestionario y, en su caso de los procedimientos sugeridos en la presente Guía se detecte la posibilidad de ubicar el rechazo como una operación simulada, se envíe el resultado de éstos al Área de Procedimientos Legales para su valoración y, en su caso, elaboración de los argumentos que permitan concluir la existencia de simulación.

La información anteriormente mostrada se obtuvo a través de una fuente cercana, se agradece su colaboración y se menciona que es muy importante con motivo de esta investigación, así mismo se mantiene anónima como él lo solicitó.

Como se analizó anteriormente se han abordado los procedimientos para detectar, publicar y dar seguimiento a EFOS y por ende dejar si efectos los comprobantes adquiridos por los EDOS, pero se deberá abordar una de las estrategias más comunes por la autoridad la cual es la compulsión.

El artículo 42 del CFF hace mención de las facultades de la autoridad y en este caso nos enfocaremos en la facultad de revisar con el tercero datos referentes a la contabilidad, la compulsión como definición general es cotejar datos, pero la autoridad va más allá de eso, pues como parte de sus

auditorías cuando sospecha que hay operaciones simuladas procederá con lo siguiente.

Procederá a la emisión de un oficio para requerir al tercero relacionado, el cual puede ser cliente, proveedor, socio o accionista, deudor o acreedor la siguiente documentación:

En un primer término solicitará información y documentación contable como lo establece el artículo 48 del CFF.

1. Balanzas de comprobación del ejercicio en revisión solicitado.
2. Libro diario del ejercicio en revisión solicitado.
3. Libro mayor del ejercicio en revisión solicitado.
4. Auxiliares del ejercicio en revisión solicitado.
5. Acta constitutiva y cualquier modificación protocolizada.
6. Aviso de inscripción al RFC y todas sus modificaciones.

Esta información deberá ser exhibida de manera inmediata, de lo contrario se podría hacer acreedor a una multa. Posterior a que la autoridad solicite esta información procederá con una segunda solicitud, la cual será más específica pues abordará lo relacionado con las operaciones de las cuales ella presume pudieran ser inexistentes.

Podremos notar que la aplicación del cuestionario que se realiza en la compulsión tiene varios objetivos los cuales serían.

- Que el compulsado acepte o valide que se realizó una operación comercial.
- Que el auditor que realice la compulsión pueda verificar de manera visual el domicilio del compulsado para acreditar la capacidad material.

- Que el compulsado acredite que tiene los activos y el personal para prestar sus servicios.

1. Informe detalladamente cual es el giro o actividad por el cual obtuvo sus ingresos en el ejercicio en revisión solicitado.
2. Informe y detalle cual es la actividad por la cual realizo operaciones con la empresa "x".
3. Indique el domicilio de todos los establecimientos, sucursales, bodegas y/o instalaciones donde se realizaron las operaciones con la empresa "x".
4. Indique en forma efectuó los pagos a la empresa "x" y adjunte documentación comprobatoria.
5. Proporcione documentación comprobatoria con la cual solicita a su proveedor "x" los servicios o productos (contratos, órdenes de compra, presupuestos, correos, requisiciones, etc.) indicando fechas, conceptos e importes.
6. Conque documentación acredita que recibió la mercancía y/o el servicio, independientemente de la factura y/o recibo (correos, planos, minutas de trabajo, informes, manuales, guías técnicas, fotografías, etc.) así mismo adjunte información que compruebe su dicho.
7. Por cual medio o razón contacto a su empresa "x".
8. Indique si celebro contrato con la empresa "x", en caso de que su respuesta sea afirmativa deberá proporcionarlo.
9. Explique el procedimiento que usted realiza para recibir la mercancía y/o servicio de la empresa "x", el medio que ocupo para obtenerlo, anexe documentación que acredite su dicho.
10. De qué manera impactaron las operaciones celebradas con la empresa "x" en la obtención de ingresos.
11. Elabore papel de trabajo donde se relacionen las facturas recibidas por la empresa "x", con los ingresos obtenidos y el personal que

intervino por parte de ambas empresas, adjunte documentación comprobatoria que ampare su dicho.

La información y documentación solicitada se deberá presentar por escrito libre firmado por el representante legal.

Dentro del proceso de compulsas la información que el tercero proporciona servirá como retroalimentación de datos para la autoridad, la cual dentro de su proceso de auditoria realizara un cuestionario y solicitara datos al contribuyente auditado, para que pueda revisar que la información obtenía sea la correcta

Figura 3 proceso de compulsas



Elaboración propia

Se debe analizar en estos supuestos de 69-B desde los enfoques del sector privado, pero también de los enfoques del sector público pues en años recientes varias investigaciones periodísticas han terminado en denuncias para verificar la veracidad de operaciones del sector público.

Por mencionar algunos casos tenemos el caso “Veracruz” donde se denunció al entonces gobernador de ese estado, del cual presumían simulaba operaciones con fondos públicos para hacerse de recursos económicos que aumentarían sus ingresos propios, o el caso de la denominada “estafa maestra” mediante el cual se acusa a Rosario Robles de simular operaciones por medio de universidades que a su vez contrataban empresas privadas para la realización de dichas operaciones.

Es importante mencionar que para estos casos será la auditoría superior ya sea de la federación o del estado, quienes observarán y analizarán las operaciones que crean correspondientes entre los organismos públicos con aquellos beneficiarios directos, es decir las personas físicas o morales que hayan obtenido los recursos, cuando esta tenga indicios de una presunta simulación la misma solicitará a la autoridad fiscal que inicie con sus respectivos procesos.

Desde este enfoque los procesos referidos serán aquellos que ya hemos analizado, pues la autoridad podría iniciar facultades de comprobación como lo es una auditoría y de la misma desprenderse compulsas, esto con la finalidad de determinar si está ante una EFOS o descartar dicha situación y es donde nuevamente se considera la importancia de los respaldos operativos pues como hemos analizado los tiempos para exhibirlos son muy cortos.

Ahora que ya hemos analizado los casos y los supuestos deberemos también abordar un tema implícito una vez que la autoridad haya solicitado y nosotros no entreguemos o lo entregado no descarte la simulación, la autoridad procederá de la siguiente manera.

Para el caso de los EDOS el artículo 69-B en su último párrafo dice lo siguiente “En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”

Con análisis de esto la autoridad podría hacer un llamado por medio de un oficio invitación para efectos de corregir nuestra situación fiscal y de no hacerlo podría ejercer sus facultades de comprobación, pero con el inicio de esas facultades se podrían acarrear en la determinación del crédito las multas correspondientes que se encuentran establecidas dentro del código fiscal de la federación.

“Artículo 75 CFF. - Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

Si bien la autoridad primero deberá comprobar que el contribuyente se encuentra en este supuesto para poder determinar la infracción, cuando lo haya plasmado en el acta y estas facturas que amparan operaciones simuladas hayan omitido el pago de un impuesto la multa será la siguiente:

“Artículo 76 CFF. - Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.”

“Artículo 77 CFF. - En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán conforme a las siguientes reglas:

II. De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

Desde un enfoque tributario estas son las consecuencias de no probar la existencia de las operaciones, pero en 2019 se daría un nuevo enfoque a

este tipo de prácticas, esto con la llegada de una reforma en el ámbito penal, la cual consideraría delincuencia organizada este tipo de prácticas por lo que la comisión del delito tiene ahora un enfoque más punible.

Las reformas llevadas a cabo surtirían sus efectos a partir del 01 de enero del 2020, es importante recordar que la defraudación fiscal ya era un delito que podría ser castigado con cárcel, pero ahora desde este nuevo enfoque se plantea un panorama más firme y rígido ante este tipo de prácticas.

Sobre este tema existen opiniones diversas pues algunos consideran que este no es el camino a seguir por la punibilidad tan alta y sobre todo la prisión preventiva.

“Resulta completamente incorrecto catalogar los delitos fiscales como delincuencia organizada con base en que los delitos fiscales pueden ser cometidos por “contribuyentes” cautivos, es decir, quienes cumplen con los requisitos legales para poder tener una actividad lícita; a diferencia de la delincuencia organizada que no cumple con la legalidad prevista, ya que precisamente su actividad tiene su origen en una conducta ilícita.” (Islas, 2019)

Ahora bien, desde el análisis de la Litis la reforma más importante se dio en la Ley Federal Contra La Delincuencia Organizada la cual se reformo en su artículo 2º.

“Artículo 2o.- Cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada:

VIII Bis. Defraudación fiscal, previsto en el artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en los artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;” (LFCDO)

El día 8 de noviembre del 2019 en el DOF fueron realizadas varias modificaciones a diversas leyes, todas con el afán de colocar un castigo punible a los infractores.

Con estas reformas y también para facilitar la localización de este tipo de esquemas fraudulentos, la autoridad reformo y adiciono el artículo 69-B TER del Código Fiscal de la Federación.

Así pues con la implementación de esta artículo la autoridad tendrá una forma de ser informada de este tipo de esquemas, **“Artículo 69-B Ter.** *Las autoridades fiscales podrán recibir y, en su caso, emplear la información y documentación que proporcionen terceros colaboradores fiscales, para substanciar el procedimiento previsto en el artículo 69-B del presente Código, así como, para motivar las resoluciones de dicho procedimiento, en términos del artículo 63 de este Código.”* (Codigo fiscal de la Federacion, 2020)

Ahora bien la autoridad da a conocer los lineamientos para ser un tercero colaborador *“Se considera tercero colaborador fiscal a aquella persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, pero que cuenta con información que no obre en poder de la autoridad fiscal, relativa a contribuyentes que han incurrido en tales conductas y que voluntariamente proporciona a la autoridad fiscal la información de la que pueda disponer legalmente y que sea suficiente para acreditar dicha situación. La identidad del tercero colaborador fiscal tendrá el carácter de reservada en términos del artículo 69 de este Código.”* (Codigo fiscal de la Federacion, 2020)

Es importante mencionar que el tercero colaborador tendrá algunos privilegios como se menciona en el último párrafo del artículo 69-B *“El tercero colaborador fiscal podrá participar en los sorteos previstos en el artículo 33-B de este Código, siempre que la información y documentación que proporcione en colaboración de la autoridad fiscal sean verificables. Asimismo, en la lista definitiva que se publique en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo del presente Código, serán identificadas las empresas que facturan operaciones simuladas que se hayan conocido en virtud de la información proporcionada por el tercero colaborador fiscal.”* (Codigo fiscal de la Federacion, 2020)

Con toda esta información brindada podemos tener un claro panorama de la realidad de hoy en cuestión a operaciones simuladas, es importante mencionar que existen empresas que tienen una doble función pues simulan operaciones pero también facturan operaciones reales, en ese sentido será importante comprobar con respaldos operativos que no son actos simulados.

“En este sentido, y para fines fiscales, la materialidad es aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo o persona moral, ya sea con sus clientes o sus proveedores, y que cuentan con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización.” (Pardo & Gonzalez, 2019)

Siguiendo con estos autores ellos realizan un análisis más dinámico tratando de enlistar aquellos documentos que pueden servir como comprobantes de que las operaciones fueron realizadas.

“Por ello, los comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos legales no son suficientes para acreditar la materialidad de las operaciones que amparan, toda vez que para que se considere real y probado su contenido, se debe contar con documentación idónea que compruebe que las operaciones consignadas en ellos realmente existieron.

La documentación idónea dependerá del tipo de operación (adquisición de bienes, otorgamientos de uso y goce, servicios, etcétera). Respecto a los servicios, por su propia naturaleza de intangibilidad, se encuentran mayores complicaciones para acreditar su materialidad.

Derivado de los procesos de auditoría que hemos llevado, y de las tesis y jurisprudencias publicadas, enlistamos algunos ejemplos comunes para acreditar materialidad en el tema de servicios, sin que los mismos sean limitativos o exclusivos: entregables, fotografías, información del personal, bitácoras, comunicados, correos electrónicos, presentaciones en Power Point, minutas de reuniones, cotizaciones, órdenes de compra, reportes, etcétera.” (Pardo & Gonzalez, 2019)

Con esto se deriva que los respaldos operativos o materialidad son aquellos que van dejando secuencia de las operaciones y que en muchas ocasiones se encuentran dispersos dentro de un ente económico, las cuales

deberían estar al alcance del área que así lo necesite, incluso el autor hace la siguiente consideración.

“Para concluir, nuestra recomendación es obtener y conservar esta evidencia en el día a día de las operaciones, previo a cualquier requerimiento o revisión por parte de las autoridades fiscales, para así contar con los elementos necesarios para una respuesta debidamente soportada, evitando así cargas administrativas adicionales para el contribuyente.” (Pardo & Gonzalez, 2019)

CAPITULO III METODOLOGIA

3.1 ALCANCES

La investigación se formulará de manera descriptiva, correlacional, exploratoria y explicativa.

Se considera de tipo descriptiva porque pretende analizar las reformas al código fiscal de la federación en su artículo 69-B y en las resoluciones misceláneas subsecuentes y que tienen relación con el mismo artículo, se considera correlacional debido a que a través de este estudio se medirá el impacto que esta reforma tiene en el contribuyente actual y de tipo explicativo puesto que se realizará el análisis de riesgo de las empresas en relación con los supuestos del mismo artículo.

3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Para la presente se utilizará una investigación de tipo no experimental mixta. La razón es que no se pretende manipular variables de la investigación, pero se pretende indagar los efectos del art. 69-B en los entes económicos actuales en su contexto natural.

3.3 UNIDAD DE MUESTRA

La aplicación de la presente investigación será para los entes económicos del municipio de Puebla.

3.4 POBLACIÓN

La población para esta investigación será el conjunto de auditores del SAT y empresarios en el estado de Puebla que tienen experiencia en asuntos relacionados a los procedimientos establecidos en el artículo del 69-B del CFF.

3.5 MUESTRA

Se considera una muestra con enfoque cualitativo debido a que el estudio se recolectara sobre personal que labora en el SAT. Se considera una muestra de tipo no probabilístico debido a que la elección de los elementos de estudio no dependerá de la probabilidad sino de las características del personal SAT que se vean directamente involucrados en tema 69-B.

Esta muestra será dirigida puesto que se utilizará un procedimiento de selección informal en el que se analizara un muestreo de casos tipo considerando que el objetivo de esta recolección es la profundidad y calidad de la información.

3.6 INSTRUMENTO DE MEDICIÓN

A continuación, se presenta el instrumento de evaluación utilizado para la presente investigación con el que se pretende dar respuesta a los objetivos planteados al inicio de la misma.

Cabe mencionar que dicho instrumento será aplicado a los entes particulares como al ente SAT para que con base en sus respuestas se pueda resolver las preguntas de la presente investigación.

El instrumento consta de 11 preguntas abiertas puesto que se necesita medir la experiencia de los mismos y no delimitar el alcance de las ya mencionadas respuestas



Entrevista de Tesis “CREACIÓN DE UN COMPLIANCE FISCAL PARA MITIGAR RIESGOS FISCALES EN MATERIA DEL ARTÍCULO 69-B DEL C.F.F.”

- 1.- ¿Cuál es tu opinión acerca de la defraudación fiscal?
 - a) Un delito común entre los empresarios.
 - b) Un delito que pocos empresarios realizan

- 2.- ¿Has tenido experiencia como auditor del SAT con EFOS y EDOS?
 - a) 10 o más.
 - b) 5 o 9
 - c) 0 a 5

- 3.- ¿Cuál consideras que es la postura de la autoridad con los gastos intangibles?
 - a) Erogaciones comunes.
 - b) Erogaciones sospechosas.
 - c) Erogaciones de alto riesgo

- 4.- ¿Cómo detectan internamente un EDOS o un EFOS?
 - a) Por verificación.
 - b) Por sistema.
 - c) Por compulsas.

5.- ¿Cuál es su principal herramienta de análisis en cuestión de operaciones simuladas?

- a) Contratos y cotizaciones.
- b) Razón de negocios y entregables.
- c) Todas las anteriores.

6.- ¿qué pruebas generalmente entrega un contribuyente que quiere desvirtuar que realizó presumiblemente operaciones simuladas?

- a) Respaldos operativos.
- b) No da pruebas.
- c) Datos del proveedor (opinión de cumplimiento, pagos provisionales, etc.)

7.- Dentro de tu punto de vista consideras que los EFOS y EDOS han disminuido con la aplicación del 69-B

- a) Si.
- b) No.

8.- Tomando en cuenta la actualidad tributaria y financiera ¿cuál crees que es el futuro de los defraudadores fiscales?

- a) Seguirán adelante.
- b) Desaparecerán.

9.- ¿Cómo se beneficia la recaudación en relación con las empresas publicadas?

- a) Aumento considerable.
- b) Aumento no considerable.
- c) Se mantiene igual.

10.- Cual es tu opinión en relación al tiempo que otorga el SAT en caso de compulsas y solicitud de materialidad (6 días, Art. 53, inciso b) del CFF) lo consideras suficiente

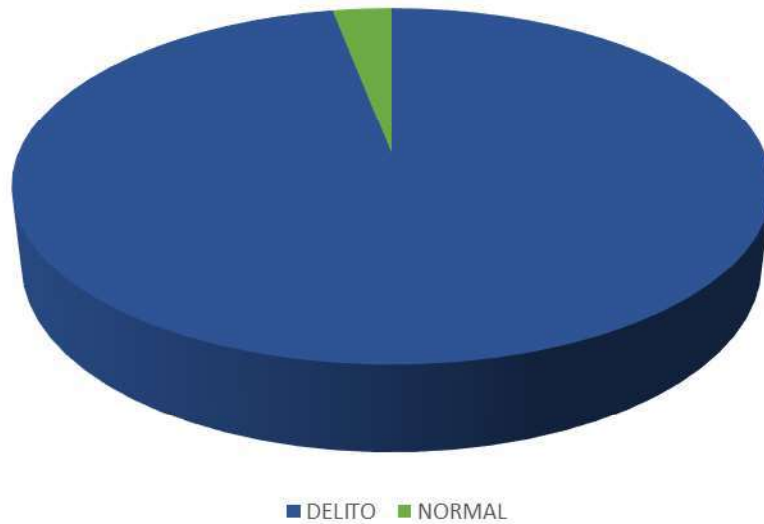
- a) Si
- b) No

11.- En tu opinión como funcionario del SAT ayudaría al empresario y a la autoridad un compliance en las empresas que se encargue de recabar los respaldos operativos de las compañías en cuestión de optimización de tiempo.

- a) Si
- b) No
- c) Tal vez

3.7 ANÁLISIS DE INFORMACIÓN

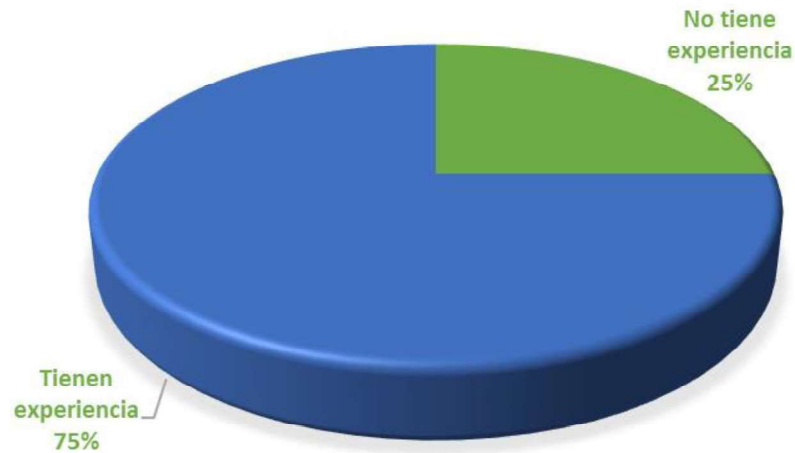
GRAFICO 1 OPINIÓN ACERCA DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL



Elaboración propia

Con las respuestas proporcionadas el personal SAT opina que la defraudación fiscal es algo muy común en varias empresas con la finalidad de evadir impuestos, pero que esta situación es justamente lo que la hace un agravante más, pues un delito fiscal grave y con las reformas legislativas ahora un delito con más punibilidad que años anteriores

GRAFICO 2 EXPERIENCIA CON EFOS Y EDOS

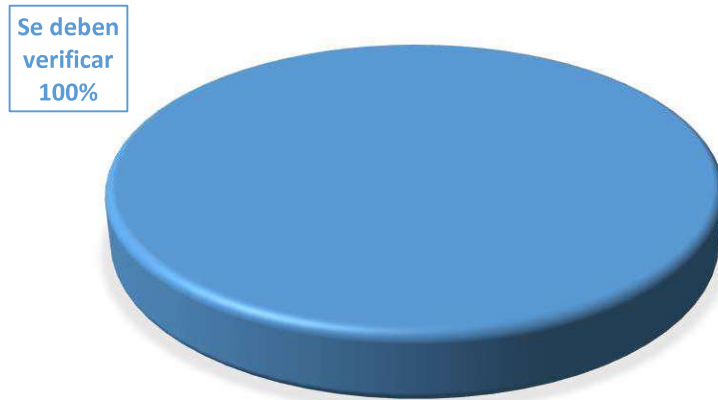


Elaboración propia

En este punto se observa que el 75% de los auditores del SAT han tenido experiencia con más de 10 EFOS o EDOS.

Esto se considera algo normal puesto que el auge para revisar operaciones simuladas ha sido una práctica normal por parte de la autoridad, en donde se aplican procesos y procedimientos, también es normal que las prácticas para combatir operaciones simuladas no sean solo por el artículo 69-B del CFF, sino también por medio de compulsas de auditorías con el fin de probar la autenticidad del gasto.

GRAFICO 3 GASTOS INTANGIBLES



Elaboración propia

Esta pregunta fue contundente pues que el 100% de los entrevistados están de acuerdo que un gasto intangible representa un foco rojo para la autoridad, algo que debe ser revisado a detalle y más si estos gastos representan importes relevantes en la contabilidad de los contribuyentes.

Esta práctica en la actualidad es muy común por parte de la autoridad y representa en muchos casos que estas operaciones pueden ser simuladas, pero en el proceder de la autoridad puede afectar a personas que si hayan prestado el servicio pero que no tenga manera de demostrar de la forma que la autoridad lo pide y puede ser afectado al igual que sus clientes.

GRAFICO 4 DETECCION DE UN E.F.O.S.

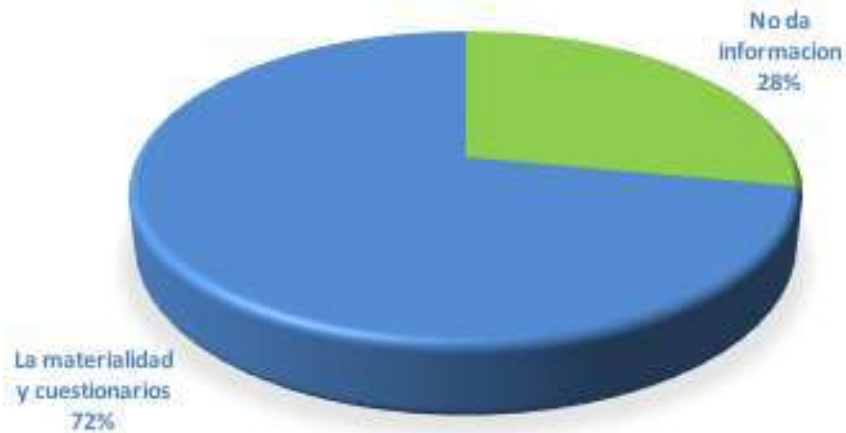


Elaboración propia

En esta grafica se observa que las opiniones en cuestión a la detección de EFOS varia, pero en su mayoría piensa que es a través de verificaciones de domicilio que se detectan este tipo de empresas.

Pero tenemos resultados variados en este rubro, si bien es cierto los EFOS son detectados principalmente a través de verificaciones ya sea de domicilio o por efectos de alguna compulsas, también es cierto que en el desarrollo de sus procedimientos internos el SAT es capaz de evaluar a empresas que realizan operaciones simuladas esto a través del perfil de que las empresas cumplen y que es evaluado.

GRAFICO 5 ANALISIS DE OPERACIONES SIMULADAS

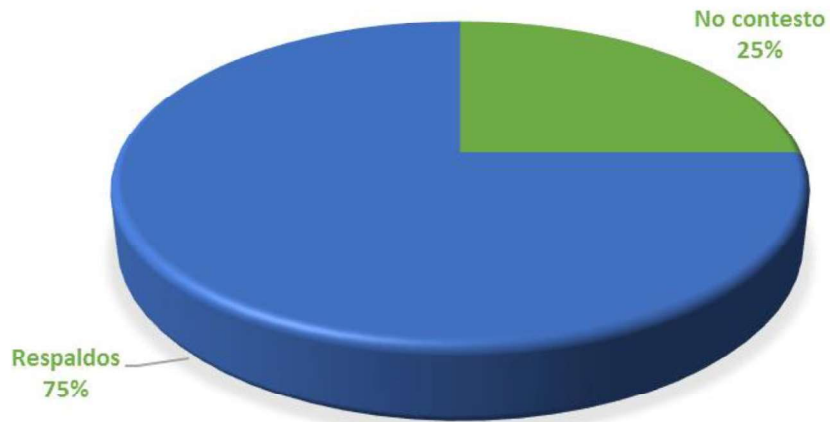


Elaboración propia

Este gráfico es muy importante puesto que se demuestra que el análisis principal de las operaciones simuladas es la parte de materialidad y cuestionarios que aplica la autoridad en compulsas.

Este procedimiento es muy importante que sean contestados correctamente y de la manera más propia con la cual no quede lugar a dudas que la operación fue efectivamente realizada y de manera más específica quien realizó que cosa y entregar una razón de negocios.

GRAFICO 6 COMO DESVIRTUAR OPERACIONES

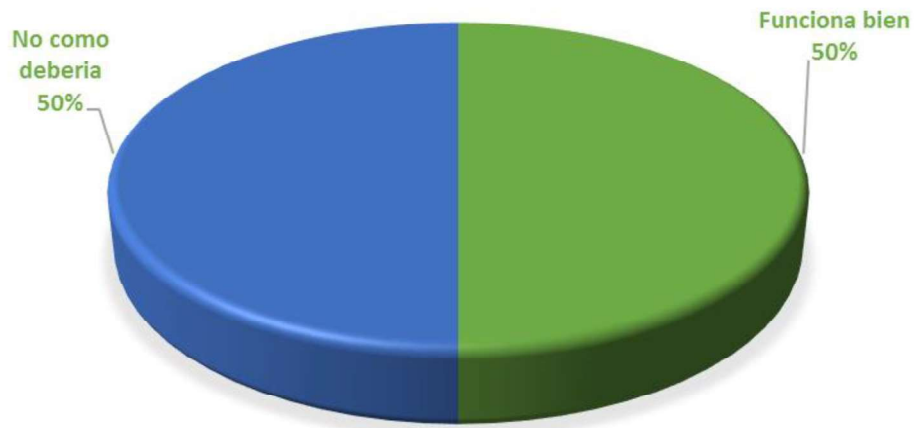


Elaboración propia

En este rubro un 25% se contuvo de contestar la pregunta, pero el 75% restante todos concordaron en que la mejor manera de desvirtuar supuestos del artículo 69-B de CFF es entregando los respaldos de operatividad donde se demuestra los servicios efectivamente prestados.

Cuando una empresa realiza operaciones que en su momento pueden presumirse simuladas ya sea por el monto o por alguna otra cuestión se debe tener la información que sea el respaldo para solventar los requisitos de la autoridad.

GRAFICO 7 CON LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF HAN DISMINUIDO LAS OPERACIONES SIMULADAS.

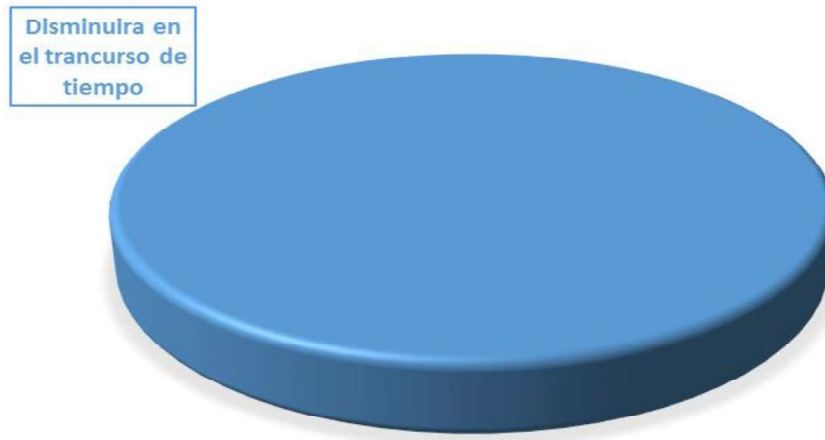


Elaboración propia

En este rubro se obtuvieron respuestas divididas a la par, 50% considera que la aplicación del artículo 69-B del CFF funciona y se han disminuido las empresas simuladoras tanto EFOS como EDOS, pero el 50% restante considera que si bien la aplicación de dicho artículo funciona no lo hace como debería.

Esta opinión se debe principalmente a que las empresas publicadas en las listas del SAT como empresas que realizaron operaciones simuladas es grande pero no ha dejado la recaudación deseada puesto que quienes realizan estas operaciones pueden disponer de crear más empresas y reiniciar el ciclo nuevamente.

GRAFICO 8 FUTURO DE LOS DEFRAUDADORES FISCALES

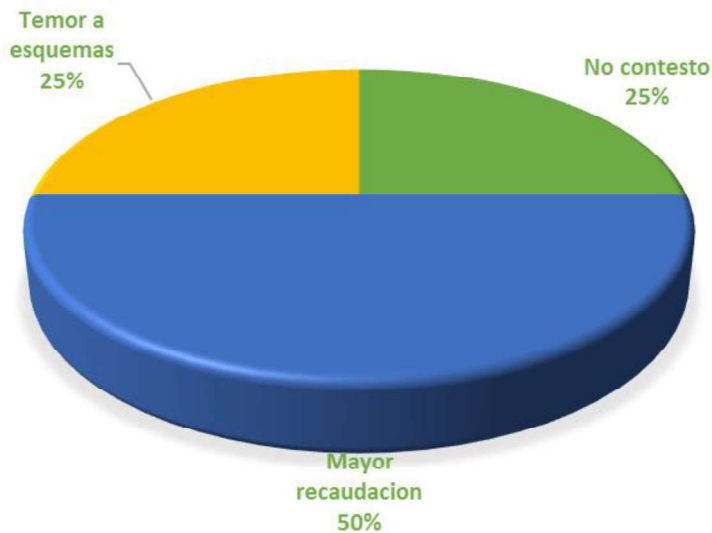


Elaboración propia

En este rubro el 100% de los encuestados está de acuerdo en que los defraudadores fiscales tenderán a desaparecer puesto que sus estrategias serán más complicadas de aplicar, cabe mencionar que las respuestas fueron reservadas en el aspecto que aun consideran difíciles los esquemas de simulación actual.

Los esquemas de simulación actual son muy extensos y cada vez más complicados y ejecutados casi a la perfección y por esta razón el SAT se ve muy atareado en poder combatir estos esquemas, pero con la entrada de los medios tecnológicos como lo es la contabilidad electrónica, la factura electrónica y las declaraciones electrónicas se podrá combatir y la autoridad estima se podrá erradicar esta práctica fiscal.

GRAFICO 9 BENEFICIO EN LA RECAUDACIÓN POR CONTRIBUYENTES PUBLICADOS

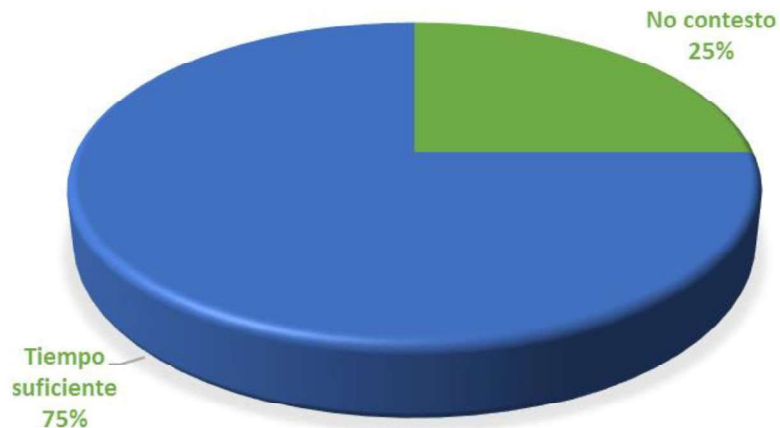


Elaboración propia

En este rubro se obtuvieron respuestas donde el 50% del encuestado contesto que la recaudación se ve beneficiada directamente del hecho de poder publicar en la página del SAT y en el DOF a los EFOS y con esto poder hacer un cobro a aquello que hicieron uso de las facturas emitidas por el mismo, el 25% contesto que el hecho de publicar EFOS genera temor a los contribuyentes en el hecho de ser afectados comercialmente por tener relaciones comerciales con empresas publicadas en las listas negras del SAT.

Esto es lo que genere que muchos contribuyentes dejen de consumir estos esquemas fiscales y por lo tanto aumente la recaudación fiscal.

GRAFICO 10 TIEMPOS PARA RESPUESTA DE COMPULSAS

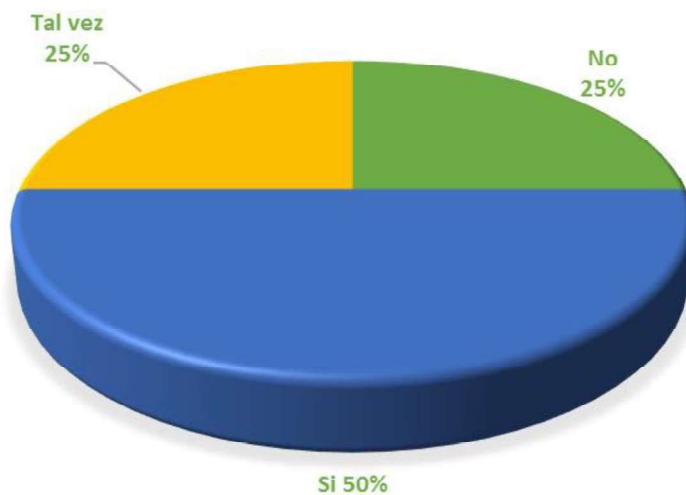


Elaboración propia

En este rubro las respuestas fueron contundentes solo el 25% se abstuvo de contestar, pero el 75% restante considero que los días que otorga la autoridad mediante el artículo 53, inciso b), del CFF, para solventar que en este caso son 6 días hábiles son más que suficientes para exhibir la documentación comprobatoria, aun así, comentan que pueden solicitar prorroga.

Este resultado tiene un mensaje oculto el cual sería que cuando la operación se realizó efectivamente los respaldos operativos tendrían que estar a la mano dentro de la contabilidad del contribuyente o mejor aún estar dentro de algún departamento que se dedique a recabarlos y poder entregarlos a la autoridad dentro del plazo establecido sin la necesidad de utilizar prorroga.

GRAFICO 11 AYUDARÍA COMPLIANCE FISCAL PARA RESPALDOS OPERATIVOS



Elaboración propia

En este rubro los encuestados emitieron su opinión y el 25% opino que no sería de utilidad, el otro 25% respondió que tal vez podría ser beneficioso y el 50% de los encuestados comentó que la creación de un compliance apoyaría a la empresa en cuestión de respaldos operativos.

CAPITULO IV

RESULTADOS

4.1 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

Al finalizar la presente investigación se tenía como objetivo establecer la necesidad presente de que las empresas contaran con un compliance fiscal, que se encargara de recolectar los respaldos operativos que generan las empresas por cada operación que realizan, al continuar la investigación se estableció que el panorama mexicano actual obliga a cualquier empresa a conservar respaldos operativos de operaciones consideradas de alto riesgo para la autoridad fiscal.

La autoridad fiscal en su búsqueda por combatir la defraudación fiscal a través de los esquemas de operaciones simuladas puede afectar empresas de cualquier tipo sin importar si es o no un defraudador fiscal esto con el afán de aumentar la recaudación fiscal del país.

4.2 ACEPTACIÓN O RECHAZO DE LA HIPÓTESIS

Hi: La instrumentación de controles internos de la materialidad de las operaciones dentro de las empresas mitigaría el riesgo de revisiones por las distintas autoridades fiscalizadoras de conformidad con el artículo 69-B del CFF.

Después de realizar la investigación documental y aplicar un instrumento de investigación y analizar los resultados se puede aceptar la hipótesis. Ya que con base en el análisis de la investigación documental observamos que con respecto a ley, la entrega de respaldos operacionales es la herramienta para solventar dudas de la autoridad y estos deben ser entregados cuanto antes.

4.3 DETERMINACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DEL OBJETIVO GENERAL

Analizar si con la creación y aplicación de un compliance fiscal, que tenga función para elaborar y resguardar los respaldos operativos de los entes económicos, que sirva como base para acreditar que las operaciones comerciales fueron efectivamente realizadas y así mitigar los riesgos fiscales y penales que conlleva la defraudación fiscal.

El objetivo general de la investigación se logró satisfactoriamente ya que se pudo analizar de la manera más correcta y objetiva que la creación y aplicación de compliance fiscal es vista de manera positiva como un recurso para optimizar tiempos y para no afectar la operación diaria de los entes económicos, teniendo esto un impacto positivo.

4.4 DETERMINACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS ESPECIFICOS

Solventar los requerimientos de la autoridad con respecto al 69-B del código.

Dentro de la investigación documental se logró este objetivo ya que se indago sobre como solventar los requerimientos, cual es la información que requiere la autoridad y de donde se obtiene para su procesamiento análisis y entrega.

Establecer los procesos para continuar con las operaciones económicas normales, cuando se esté en proceso de revisión por la autoridad.

Dentro de la investigación documental se logró este objetivo ya que se indago sobre cómo trabaja la autoridad para comprobar o desvirtuar operaciones simuladas rubros de investigación y como apoyarlo para realizar sus procesos sin que esto entorpezca la operación de los entes económicos.

Determinar procedimiento para evitar sanciones por parte de la autoridad fiscal.

Dentro de la investigación documental se logró este objetivo ya que se indago sobre como cumplir en específico con los requerimientos de la autoridad, el manejo de la información y la entrega de la misma en el tiempo que la misma exige.

Proponer un mejor manejo administrativo de los entes económicos.

Dentro de la investigación documental se logró este objetivo ya que se indago sobre el proceso administrativo y si bien se generan los respaldos entregables a la autoridad estos se encuentran dispersos por diferentes áreas de la empresa.

Analizar el costo de sanciones en relación con un sueldo destinado a un nuevo departamento

Este punto determinado se solvento a lo largo de toda la investigación pues se analizó las multas y las penas de no entregar a la autoridad la información deseada, los costos de estos son más elevados que el sueldo anual de un personal.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

5.1 RESULTADOS PRINCIPALES DE LA INVESTIGACIÓN

Una vez finalizada la investigación se evaluó la factibilidad y el impacto que tiene las revisiones por parte de la autoridad con respecto a operaciones simuladas, las cuales tiene sus bases de revisión en el artículo 69-b del C.F.F.

Dentro de esta investigación se analizó las penas de no tener respaldo de operatividad y que incluso sin ser un EFOS o EDOS puede tener consigo consecuencia relevante por el hecho de no entregar la información tan específica cómo es requerida.

Entendimos cual es el perfil de las EFOS y de las EDOS, como se comportan y cuáles son las razones principales por las cuales son revisadas y detectadas por parte de la autoridad fiscalizadora.

El desarrollo de la investigación nos da una muestra de cuáles son los parámetros que exige la autoridad para validar las operaciones comerciales y cuáles son las pruebas que sirven para poder desvirtuar un supuesto y evitar así penas fiscales.

Derivado del análisis realizado y de la información que esta investigación arrojó entendimos la importancia de los respaldos operativos, los cuales ya existen, pero es importante que sean recopilados y almacenados de manera correcta, pues servirán como prueba en casos contingentes.

5.2 PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN DESARROLLADA

Con base en la investigación desarrolla y las conclusiones anteriormente entregadas se proponen los siguientes puntos:

- Generar reportes que no den lugar a dudas que las operaciones fueron realizadas.
- Mantener en buen estado los entregables operacionales como tarjetas de almacén, contratos, facturas, fotografías, etc.
- La creación de un compliance que obtenga toda la información para su depuración, análisis y creación de un expediente por operación realizada o por operaciones consideradas de alto riesgo para la autoridad.

REFERENCIAS: DOCUMENTALES, HEMEROGRÁFICAS Y ELECTRÓNICAS

- Amezcu Gutierrez, G. (2014). INEXISTENCIA FISCAL PRESUNTA DE OPERACIONES ATRIBUIBLES A EFOS Y EDOS. *contaduria publica*, 66.
- Ana Paula Pardo Lelo De Larrea , A. P., & Gonzalez Cossio, L. (s.f.).
<https://www.eleconomista.com.mx/gestion/Materialidad-en-las-operaciones-una-tendencia-en-aumento-20190513-0052.html>.
- Arrija, V. (1998). *Derecho Fiscal*. textos universitarios.
- Bernal Ladrón de Guevara, D. (2009). *Juicio de nulidad 30376/07-17-06-9*. .
- BUSINESS, E. (s.f.). Obtenido de <https://www.eaprogramas.es/internacionalizacion/son-lo-mismo-el-fraude-la-elusion-y-la-evasion-de-impuestos>
- Cervantes y Tavares , m. (2014). Empresas que facturan o deducen operaciones simuladas: cambios al CFF y programas de fiscalización de las autoridades fiscales. *colaboraciones fiscales*, 24.
- Codigo fiscal de la federacion* . (2014).
- Codigo fiscal de la Federacion*. (2020).
- Costa, J. (2014). *¿Son lo mismo el fraude, la elusión y la evasión de impuestos?*
<https://www.eaprogramas.es/internacionalizacion/son-lo-mismo-el-fraude-la-elusion-y-la-evasion-de-impuestos>.
- Diario Oficial de la Federación*. (2016). Obtenido de www.dof.gob.mx
- Diep, D. (1999). *La planeación fiscal hoy*. PAC.
- Funes, C. (2004). *Planeación fiscal, 100 estrategias fiscales*. Gasca SICCO.
- Gómez Velázquez, A. I. (2011). *TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN*.
http://biblioteca.utec.edu.sv/siab/virtual/elibros_internet/55798.pdf.
- Gonzalez Luna, S. (1999). Breves reflexiones en torno a la simulación y el fraude a la ley en el Código Fiscal de la Federación. *Revista de Derecho Privado*, 28.
- Gonzalez Sanchez, M. (1993). *El fraude de ley en materia tributaria*. Plaza Universitaria Ediciones.
- Hensel, A. (1923). *Zur Dogmatik des Begriffs Steuermgehung*.
- Islas, R. (2019). <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/09/26/venta-de-facturas-delincuencia-organizada>.

- León, O. (2014). *Elusión o evasión fiscal*. <http://ride.org.mx/1-11/index.php/RIDSESECUNDARIO/article/view/803>.
- Ley de impuesto sobre la renta 2015*. (2015).
- Ley del impuesto al valor agregado*. (2015).
- Pardo, L. A., & Gonzalez, C. L. (2019). <https://www.eleconomista.com.mx/gestion/Materialidad-en-las-operaciones-una-tendencia-en-aumento-20190513-0052.html>.
- Perez. (1999). *9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo X*.
- Perez, A. (1993). La elusión en el ámbito tributario interno.
- Reglamento código fiscal de la federación 2015*. (2015).
- Reglamento Ley de impuesto sobre la renta 2015*. (2015).
- Reglamento Ley del impuesto al valor agregado*. (2015).
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2020* . (2020).
- Rivera, G. (2017). *Procedimiento para desvirtuar el supuesto de operaciones inexistentes basado en un caso de éxito*.
- Roa Jacobo, J. C. (s.f.). *Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana*.
- Sandoval y Cisneros. (2010). La correcta interpretación de las normas fiscales: normas de aplicación estricta. *benefis*.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público*. (2016). Obtenido de www.shcp.gob.mx
- Servicio de Administración Tributaria*. (2020). Obtenido de www.sat.gob.mx
- Taboada, P. (2004). *El Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria en la Nueva LGT*.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS (GLOSARIO)

IMPUESTO: Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.

EFOS: Empresas que facturan operaciones simuladas.

EDOS: Empresas que deducen operaciones simuladas.

OUTSOURCING: El contrato que una empresa realiza a otra para que ésta lleve a cabo determinadas tareas que, originalmente, estaban en manos de la primera.

DEFRAUDACION: Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.

ISR: Impuesto sobre la renta que se paga en México por diferentes tasas dependiendo el tipo de contribuyente

IVA: Impuesto al valor agregado que se paga en México a la tasa del 16%, 0%.

IEPS: Impuesto especial sobre producción y servicio que se paga en México por diferentes tasas dependiendo el tipo de contribuyente.

SIMULACION: Representar algo, fingiendo o imitando lo que no es.

S.A.T.: Servicio de administración tributaria es la oficina encargada de ejecutar los actos recaudatorios.

ELUSIÓN: Evitar con astucia una dificultad o una obligación

EVASIÓN: Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud