



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD  
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

**FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA  
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE  
POSGRADO**

**“PREVENCIÓN ANTE PRESUNCIÓN DE OPERACIONES  
SIMULADAS”**

**TESIS**

Para Obtener el Grado de  
**Maestra en Tributación.**

**DIRECTOR:**

Dra. Blanca Hortencia Morales Vázquez

**Asesores:**

M.C. Javier Ortega Lezama

Dr. Eduardo Aguilar Cueto

**PRESENTA:**

Verónica Fránquiz Rodríguez

**Puebla, Pue. Agosto 2021**



**BUAP**

Oficio No. FCP/SIEP-014/2021

Asunto: Digitalización de Trabajo Terminal de Titulación

C. **FRANQUIZ RODRÍGUEZ VERÓNICA**

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada **"PREVENCIÓN ANTE PRESUNCIÓN DE OPERACIONES SIMULADAS"**, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de **MAESTRA EN TRIBUTACIÓN**.

Sin más por el momento, quedo de usted.

**ATENTAMENTE**

"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"  
H. Puebla de Z., 26 de julio de 2021

**DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ**  
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado



**DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ**  
Secretaría 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 la que suscribe en mi calidad de **Directora** de la tesis denominada: “**PREVENCIÓN ANTE PRESUNCIÓN DE OPERACIONES SIMULADAS**”, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**VERÓNICA FRÁNQUIZ RODRÍGUEZ**

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 28 de Junio de 2021



**DRA. BLANCA HORTENCIA MORALES VÁZQUEZ**

DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ  
Secretaría 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: “PREVENCIÓN ANTE PRESUNCIÓN DE OPERACIONES SIMULADAS”, elaborada por la alumna de la MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN de nombre:

**VERÓNICA FRÁNQUIZ RODRÍGUEZ**

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 28 de Junio de 2021

**M.C. JAVIER ORTEGA LEZAMA**

c.c.p. Alumno (s)

**DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ**  
Secretaría 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: **“PREVENCIÓN ANTE PRESUNCIÓN DE OPERACIONES SIMULADAS”**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**VERÓNICA FRÁNQUIZ RODRÍGUEZ**

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 28 de Junio de 2021



**DR. EDUARDO AGUILAR CUETO**

## **Resumen**

La evasión fiscal a través de la práctica indebida del uso de documentos apócrifos o inexistentes ha propiciado que la autoridad a través del uso de sus facultades de comprobación determine que un contribuyente está realizando operaciones sin contar con los activos o personal y por lo tanto esté cometiendo el delito de defraudación fiscal. Sin embargo deja incertidumbre jurídica a los contribuyentes que dedujeron alguna erogación con algún contribuyente que no logro desvirtuar la presunción por realizar operaciones inexistentes o simuladas y la autoridad lo publique en la lista negra como definitivo.

Por tal motivo es necesario el conocimiento de medidas preventivas que pueden adoptar o llevar a cabo los contribuyentes que hayan dado efecto fiscal a alguna erogación con contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de operaciones simuladas, y así evitar que la autoridad les determine un crédito fiscal aunado con la determinación de alguna sanción por defraudación fiscal.

Por lo anterior, el objetivo de esta tesis es elaborar una propuesta dirigida a todos los contribuyentes personas morales que contemple medidas preventivas que eviten que dichos contribuyentes caigan en un supuesto de simulación de operaciones que le generen créditos fiscales inexistentes determinados por la autoridad en este tipo de operaciones, por lo que el presente trabajo de investigación consta de 6 Capítulos los cuales se describen a continuación: en el primer capítulo “Antecedentes de la Evasión Fiscal y la Simulación Tributaria” se hace una reseña del origen y concepto de evasión fiscal, haciendo un análisis de su trascendencia a nivel mundial, en América Latina y México para llegar a determinar las causas que le den origen y que países tienen el mayor índice de evasión fiscal. Así como el concepto de simulación tributaria y su relación con la evasión fiscal.

En el segundo capítulo “Efectos por la Adquisición de Comprobantes Inexistentes o Apócrifos en México” hace referencia al estudio de los comprobantes fiscales y sus efectos fiscales en caso de su inexistencia, así como la revisión de las características de una empresa que factura operaciones simuladas (EFOS) y una empresa que deduce operaciones simuladas (EDOS) para conocer su forma de operar y poder evitar que en el ejercicio de sus facultades la autoridad nos determine una operación como inexistente o simulada.

En el tercer capítulo “Efectos Fiscales de la Simulación de Operaciones” se hace un análisis analítico del artículo 69-B del (CFF, 2021) así como el desarrollo del procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes y sus efectos fiscales.

En el cuarto capítulo “Consecuencia Penal y Medios de Defensa” se habla en específico el delito de defraudación fiscal y los medios de defensa que pueden interponer las personas morales en caso de que se le determine una operación inexistente o simulada

En el quinto capítulo “Investigación de Campo” la gran importancia de este capítulo radica en la investigación cualitativa pues se da a conocer el tipo de investigación, el enfoque de la investigación, los métodos utilizados, los instrumentos para la recolección de información, el diseño y cobertura de la muestra y cuantitativa donde se mostrara el análisis e interpretación de los resultados de la investigación de campo.

Y finalmente en el sexto capítulo “Hacia una Propuesta”, donde se hace la propuesta de la documentación que debe amparar cualquier operación realizada por las personas morales para prevenir realizar operaciones ante un posible emisor de facturas simuladas.

## Índice

Introducción .....	VI
I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	VII
II. JUSTIFICACION.....	IX
III. OBJETIVO GENERAL .....	X
IV. OBJETIVOS PARTICULARES .....	X
V. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN .....	X
VI. HIPÓTESIS .....	XI
VII. DISEÑO METODOLÓGICO .....	XI
VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES .....	XII
CAPITULO 1. ANTECEDENTES DE LA EVASION FISCAL Y LA SIMULACION TRIBUTARIA..... - 1 -	
<b>1.1 Antecedentes de la Evasión Fiscal.....</b>	<b>- 1 -</b>
1.1.1 Origen de la Evasión Fiscal.....	- 1 -
1.1.2 Concepto de evasión fiscal.....	- 2 -
1.2 Evasión Fiscal .....	- 2 -
1.2.1 Evasión fiscal a nivel mundial .....	- 2 -
1.2.2 Evasión Fiscal en América Latina.....	- 5 -
1.2.3 Evasión Fiscal en México.....	- 6 -
1.3 Causas que provocan la Evasión Fiscal.....	- 8 -
1.3.1 Causas de Evasión Fiscal a nivel mundial .....	- 8 -
<b>1.3.2 Causas de Evasión Fiscal en América Latina .....</b>	<b>- 10 -</b>
1.3.3 Causas que provocan la evasión fiscal en México .....	- 15 -
1.4 Antecedentes de la Simulación Tributaria .....	- 16 -
1.4.1 Origen y concepto de la Simulación Tributaria .....	- 16 -
1.4.2 Simulación tributaria en México .....	- 19 -
1.4.3 La intervención de la autoridad en la prueba de la simulación .....	- 21 -
1.5 La trascendencia de la Evasión fiscal y su relación con la simulación tributaria.....	- 23 -
CAPITULO 2. EFECTOS POR LA ADQUISICIÓN DE COMPROBANTES INEXISTENTES O APÓCRIFOS EN MÉXICO..... - 27 -	
2.1 Concepto de Comprobantes Fiscales .....	- 27 -
2.2 Concepto de Comprobantes Inexistentes .....	- 28 -

2.3	Uso indebido de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes .....	31 -
2.4	Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas Deductoras de Operaciones Simuladas (EDOS) .....	33 -
2.5	Facultades de la autoridad administrativa para determinar la simulación.....	37 -
<b>2.6</b>	<b>Fiscalización</b> .....	41 -
<b>CAPITULO 3. EFECTOS FISCALES DE LA SIMULACION DE OPERACIONES ...</b>		43 -
3.1	Estudio de operaciones simuladas.....	43 -
3.1.1	Artículo 69-B CFF .....	43 -
3.1.2	Procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes.....	47 -
<b>3.2</b>	<b>Efectos fiscales derivados de la Presunción</b> .....	59 -
3.3	Cambios a la presunción de operaciones inexistentes.....	62 -
3.3.1	Comparación disposición inicial y reformada.....	62 -
3.3.2	Eliminación Compensación Universal .....	65 -
3.4	El Outsourcing y su relación con la simulación.....	66 -
3.5	Criterios sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ....	69 -
<b>CAPITULO 4. CONSECUENCIA PENAL Y MEDIOS DE DEFENSA</b> .....		76 -
4.1	Consecuencia penal.....	76 -
4.1.1	Defraudación fiscal .....	77 -
4.2	Medios de Defensa Legal.....	80 -
4.2.1	Recurso de Revocación .....	80 -
4.2.2	Juicio Contencioso Administrativo .....	85 -
<b>CAPITULO 5. INVESTIGACION DE CAMPO</b> .....		88 -
5.1	Apartado Metodológico .....	88 -
1.	Tipo de Investigación.....	88 -
2.	Enfoque de la Investigación .....	89 -
3.	Métodos, técnicas e instrumentos .....	89 -
5.2	Instrumento de investigación.....	89 -
1.	Objetivo.....	89 -
2.	Estructura del instrumento .....	90 -
3.	Instrumento .....	90 -
5.3	Aplicación del Instrumento de Investigación.....	96 -
1.	Población.....	96 -

2. Muestra.....	- 96 -
3. Pilotaje .....	- 97 -
5.4 Análisis e interpretación de resultados.....	- 97 -
<b>CAPITULO 6. HACIA UNA PROPUESTA DE PREVENCION ANTE LA PRESUNCION DE OPERACIONES SIMULADAS .....</b>	<b>- 116 -</b>
6.1 Como se deben de amparar las OPERACIONES EXISTENTES.....	- 116 -
6.2 Prevención ante una posible EFOS .....	- 117 -
6.3 Diagrama de Flujo.....	- 121 -
.....	- 121 -
6.4 Matriz de Consistencia Fundamentada en el Estado del Arte .....	- 122 -
Conclusiones .....	- 123 -
Consideraciones Finales.....	- 126 -
Referencias.....	- 127 -
Glosario.....	- 130 -
Abreviaturas .....	- 133 -

## Introducción

“La simulación tributaria, se circunscribe al plano tributario, y desde su origen es un comportamiento ilícito que crea perjuicios cuyo su principal objetivo es inducir a engaño a la Hacienda Pública, utilizando el soporte y auxilio de medios jurídicos, para ocultar la verdad realizada”.

Es así que, el fin de la inclusión del artículo 69-B del CFF es la facultad que tiene la autoridad hacendaria para detectar y sancionar a quienes hayan efectuado alguna operación inexistente al no contar el contribuyente con activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirectamente para desarrollar su actividad económica.

A través de la presente investigación se busca analizar el procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones simuladas, de tal manera que si se toman medidas preventivas respecto al soporte de cada operación efectuada se evite caer en dicho supuesto y al efectuar la autoridad facultades de comprobación se compruebe que la erogación efectivamente se llevó a cabo.

La hipótesis en que se sustenta el trabajo a efectos de implementar correctamente medidas preventivas a fin de que el contribuyente se encuentre en un supuesto de simulación o inexistencia de operaciones.

Dado que la investigación es del tipo deductiva y analítica la metodología del trabajo es cualitativo – cuantitativo. Se estudian los conceptos teóricos para desarrollar un cuestionario que sirva de instrumento de medición.

El instrumento servirá para la recolección de datos y será el análisis de los resultados obtenidos de la aplicación del cuestionario que permita comprobar la hipótesis.

## **I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Con fecha 9 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF, 2013) el Decreto por el que se adiciona el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación (CFF, 2014), el cual dispone la facultad de la autoridad para sancionar a quienes hayan efectuado operaciones inexistentes.

Con la inclusión del “Artículo 69-B (CFF, 2014) que a su letra dice “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.”, tiene como consecuencia inmediata que la autoridad hacendaria lleve a cabo un procedimiento fiscalizador más estricto y agresivo.

El día 4 de Julio de 2014 se publicó la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 (RMF, 2014), la cual estableció la presunción de operaciones inexistentes o simuladas y procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron dicha presunción.

Según un estudio del Servicio de Administración Tributaria (SAT, 2017): Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales entre Empresas Deductoras de Operaciones Simuladas (EDOS) y Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS).

Señala (Páez, 2017) inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, para deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin realizar los pagos correspondientes; posteriormente estas prácticas indebidas evolucionaron a estructuras mucho más complejas:

“Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia o la poca que pudie-

ran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes”. (Páez, 2017)

El uso de estos comprobantes ha generado en el sistema tributario, entre otros, los daños siguientes (Páez, 2017):

- Erosión de la base gravable (menor o nulo pago de impuestos).
- Las solicitudes de devolución de saldos a favor amparadas con dichos comprobantes en detrimento de la recaudación.

El procedimiento de presunción de operaciones inexistentes por parte de la autoridad fiscal, así como la repercusión fiscal que puede tener el uso indebido de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, es tema de esta investigación, además el de encontrar las opciones o posibilidades que tienen los contribuyentes, para que de manera preventiva eviten caer en este tipo de prácticas, que les puede propiciar afectaciones en el ámbito fiscal y legal.

En este contexto y por lo anteriormente planteado, en la práctica profesional respecto a las facultades de fiscalización por parte de la autoridad al llevar a cabo el procedimiento que marca el art. 69-B del CFF, los contribuyentes se han visto perjudicados pues queda a criterio de la autoridad el determinar si una operación es inexistente o simulada, y en el caso de que la autoridad lo determine en ese sentido esto implicaría desvirtuar la presunción de operación simulada o inexistente y de no justificar ante la autoridad la realización de dicho acto u operación, está procederá a determinarle un crédito fiscal. Y en consecuencia sanciones penales dependiendo el monto de lo defraudado al fisco, por lo que además de verse afectada su economía del contribuyente esto le podría ocasionar desprestigio al ser publicado en la lista negra del portal del SAT.

## II. JUSTIFICACION

Esta investigación es de interés y de relevancia toda vez que con la política economía actual en la que se pretende obtener una mayor recaudación fiscal sin implementar nuevos impuestos o incrementos en las tasas de los impuestos ya existentes, es por ello que para lograr dicho objetivo la autoridad ha implementado una mayor fiscalización a los contribuyentes activos y que con apego al propio artículo 69-B del CFF faculta a la autoridad para determinar alguna operación como simulada o inexistente.

Como consecuencia es trascendental que el contribuyente esté preparado para enfrentar dicha fiscalización y no verse perjudicado al ser sujeto de las facultades de comprobación de la autoridad, para lo cual el contribuyente deberá contar con el soporte documental de cada una de las operaciones que realice para que en determinado caso pueda desvirtuar alguna operación que se presuma como inexistente o simulada la autoridad.

Es de gran importancia que el contribuyente conozca detalladamente el procedimiento que establece el citado artículo para poder desvirtuar cualquier operación que le sea determinada como inexistente o simulada, y no sea sorprendido en caso que alguno de sus proveedores o acreedores con los que interactuó se encuentren publicados en la lista negra del portal del SAT y esto le perjudique en sus operaciones que realizaron y la autoridad en efecto considere estas operaciones sin ningún efecto fiscal y la deducción no proceda.

Además, es útil porque se pretende que los contribuyentes no se vean afectados en su economía con la determinación de algún crédito fiscal por parte del fisco.

Para ello con esta investigación aportare una propuesta con las medidas preventivas a tomar en cuenta por el contribuyente para acreditar la existencia de cualquier acto u operación y así evitar ser blanco por parte de la autoridad, y sobre todo evitar que la consecuencia además de ser económica sea penal, al ser considerado por parte de la autoridad como defraudación fiscal.

### **III. OBJETIVO GENERAL**

Elaborar una propuesta dirigida a todos los contribuyentes personas morales que contemple medidas preventivas que eviten que dichos contribuyentes caigan en un supuesto de simulación de operaciones que le generen créditos fiscales inexistentes determinados por la autoridad en este tipo de operaciones.

### **IV. OBJETIVOS PARTICULARES**

- Estudiar el marco teórico respecto a evasión fiscal y la simulación tributaria
- Analizar en qué situaciones la autoridad fiscal determina una operación como simulada.
- Conocer los efectos fiscales por la adquisición de comprobantes inexistentes.
- Explicar el procedimiento a seguir para desvirtuar una operación inexistente.
- Conocer la consecuencia legal por cometer el delito de defraudación fiscal.
- Exponer los medios de defensa a lo que puede recurrir el contribuyente.
- Especificar las medidas preventivas para los contribuyentes con el fin de evitar la determinación por parte de la autoridad de un crédito fiscal.

### **V. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN**

- ¿Cuáles son las causas que provocan la evasión fiscal?
- ¿Qué operaciones la autoridad considera como simuladas o inexistentes?
- ¿En base a que la autoridad presume la inexistencia de una operación?
- ¿Cuáles son los efectos de la adquisición de comprobantes apócrifos?
- ¿Cuál es el procedimiento para desvirtuar una operación declarada como simulada o inexistente?
- ¿Cuál es la consecuencia legal que le acarrea al contribuyente la determinación de una operación simulada?

¿Cuáles son los medios de defensa que el contribuyente puede promover ante la autoridad?

¿Qué medidas preventivas debe tomar el contribuyente para desvirtuar una operación inexistente?

## **VI. HIPÓTESIS**

La correcta implementación de medidas preventivas evitara al contribuyente caer en el supuesto de simulación de operaciones.

Variables:

-Dependientes. La correcta implementación de medidas preventivas

-Independientes. Simulación de operaciones

## **VII. DISEÑO METODOLÓGICO**

El presente trabajo de investigación se realizara de manera mixta, será documental porque primero será necesario conocer el marco teórico de las operaciones simuladas y el procedimiento para desvirtuarlas; de campo porque se realizara una encuesta a Contadores Públicos estudiantes del post-grado en tributación de la facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla respecto a la forma en que han podido desvirtuar alguna operación marcada por la autoridad como simulada para así conocer qué información les ha solicitado la autoridad a consecuencia de la ejecución de sus facultades de comprobación y en qué porcentaje han logrado desvirtuar.

El estudio también será de manera deductiva y analítica, debido a que la información la analizare de lo general a lo particular partiendo del estudio del antecedente de la simulación tributaria en México para después entrar en el tema en general sobre operaciones simuladas y llegar al estudio analítico del artículo 69-B del CFF, para el conocimiento del procedimiento para desvirtuar alguna operación simulada así como los plazos y llegar a proponer medidas preventivas para desvirtuar alguna operación determinada como inexistente e informarle la consecuencia legal en caso que la autoridad le llegue a determinar alguna operación como inexistente o simulada.

## **VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES**

El alcance de esta investigación son las personas morales en el Municipio de Puebla.

Fundamentar que la correcta aplicación del Código Fiscal de la Federación y la resolución miscelánea fiscal traerá como consecuencia un ahorro administrativo y económico para la determinación de algún crédito fiscal que se le establezca en caso de no desvirtuar una operación considerada como simulada.

El enfoque que se le dará a esta investigación es de carácter Fiscal.

Una de las limitaciones es la vigencia de la legislación y resoluciones debido a su constante cambio cada año.

## **CAPITULO 1. ANTECEDENTES DE LA EVASION FISCAL Y LA SIMULACION TRIBUTARIA**

En este capítulo se señala el origen y concepto de evasión fiscal, haciendo un análisis de su trascendencia a nivel mundial, en América Latina y México para llegar a determinar las causas que le den origen y que países tienen el mayor índice de evasión fiscal. También se realizó un estudio de la simulación tributaria y su relación con la evasión fiscal.

### **1.1 Antecedentes de la Evasión Fiscal**

#### **1.1.1 Origen de la Evasión Fiscal**

(Reyes, 2018) realizó un estudio de la evasión fiscal en el mundo y señaló “La evasión fiscal no es propia del mundo moderno, sino que ha estado presente desde la Antigüedad. Basta con revisar, por ejemplo, el caso de los egipcios. Con la aparición de un Estado unificado en Egipto, alrededor de 3150 a.C., los faraones crearon un sistema recaudatorio en todo el país que obligaba a los ciudadanos a pagar impuestos. Para hacerlo, el sistema se apoyaba en una burocracia especializada y eficiente: los recaudadores de impuestos eran los escribas, quienes, con fines de control fiscal, emitían recibos al cobrar las contribuciones. Dichos recibos consistían en una pieza de cerámica que fungía como comprobante de pago. Los egipcios tenían que presentar declaraciones de impuestos sobre frutos, animales e incluso el aceite de cocina. Sin embargo, desde aquel entonces había quienes buscaban evadir impuestos. Para engañar a los escribas que auditaban las cantidades de aceite de cocina que se consumían, por ejemplo, algunos ciudadanos usaban los residuos generados por otros procesos de cocina como sustitutos para el aceite gravado”.

Es decir, una forma de evadir contribuciones en esa época consistía en reutilizar el aceite quemado. Desde entonces, la evasión fiscal se ha valido de distintas estrategias, métodos y sistemas para sobrevivir al desarrollo de las regulaciones tributarias.(Chávez, 2018).

Según plantea (Tapia, 2000), la evasión fiscal es un fenómeno social y de moral pública que se ha dado en todos los tiempos, el cual ha tenido lugar tanto en países desarrollados como en países en vías de desarrollo.

La evasión de impuestos se originó precisamente con el surgimiento mismo de su pago, el que fue aplicado por primera vez por los romanos y se denominó *Tributum*. (Tapia, 2000).

Así era como se conocía al impuesto pagado por los poseedores de las tierras conquistadas por el emperador romano. Este impuesto obviamente era cobrado por la fuerza y tenía un carácter injusto, razón por la cual algunos campesinos, a riesgo de su vida, se negaban a pagarlo.(Tapia, 2000).

### **1.1.2 Concepto de evasión fiscal**

Para (Tapia, 2000) el término evasión fiscal significa "fuga, evasión de un preso, despacho de un negocio, evasor es el que se evade y evasivo de lo que sirve para eludir o evitar; del resumen de acepciones se desprende que evadir es eludir o evitar y estas acciones referidas a las contribuciones se pueden traducir como eludir una obligación que la Constitución impone, a fin de que todos contribuyan al pago del tributo que la ley determina. Esta obligación tiene un contenido político-económico de participación en los gastos que requiere la nación, mismos que le son propios, así como necesarios para su existencia y desarrollo".

Según (Vidales, 2003)“es la defraudación a la administración tributaria mediante la ocultación o la simulación de cuentas de ingresos o gastos con el fin de pagar montos menores de impuestos”.

## **1.2 Evasión Fiscal**

### **1.2.1 Evasión fiscal a nivel mundial**

(Reyes, 2018)al realizar un estudio de la evasión fiscal en el mundo indica que según Tax Justice Network (TJN), una organización que lucha contra la evasión fiscal con sede en Londres realizó un estudio de los países con mayor porcentaje de evasión fiscal y concluyó con lo siguiente:

Estados Unidos ocupa el primer lugar en la evasión de impuestos. En 2015, el fisco estadounidense perdió alrededor de 350 mil millones de dólares, lo que representa 8.6 % de su Producto Interno Bruto (PIB). Además, en Estados Unidos también se encuentran grandes paraísos fiscales como Delaware, Wyoming, Nevada y Arizona, estados con leyes que favorecen el secreto financiero. (Reyes, 2018).

Rusia no sólo es el segundo mayor productor de petróleo en el mundo; también ocupa el segundo lugar en evasión fiscal. En 2015, 43.8% de la economía rusa era parte del mercado negro y, en 2017, Rusia fue el país con el mayor índice de evasión fiscal. Lo que llama la atención en este caso es que no sólo las empresas privadas defrauden, sino también las empresas públicas. Dadas estas circunstancias, no sorprende que más de 45% de lo que debiera ingresar a las arcas rusas escape del control fiscal. (Reyes, 2018).

La Unión Europea (UE, 2015) cuenta con un paquete de lucha contra la evasión fiscal destinado a reforzar la normativa tributaria y lograr que la fiscalidad de las empresas sea más justa, sencilla y eficaz. En este sentido, erradicar la evasión fiscal es uno de los mayores desafíos. Italia es uno de los países desarrollados con mayor participación en la informalidad. En 2015, 27% de su economía era subterránea, superando a países europeos de estructura socioeconómica similar, como Francia (15%), el Reino Unido (12,5%) o España (22,5%). En aquel entonces, la evasión fiscal provocó una pérdida de 238 mil millones de dólares. La implementación de nuevas políticas fiscales en 2016 permitió a Italia recuperar 19 mil millones de euros por evasión fiscal. Sin embargo, a pesar del riguroso control, los contribuyentes no dejan de usar una serie de métodos para evitar el pago de impuestos. Por ejemplo, una nueva modalidad de evasión en Italia consiste en inscribirse al registro de residentes en el exterior. Es también en la UE donde empresas como Apple, Amazon, Pepsi e IKEA, entre otros, ahorran miles de millones de dólares en impuestos. (Reyes, 2018).

Para Alemania, 2015 fue un año histórico: sus empresas exportaron mercancías por un valor superior a 1.1 billones de euros, una cifra record. A pesar de la ética impositiva que hay en Alemania, la evasión fiscal alcanzó el 16%, lo que se traduce en una pérdida de 200 mil millones de dólares. En países de la Unión Europea, una de las estrategias más utiliza-

das es el llamado fraude carrusel o el registro de empresas en paraísos fiscales. (Reyes, 2018).

A pesar de que Fráncfort, el gran centro financiero de Europa, no cuenta con secreto bancario, sí tiene “huecos indirectos, y algunos se aprovechan de las lagunas”, afirma Thomas Eigenthaler, del Sindicato de Hacienda de Alemania. Uno de esos huecos es que “las empresas no tienen que mostrar quiénes son realmente los propietarios, es decir, las personas reales de carne y hueso a las que pertenece la empresa”, dice Eigenthaler al medio alemán *Deutsche Welle*.

Según el informe de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA, 2017), España pierde cada año 40 mil millones de euros por fraude fiscal, alrededor de 4% del PIB español. Con esta cifra, España ocupa el décimo puesto entre los países más evasores del mundo. Sin embargo, en los últimos años el país ha ido consolidando una normativa que busca erradicar y castigar este delito, al grado de que ahora se considera el país más duro en la lucha contra la evasión fiscal, seguido de Argentina. (Reyes, 2018).

En este sentido, muchos países latinoamericanos reformaron sus legislaciones tributarias, optando por un sistema tributario progresivo. Éste incorpora varios mecanismos para evitar el traslado de beneficios a jurisdicciones que carecen de un control riguroso en la recaudación impositiva. Sin embargo, la evasión fiscal y sus efectos nocivos persisten. De acuerdo a estudios realizados por el TJN en 2015, Brasil ocupaba el segundo lugar en evasión fiscal a nivel mundial. Han transcurrido casi dos años y, desde ese entonces, las políticas fiscales de Brasil han progresado para ceder el puesto a Bolivia. Los estudios realizados en 2016-2017 por la FEDEA confirman este diagnóstico: “EE. UU., Bolivia y Rusia son líderes absolutos en fraude fiscal en todo el planeta Tierra”.

“La estrategia de evasión más utilizada en Bolivia es la subdeclaración. El director de política impositiva del Chartered Institute of Taxation del Reino Unido, organismo que prepara a todos los funcionarios impositivos del país, identifica dos momentos en la subdeclaración de ganancias obtenidas: “Por un lado, la persona declara menos de lo que gana.

Por el otro, esconde la diferencia, de manera que la autoridad impositiva no pueda rastrearla”.

### **1.2.2 Evasión Fiscal en América Latina**

La Comisión Económica para América Latina (CEPAL, 2016) realizó un artículo respecto a la evasión fiscal en América Latina y señaló:

Las reformas tributarias implementadas en los últimos años se han visto reflejadas en un moderado crecimiento del nivel de la recaudación impositiva de los países latinoamericanos. Sin embargo, en la mayoría de ellos, la carga tributaria aún es baja con respecto a su nivel de desarrollo, y como lo ha mostrado en informes recientes, los sistemas tributarios mantienen un sesgo regresivo, ya que los impuestos directos no generan suficientes ingresos fiscales para causar un impacto importante en la redistribución. Este resultado se debe principalmente al bajo nivel de tasas impositivas efectivas en América Latina, especialmente en el decil de altos ingresos.(CEPAL, 2016).

Es por ello que la evasión tributaria constituye uno de los principales puntos débiles de las economías de América Latina. La CEPAL estima que en 2015 ascendió a un monto equivalente a 2,4 puntos porcentuales del producto interno bruto (PIB) regional en el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y 4,3 puntos del PIB en el caso del impuesto sobre la renta, lo que suma 340.000 millones de dólares (6,7% del PIB en total).(CEPAL, 2016).

“Así lo señala el *Estudio Económico de América Latina y el Caribe 2016*, una de las más importantes publicaciones anuales de la CEPAL, dada a conocer a fines de julio 2016”.

Según el documento, la evasión del impuesto sobre la renta de las empresas y de las personas llega a más de 60% en algunos países. Por añadidura, se percibe una llamativa dificultad para disminuir estos indicadores en un entorno de menor dinamismo económico y, peor aún, pese al enorme riesgo de sufrir una pérdida sustancial de recursos tributarios potenciales, la información disponible para cuantificar la magnitud del problema se hace insuficiente.(CEPAL, 2016).

De acuerdo con la (CEPAL, 2016), para combatir la evasión se requieren cambios administrativos en las estructuras tributarias de los países para mejorar la recaudación y la progresividad, dados los elevados niveles de informalidad, pobreza y desigualdad socioeconómica, la pobre calidad institucional y la escasa conciencia y educación fiscal de los contribuyentes.

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

De acuerdo con estimaciones de la CEPAL, estos flujos ilícitos –es decir, salidas de recursos derivados de la manipulación de precios del comercio internacional- representaron el 1,8% del PIB regional (765.000 millones de dólares) en el período acumulado de 2004 a 2013. Dos tercios de esta cifra se deben a la sobre facturación de las importaciones y un tercio a la subfacturación de las exportaciones.(CEPAL, 2016).

Según el estudio, la mayoría de los flujos ilícitos surgen de transacciones con Estados Unidos (38% de los flujos acumulados en el período analizado) y China (19%). En términos de productos, las principales pérdidas se registraron en dos sectores: maquinarias eléctricas (incluyendo computadoras) y reactores nucleares, calderas, máquinas, entre otros (incluyendo circuitos integrados).(CEPAL, 2016).

Dado el actual contexto internacional, para combatir este tipo de evasión es necesario profundizar los mecanismos de cooperación entre países y bloques regionales, para lo cual los organismos multilaterales pueden servir de espacios para alcanzar acuerdos y consensos. Esto sería de gran beneficio para las naciones de América Latina y el Caribe, señala el reporte.(CEPAL, 2016).

### **1.2.3 Evasión Fiscal en México**

(Reyes, 2018) realizó un análisis de la Evasión en México y señaló que en 2015:

La evasión fiscal en México fue de más de 574 mil millones de pesos, lo que representa una tasa de evasión de 23.01%, según la información más reciente del Sistema de Adminis-

tración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). A finales del siguiente año, 2016, la evasión fiscal en México fue de 483 mil 874 millones de pesos, es decir, 2.8% del PIB, de acuerdo con datos de la cuenta pública de la Auditoría Superior de la Federación (ASF). Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), “México recauda poco: mientras que la recaudación tributaria de sus países miembro es, en promedio, de 34% del PIB, en México el monto sólo asciende a 20% del PIB”. (Reyes, 2018).

Una manera muy peculiar de evadir impuestos en México es utilizar testaferros o prestanombres, es decir, presuntos propietarios de un bien o una compañía. Una variante de esta modalidad es el fideicomiso o *trust*, un antiguo instrumento legal inglés mediante el cual el dueño de un bien cede el control de ese bien –ya sea una empresa, un cuadro o un palacio– a alguien más para que lo administre en beneficio de un tercero. “Los beneficiarios de esta cesión se pueden multiplicar al infinito. Puede ser el cónyuge, los hijos, los tíos, los primos, etc. Por las reglas impositivas en Estados Unidos, estos fideicomisos pueden enviar desde el extranjero parte de este dinero sin pagar impuestos”, logrando así borrar el rastro. (Reyes, 2018).

También abundan casos de corrupción tributaria, en donde las autoridades, tras recibir un soborno, contribuyen al objetivo. Según un estudio del Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM, 2008), el índice general de percepción de la corrupción de las autoridades fiscales fue de 27.5% en promedio, mientras que durante el primer trimestre de 2009 fue de 26.4%. El índice cayó a 12.6% anual desde un máximo de 53.3% en 2003. (Reyes, 2018).

Por último, es fundamental que la estructura impositiva contemple principios a favor del contribuyente. En el caso mexicano, por ejemplo, es evidente que la administración tributaria no observa el principio de certidumbre, ya que las reformas son constantes y provocan en el contribuyente un estado de indefensión frente a la autoridad fiscal, desatando una anomia jurídico-fiscal. Aunado a esto, a menudo los que más contribuyen son los sectores vulnerables de la población, mientras que las grandes empresas, en particular las transna-

cionales, son las que más se benefician con incentivos y privilegios fiscales, por lo que no hay equidad. (Reyes, 2018).

Por estas razones, es esencial adoptar políticas fiscales que respeten y garanticen los derechos de los contribuyentes. El destino de los recursos y el gasto público debe ser transparente, ya que la opacidad es otra de las innumerables razones por las que se evaden impuestos. Las autoridades también deben velar por un sistema impositivo coherente y equitativo, que no transgreda derechos humanos como el derecho a la imagen, a la privacidad, a la propiedad o al patrimonio. Deben luchar, en suma, por un equilibrio de intereses fundado en la justicia, la paz, el desarrollo y el progreso. (Reyes, 2018).

### 1.3 Causas que provocan la Evasión Fiscal

#### 1.3.1 Causas de Evasión Fiscal a nivel mundial

Según (Cosulich, 1993), las causas de la evasión fiscal son:

- “La ausencia de conciencia tributaria
- Contribuciones exageradamente altas
- La compleja estructura del sistema tributario
- La falta de expedición administrativa de las disposiciones fiscales
- Bajo riesgo de ser detectado
- La resistencia al pago de impuestos
- Falta de liquidez en las empresas
- Falta de transparencia en el sistema tributario
- Poca flexibilidad de la administración tributaria”

Sin embargo, (Camargo, 2005) realizó un análisis de las causas de la evasión y señala estas:

- Una de las principales causas de la evasión es “la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso”. Por tal razón hay quienes consideran que no deben contribuir

al erario, porque sus aportes no generan obras y porque nadie les asegura que no despilfarren lo que aportan al Estado. La existencia de corrupción puede viciar una política eficaz, los posibles evasores, en oportunidades, son capaces de sobornar funcionarios públicos. (Camargo, 2005).

- La evasión tributaria puede ser del orden social, estructural, normativo, administrativo, también están aquellas: “de naturaleza técnica como los vacíos en las leyes, la falta de claridad y las dudas en su interpretación y aplicación (la incertidumbre de la norma tributaria)”. “De naturaleza política: como los factores de política económica y financiera, que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, y pueden constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente”. “Accidentales: como aquellos elementos excepcionales, naturales, políticos y sociales que se resuelven en una alteración de las condiciones contributivas o en un cambio en las actividades de los sujetos pasivos de la imposición frente a las obligaciones fiscales”. “De naturaleza económica, o sea, aquella en la que se considera el peso de la carga tributaria con respecto de las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos”. “Y de naturaleza psicológica: constituida por un conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos del gobierno”(Camargo, 2005).
- Otras causas de evasión fiscal son: “la falta de una educación basada en la ética y la moral, la insolidaridad con el Estado que necesita recursos y la idiosincrasia del pueblo cuando piensa que las normas han sido hechas para violarlas o incumplirlas, la desconfianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado y el no considerar que se recibe una adecuada prestación de servicios”. El contar con un sistema tributario poco transparente y flexible entendiéndose, éste último, como la adecuación de la administración tributaria a los continuos cambios socioeconómicos y de política tributaria.(Camargo, 2005).

### 1.3.2 Causas de Evasión Fiscal en América Latina

(Del Valle, 2011) hace un estudio de los factores de la evasión fiscal en América Latina y señala que algunos *factores* que se consideran que dan origen a la evasión, son:

- 1-“Carencia de Conciencia Tributaria
- 2- Sistema Tributario poco transparente
- 3- Administración Tributaria poco flexible
- 4- Bajo riesgo de ser detectado
- 5- Altas alícuotas.
- 6- La inflación”

Y explica cada una de ellas:

**1- Carencia de Conciencia Tributaria:** “Cuando hablamos de falta de conciencia tributaria, nos referimos, a que la mayoría de los individuos no toma conciencia de lo importante que es, que todos realicemos o cumplamos con nuestras obligaciones tributarias, en tiempo y forma, para que el Estado pueda prestar con mayor eficiencia los servicios esenciales, que la sociedad demanda como salud, educación, seguridad, justicia, etc.”. Decimos que se asienta sobre dos pilares. Uno de ellos es la importancia que el individuo, como integrante de la sociedad, le otorga al impuesto que paga para satisfacer las necesidades de la colectividad que forma parte. Y el segundo es que el individuo, debe priorizar lo social sobre lo individual y considerar al que evade como un individuo antisocial. (Del Valle, 2011).

La formación de la conciencia tributaria en una persona debe iniciarse desde su niñez (desde las escuelas primarias y acompañado por sus familias en el hogar). Actualmente AFIP realiza educación tributaria en los niños de escuela primaria, a través de juegos, cuyos resultados se verán en el futuro, para que crezcan sabiendo, que forman, como individuo parte del Estado y que los impuestos que se pagan como aportes justos, necesarios y útiles, sirven para satisfacer las necesidades de la sociedad a la que pertenece. (Del Valle, 2011).

Y (Aquino, 2015) hizo un estudio sobre las razones de la falta de conciencia y las menciona:

- a) **Falta de Educación:** los individuos como personas, deben tener incorporados desde la niñez, los valores de la ética y la moral como pilares fundamentales en su vida, e inculcarle el rol y función del Estado en la sociedad, y su participación en el pago de los distintos tributos, en tiempo y forma, para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones. (Aquino, 2015).
  
- b) **Falta de solidaridad:** el Estado con los recursos que le ingresan de los sectores que están en condiciones de contribuir, debe prestar servicios, a los sectores de menores ingresos. Por lo tanto, uno con el pago de sus impuestos, es solidario, para que los que menos tienen reciban los servicios que el Estado brinda, por ejemplo en el área de la Salud, que los Hospitales Públicos brinden buenas atenciones, etc. (Aquino, 2015).
  
- c) **Razones de historia económica:** Nuestro país en los últimos tiempos comenzó a dar un giro en cuanto a su política económica, a nivel del sector empresario, una forma de incrementar sus ingresos era precisamente a través del aumento de nivel de precios, y en los aspectos financieros los déficits fiscales se cubrían permanentemente con el uso del crédito público y de la inflación. (Aquino, 2015).  
Luego en una etapa posterior, con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización, el incremento de la competitividad, etc., se produjo un cambio de actitud comercial, se impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores. Esta situación, sumado al alto nivel del costo financiero, la existencia de una relación dólar-peso igual a uno, la desventaja competitiva con respecto al sector externo, y agravado todo ello por la profunda recesión que nos aqueja, produce que el contribuyente tienda a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos y uno de los canales es a través de la omisión del ingreso de tributos.

d) **Idiosincrasia del pueblo:** Este es un rasgo que está muy arraigado en la falta de conciencia tributaria, que está relacionado con la falta de solidaridad, la cultura facili- lista, de “que todo se puede arreglar”, “de que las fechas de vencimiento pueden ser prolongadas” “de que, sino pago no importa, porque seguro sale una moratoria” y lamentablemente, los ejemplos que se fueron viendo de las clases políticas no son las mejores, entonces el ciudadano común reacciona de esta manera inadecuada. En la Argentina por razones de índole recaudatorio tanto Municipal, Provincial y Na- cional se recurre con determinada asiduidad a distintos tipos de medidas tendientes a facilitar el ingreso del tributo adeudados al fisco, por contribuyentes que por dis- tintas razones no han podido cumplir en tiempo y forma o bien por aquellos que di- rectamente no habían expuesto la materia sujeta a imposición por la que debían in- gresar los tributos correspondientes. Este tipo de políticas tributarias no sirven para corregir las distintas actitudes adoptadas por los incumplidores frente a su obliga- ción de tributar, lo que hace es provocar escepticismo, descreimiento, desaliento y hasta genera indignación en aquellos contribuyentes que cumplen y a su vez deterio- ra la imagen de eficacia que todo ente recaudador debe reflejar. El abuso de estas medidas impactan negativamente sobre el comportamiento contributivo de la socie- dad, incentivando la cultura del “después tendré nuevas oportunidades y quizás más económicas para cumplir” (Zeitoune, 2001).

e) **Falta de claridad del destino del gasto público:** La poca transparencia del uso de los recursos, que le ingresan al Estado, y la sensación del ciudadano que no recibe una adecuada prestación de los servicios, que están a cargo del Estado, por ejemplo: Salud, Educación y Seguridad, hace que el ciudadano no cumpla con sus obligacio- nes. En este punto juega un papel muy importante el presupuesto público de un país, donde se encuentra plasmado como se aplicarán los recursos generados a través de la recaudación, no solo las partidas asignadas para cada una de las áreas que el esta- do debe cubrir (salud, educación, justicia, etc.) si no también la actividad fiscaliza- dora para el cumplimiento de este. El convencimiento del contribuyente se alcanza cuando la masa de contribuyentes compruebe la eficiencia del gasto y el estado sea transparente en cuanto a que informe lo que se hace y su costo, es decir que los ciu-

dadanos deben conocer el destino de cada peso que pagan por tributos. (Aquino, 2015).

“Como una de las vías para poner en marcha este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, como ejemplo podemos citar:

- ▶ Publicidad Masiva
- ▶ Participación de los Consejos Profesionales
- ▶ Difusión Tributaria
- ▶ Inclusión en planes de estudios integrales”

**2- Sistema Tributario poco transparente:** “Esta es una causa, pero no la principal y exclusiva. Si el tipo de sistema tributario que exista en el país es poco claro, va a contribuir a una mayor evasión. Para ello debemos tener leyes tributarias, reglamentos, decretos, etc., que sean precisos y concisos en cuanto a quienes están alcanzados por las leyes para los diferentes impuestos y no se dejen vacíos en la interpretación de estas porque da pie a que el contribuyente busque la manera de eludir impuesto”. (Del Valle, 2011)

En las normativas que regula la relación fisco –contribuyente, encontramos varias falencias en el dictado de nuestra legislación que impide interpretar en forma correcta cuál es el tratamiento que dar a una determinada situación y permite en el caso de normas poco claras forzar el razonamiento a favor del contribuyente; esto conlleva a frecuentes discusiones administrativas y judiciales, que lleva implícito su costo. (Del Valle, 2011).

“La Administración fiscal en el mejoramiento de su sistema tributario debe propender a:

- ▶ Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal (Equidad horizontal: los iguales deben ser tratados de igual manera. CN art. 4 equidad y CN art. 16 igualdad). Exenciones y evasión y Equidad vertical: si A gana lo mismo B no hay problema, pero si gana el doble, debe pagar doble, más o menos).
- ▶ Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, no confiscatoriedad, etc.

- ▶ Observar principios constitucionales que apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías.
- ▶ Respetar el principio de economicidad de los impuestos”.

**3- Administración Tributaria poco flexible:** “Cuando hablamos de Administración Tributaria nos lleva a tratar el sistema tributario y uno de los aspectos a tener en cuenta es su simplicidad y, por ende, su flexibilidad a la situación que se está viviendo en el país por cambios económicos, sociales y políticos que atraviesa el país, logrando así que el ciudadano no quiera evadir impuesto”. (Del Valle, 2011).

Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr. (Del Valle, 2011).

**4- Bajo riesgo de ser detectados:** “Esta es también una causa por la que el contribuyente evade, ya que no existe una difusión o una presencia eficaz de las consecuencias que puede el contribuyente sufrir si se lo detecta evadiendo”. El organismo de recaudación debe marcar una adecuada presencia a través de una utilización correcta de la información (Hoy en día entrecruzamiento de información entre distintos organismos de recaudación; AFIP, DGIP, etc.); exteriorizando en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso. (Del Valle, 2011).

**5- Altas Alícuotas:** “Esta es una de las causas de la evasión en nuestro país, ya que tenemos alícuotas muy altas que debemos pagar al fisco, por lo tanto, los contribuyentes declaran menos ingresos para que la contribución al fisco sea menor y no absorba toda su ganancia”. Es decir, es una tentación para evadir. (Del Valle, 2011).

También cuando se presentan distorsiones, por ejemplo: Sistemas tributarios que elevan demasiado los impuestos directos (Gravamen que pagan los contribuyentes según el nivel

de ingreso y riqueza, cuya recaudación es realizada directamente por la autoridad tributaria), se produce consecuencias evasivas como la emigración de capitales a otros países.

“Los aumentos de tasas para el fisco es una manera de que con los contribuyentes que pagan se trate de recaudar más y así poder el Estado cumplir con sus obligaciones, de tal forma que no se note tanto la evasión existente en el país”.

**6- Inflación:** “Cualquiera que sea su origen, la inflación distorsiona de tal manera la actividad económica que podría alcanzar hasta su paralización total. De ella sólo se pueden esperar efectos negativos. A fin de que tales efectos en el ámbito de la tributación sean menores y no generen como consecuencia evasión endógena<sup>1</sup>, se adoptan en las legislaciones una serie de técnicas que pretenden controlarlos. Sin embargo, y a pesar de estos correctivos (Ajuste por Inflación), este verdadero flagelo, a su vez incentiva el emisionismo monetario y convierte a la inflación en otra fuente de ingreso, esto es, en un verdadero impuesto. Como se decía antes y se repite ahora, el más perverso.” (Tacchi, 1993).

### 1.3.3 Causas que provocan la evasión fiscal en México

(Jiménez, 2003) señalo las causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas:

Entre otras causas, el fenómeno de la evasión fiscal "se explica a través de diferentes manifestaciones de la población, de tipo psicosociológico, que van desde el simple rechazo, pasando por la alteración o el engaño doloso, el error involuntario, hasta la alta planeación financiera; en otros casos se da por simples razones de necesidad y supervivencia" (Tapia, 2000).

“Según el propio autor el mayor o menor grado de evasión, en los diferentes países, depende de diversas causas que pueden enunciarse en el siguiente orden, atendiendo a su importancia:

- a) Cultura fiscal.
- b) Conciencia del contribuyente para declarar correctamente.

- c) Política tributaria del Estado, como instrumento de presión directa a la capacidad de pago, sus impuestos y sus tasas.
- d) Cantidad y calidad de los servicios públicos de orden colectivo e individual.
- e) Del sistema jurídico tributario o seguridad jurídica, que haga percibir en el contribuyente que se tomó en cuenta su capacidad contributiva.
- f) Del esquema de control administrativo que facilite el cumplimiento espontáneo y oportuno en el pago de las contribuciones.
- g) De las medidas represivas del Estado, a través de sanciones y casos penales”.

Para el caso específico de México, también operan las causas mencionadas de la evasión, pero existe una en especial que está más arraigada, que es la **idiosincrasia**, que por razones antropológicas y genealógicas han heredado en la gran mayoría de nuestra gente una forma atávica de pensamiento de que se roban los impuestos, en la aseveración de "para que pago si se lo van a robar" (Tapia, 2000).

“Al profundizar en este tema para el caso de México, (Tapia, 2000) aporta nuevas causas que dan origen a la evasión fiscal.

- a) La existencia de un sector informal de la economía.
- b) Tratamiento insuficiente del tema en los programas oficiales de educación.
- c) Las crisis económicas recurrentes por la que ha atravesado el país.
- d) Controles insuficientes de la autoridad en su aparato recaudatorio y fiscalizador, que excluye a grandes consorcios industriales y empresariales, entre otros.
- e) Dificultades o trabas que impone la autoridad vía la normatividad, aunadas a la carga administrativa en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- f) Escasa atención que se presta a sus promociones y medios de defensa jurídicos”.

## **1.4 Antecedentes de la Simulación Tributaria**

### **1.4.1 Origen y concepto de la Simulación Tributaria**

Para (Gómez J. , 2016) la simulación tributaria, se circunscribe al plano tributario, y desde su origen es un comportamiento ilícito que crea perjuicios cuyo su principal objetivo

es inducir a engaño a la Hacienda Pública, utilizando el soporte y auxilio de medios jurídicos, para ocultar la verdad realizada. La simulación tributaria puede ser absoluta o relativa.

- a) **En la simulación absoluta**, los contratos absolutamente simulados, sirven para la constitución, modificación o extinción aparente de las relaciones jurídicas de contenido patrimonial. (Gómez J. , 2016).

“Así, la celebración de un contrato inexistente que tiene por objeto la prestación de servicios a título oneroso sirve para demostrar una deducción ficticia que disminuye la base imponible. También se pueden simular cargas o amortizaciones, mediante la elaboración de contratos, documentos y registros contables que se presentan deducciones verdaderas y efectivas, cuando en realidad son inexistentes”.

Con los contratos ficticios también se pueden disimular los rendimientos, patrimonio, derechos o plusvalías, de manera que la simulación sirve para ocultar la renta, el patrimonio, o transmisiones patrimoniales del contribuyente. (Gómez J. , 2016).

En los casos de simulación absoluta, dada sus características, existe consenso en el sentido de que generalmente estamos en presencia de un delito de defraudación fiscal que debe ser perseguido penalmente. (Gómez J. , 2016).

- b) **En la simulación relativa**, quienes celebran un negocio jurídico, pretenden disimularlo u ocultarlo, utilizando una cobertura bajo el ropaje de negocios aparentes, en los que la consecuencia fiscal sea menos onerosa. (Gómez J. , 2016).

“La simulación relativa busca alterar el régimen tributario, de manera que se produzcan consecuencias tributarias menores, que son producto de la voluntad de las partes, de manera que el acuerdo simulatorio tiene la finalidad de producir efectos aparentes diversos de los que realmente le corresponden”.

Al combatir la simulación relativa en materia tributaria se busca que la realidad prevalezca sobre la apariencia, encontrando el acto o negocio efectivamente realizado por las

partes (Negocio disimulado). Ello bajo la premisa de que, ante la ley tributaria, lo relevante es el acto o negocio efectivamente realizado, y al cual se aplica el hecho imponible. (Gómez J. , 2016).

“La simulación relativa solo se presenta respecto de los actos y negocios jurídicos, que se fabrican con el fin de producir en la Administración Tributaria un juicio irreal sobre los efectos concretos de un acto o negocio, y con la finalidad preponderante, de evitar el hecho imponible previsto en la ley. Por ello, es que solo los actos y negocios jurídicos son los únicos que pueden ser calificados de simulación, pues cuando hay un acuerdo de simulación, al descubrirse la máscara, queda al descubierto el acto o negocio disimulado, que fue el acordado por los simuladores, y que produce efectos jurídicos tanto para las partes, como frente a los terceros que resultan afectados”.

Frente a la presencia de la simulación, nos recuerda (*Rosembuj, 1999, como se citó en* (Gómez J. , 2016) ), “la voluntad de los simuladores se torna muy relevante, en tanto que para simular, es necesario un comportamiento fraudulento que utilice un aparato documental contrario a la realidad, a fin de lograr propósitos tributarios, con el fin ya sea de evitar el hecho imponible gravado por la ley, o incumplir la obligación previamente determinada, a través de la construcción, el montaje, el aparato, o el mecanismo idóneo para mostrar a la Hacienda Pública un indicador irreal de forma, con el objetivo de que el verdadero acuerdo entre los particulares quede oculto, a través de la apariencia creada por el acuerdo de simular”.

Sin embargo, las formas jurídicas adoptadas por las partes no vinculan a la Administración; ya que para la ley tributaria lo relevante son los efectos jurídicos que se producen, lo que no depende de lo querido por los contribuyentes, ya que lo relevante frente al hecho imponible es la realidad, por lo que una vez determinada esta, la Administración puede recalificar aquellos actos o negocios jurídicos realizados por los contribuyentes a la luz del hecho imponible previsto en la ley, a fin de que los actos o negocios jurídicos verdaderamente llevados a cabo, sean gravados conforme a la hipótesis normativa que les correspon-

de, bajo la premisa que la realidad jurídica no depende de la manifestación de la voluntad de los contribuyentes. (Gómez J. , 2016).

Respecto de la simulación relativa, y dadas sus características, estamos en presencia de una cláusula anti abusiva cuyo propósito es que, al descubrirse el acto disimulado, este sea recalificado a la luz del hecho imponible a fin de que se apliquen las consecuencias tributarias que a este acto le corresponden y no las procuradas por las partes y a las cuales pretendieron acceder a través de una norma de cobertura que les permitiera tener una menor carga tributaria. (Gómez J. , 2016).

#### **1.4.2 Simulación tributaria en México**

(Gómez J. , 2016) hace un estudio de la simulación tributaria en el régimen mexicano y señala lo siguiente:

Al analizar el tema de la simulación, no se puede dejar de reflexionar sobre el fraude fiscal, el cual como señala (*Merino 2002 como se citó en* (Gómez J. , 2016)), “es un fenómeno complejo y multiforme, difícil de describir, y con diversas causas frente a las cuales la Administración busca obtener la mayor información posible, orientada a combatirlo, sin pasar por alto que es imaginativo por naturaleza, que se presenta con una variedad de formas y posibilidades y con una labor de innovación, investigación y desarrollo, bajo la llamada ingeniería fiscal, en la que la simulación de contratos se convierte en una herramienta fundamental”.

Si bien, en general existe consenso sobre la oposición a la evasión de impuestos, y que el pago de impuestos es una obligación Constitucional que se impone a los ciudadanos como un deber que deben cumplir para alcanzar determinados fines considerados como relevantes a la sociedad, dicho en otras palabras, es el precio que pagamos por vivir en sociedad, no podemos pasar por alto que el esfuerzo fiscal exigido hoy día a los contribuyentes se está aproximando a los límites de la tolerancia, aunado al hecho de que las Haciendas Públicas se han ido modernizando, con lo cual, han aumentado su potencial recaudatorio; todo lo cual impacta seriamente en los contribuyentes, quienes buscan disminuir sus cargas fiscales. (Gómez J. , 2016).

El profesor *Tipke (2002) como se citó en (Gómez J. , 2016)* señala que “la motivación para defraudar en el pago de impuestos puede tener reflejo en el grado de culpabilidad, de manera que la persona que se niega a cumplir la ley fiscal justifica su conducta bajo el argumento de que se trata de leyes inconstitucionales”.

El principal problema que debe enfrentar el tributo refiere *Beltrame (2004 como se citó en (Gómez J. , 2016))*, “es su aceptación, particularmente cuando los cambios fiscales surgen como una respuesta a situaciones de crisis y a la necesidad de gastos financieros, elementos que constituyen una ocasión para presentar a la agenda pública reformas fiscales a fin de enfrentar las necesidades financieras, además de crear oportunidades para justificar la presión fiscal”.

Por su parte, los contribuyentes siempre serán partidarios de la disminución de impuestos y de la exención de los servicios públicos; en tanto que ven a los gastos públicos como libres y separados de los ingresos fiscales, a lo que hay que agregar la ausencia de transparencia en las finanzas públicas, junto con el hecho de que los ciudadanos estiman que el Gobierno utiliza mal el dinero, por lo que no existe confianza en el gobernante, lo que motiva la resistencia al impuesto que se percibe como arbitrario. (*Gómez J. , 2016*).

En efecto, la percepción del ciudadano, es que el Estado no cumple con su parte, del “contrato social”, lo que afecta profundamente su voluntad de cooperar, y se agrava con la idea de que el gasto público no llega a quienes más lo necesitan, o que es utilizado para fines de corrupción, acompañado por la baja calidad de los bienes y servicios públicos, favoreciendo la inobservancia de las obligaciones fiscales, en una idiosincrasia en la que a pesar de que se tenga conciencia de que se está frente a un delito, se le acepta y hasta se le promueve socialmente, además de que se percibe que los evasores no son castigados como corresponde. (*Gómez J. , 2016*).

La naturaleza egoísta del ser humano lo hace ser apegado a lo suyo, por lo que tiene dificultades para pagar con gusto y espontaneidad los tributos, principalmente que la imagen que tiene del fisco o de la administración tributaria está relacionada con malas prácticas, el uso inadecuado de los recursos, y el enriquecimiento ilícito de exfuncionarios. (*Gómez J. , 2016*).

“La psicología del contribuyente nos señala *Valdes-Faully (2003)*, se encuentra muy influenciada de su percepción respecto de la figura de la autoridad. El cobrador de impuestos es visto como una suerte de “monstruo” que viene a “confiscar” el fruto de nuestro trabajo.”

Para (Díaz, 2008), “la psicología del contribuyente se caracteriza por una fuerte tendencia al fraude, y su actitud se justifica con preguntas como: ¿Para qué pagar impuestos si los servicios públicos no funcionan? ¿Para qué ser contribuyente cumplidor si el dinero que pagamos luego es robado por los corruptos? De ahí que, para muchos, defraudar a la Hacienda Pública constituye un placer que adula la vanidad propia y que avala un testimonio de destreza ante los conocidos”.

Hoy día, las autoridades fiscales de todo el mundo buscan implementar todo tipo de medidas para prevenir y combatir, no solo el fraude fiscal, sino todas aquellas figuras elusivas del tributo, dentro de las cuales, enfocaremos nuestro análisis a las medidas implementadas para combatir aquellas calificadas de simulaciones fiscales. (Gómez J. , 2016).

#### **1.4.3 La intervención de la autoridad en la prueba de la simulación**

Señala (Gómez J. , 2016) uno de los principales problemas que presenta la simulación, es la dificultad de su prueba, principalmente que esta se ubica dentro de los denominados ilícitos de cuello blanco, que son con frecuencia realizados por quien hará todo lo posible para impedir que se pruebe su comisión.

“En principio debe señalarse que la carga de la prueba de la simulación y de la causa simulandi corresponde a la Administración Tributaria que la alegue, quien deberá agotar todos los mecanismos a su alcance, pudiendo apoyarse en pruebas indirectas en tanto que las pruebas de ocultación y engaño no se caracterizan por su evidencia, por lo que para ello resultan útiles las presunciones, reveladas por vías indirectas o de indicio que le permitan llegar al conocimiento de la simulación a través de juicios inferenciales mediante la lógica del raciocino, que va de lo conocido a lo desconocido a la luz de los principios de causalidad o identidad”.

El objeto de la prueba será demostrar que el acto o negocio aparente no corresponde al que efectivamente acordaron los particulares, principalmente que el fin de la simulación tributaria es producir un efecto tributario diverso del que corresponde al acto que se realizó, lo que implica que, al probarse la simulación, debe demostrarse la intencionalidad de las partes. (Gómez J. , 2016).

Respecto de los indicios, *Martínez (2010), como se citó en* (Gómez J. , 2016), “nos señala la que un indicio es un hecho probado que sirve de medio de prueba, ya no para probar, sino para presumir la existencia de otro hecho, esto es, el dato o indicio ya demostrado, y es útil para apoyar a la mente en su tarea de razonar silogísticamente, de manera que, el indicio, es un hecho conocido del que se da otro desconocido, mediante un argumento probatorio, que de aquel se obtiene, en virtud de una operación lógica y crítica, basada en normas generales de la experiencia o en principios científicos y técnicos”.

En cuanto a las presunciones, estas son diferentes del indicio, como lo es la luz de la lámpara que la produce, pues del conjunto de indicios que aparecen probados en el expediente, se obtienen las conclusiones que le permiten presumir el hecho indicado. “Las presunciones son el resultado de los razonamientos probatorios y no son un medio de prueba”. (Gómez J. , 2016).

Así, de manera relevante en la recolección de los indicios, (Muñoz, 1972) “señala que se debe seguir el método heurístico, que implica la averiguación de los hechos, y comprende un proceso informativo que implica una serie de actividades investigadoras buscando datos y pre-constituyendo aquellos otros que pudieran deteriorarse durante el proceso”.

“Dado que la simulación es una ficción de la realidad; que el negocio simulado tiene una apariencia contraria a la realidad; que la verdadera intención de los simuladores es un hecho psíquico que no es fácilmente evidenciable y que debe presumirse a través del indicio de la causa *simulandi*; de que el acuerdo entre las partes *consilium fraudis* siempre requiere de por lo menos dos personas que realizan una conducta habilidosa, caracterizada por la astucia, integrada además por una serie de actos intelectuales que requieren de la coparticipa-

ción, lo que implica que el simulador siempre encontrará cómplices en su círculo familiar o de amigos, lo que constituye el indicio en la simulación, todo ello hace que la prueba de la simulación necesariamente se basa en las presunciones que nos lleven a la convicción de su existencia”.

En ese sentido, la prueba indiciaria resulta fundamental, en tanto que es partir de los indicios que se desprenden de los documentos o de los testimonios, y que vinculados entre sí, nos muestran lo que (Muñoz, 1972) denomina “síndrome (Indicio) central” de la simulación, y al que se arriba a través de la semiótica de la simulación, entendida esta, como su sintomatología, es decir, el conjunto de síntomas e indicios que nos permitirán identificarla, de manera similar a como un médico reconoce una enfermedad. (Gómez J. , 2016).

En esa tesitura, si bien la autoridad fiscal cuenta con elementos para probar la simulación a través de presunciones a las que se arriba mediante un razonamiento lógico jurídico, el problema fáctico que ello plantea, es que generalmente los auditores son contadores, quienes están poco familiarizados con temas probatorios, y menos aún, con el ejercicio de razonamientos lógico jurídicos, a lo que habrá que agregar el hecho de que los funcionarios generalmente privilegian la relevancia fiscal en razón de la importancia recaudatoria. (Gómez J. , 2016).

### **1.5 La trascendencia de la Evasión fiscal y su relación con la simulación tributaria**

(Chávez, 2018) hizo un estudio de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes en México y concluyo:

“En México una de las principales causas que afectan la recaudación fiscal son los llamados esquemas agresivos de evasión fiscal, dentro de los cuales podemos encontrar al tráfico o venta de comprobantes fiscales, realizado por ciertos contribuyentes tanto personas físicas como personas morales, que se dedican a vender o colocar a otros contribuyentes, diversos comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, siendo estos últimos quienes se benefician fiscalmente por este tipo de actividad ilegal, a cambio del pago de una comisión al emisor del comprobante (Chávez, 2018)”.

(Páez, 2017) realizó un estudio de datos relevantes y cifras del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) e indico lo siguiente:

“Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, para deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin realizar los pagos correspondientes; posteriormente estas prácticas indebidas evolucionaron a estructuras mucho más complejas en perjuicio del fisco federal (Páez, 2017)”.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes. (Páez, 2017).

El uso de estos comprobantes ha generado en el sistema tributario, entre otros, los daños siguientes: Erosión de la base gravable (menor o nulo pago de impuestos) y las solicitudes de devolución de saldos a favor amparadas con dichos comprobantes. (Páez, 2017).

“El sistema recaudatorio enfrenta grandes retos en el combate a los esquemas agresivos de defraudación fiscal que han proliferado en nuestro país y que ocasionan grave daño a la sociedad, ya que son diseñados para evadir el cumplimiento de obligaciones y simular operaciones”.

Para introducirnos en la parte fiscal normativa que refiere a las empresas que facturan y deducen operaciones inexistentes, debemos mencionar que el 29 de octubre de 2013 se publicó en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, el proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del CFF que entró en vigor con vigencia a partir del 1 de enero de 2014, mismo que fue publicado por la SHCP a través del Diario Oficial de la Federación (DOF,) el pasado 9 de diciembre de 2013, la cual en la parte que nos interesa, refiere a la adición del artículo 69-B CFF el cual señala en su primer párrafo lo siguiente (DOF,2013):

“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”.

Ahora bien, a raíz de esta adición al referido Código, se abre la posibilidad de que la autoridad fiscal pueda llevar acabo un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema, principalmente diseñado para los contribuyentes que realizan fraudes tributarios a través del tráfico de comprobantes fiscales; esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes se benefician de este tipo de actividad ilegal, al emitir comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, que les permita prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los CFDI, (Certificado Fiscal Digital) o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados. Conforme a éste, la autoridad fiscal mediante un procedimiento legal procede a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, (SAT) así como mediante publicación en el DOF las empresas o sociedades que se encuentren en el padrón por haber incurrido en el comportamiento indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga.

Hecho lo anterior, publica una lista cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales, por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno. (Páez, 2017).

Como consecuencia de lo señalado en el párrafo que antecede, los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan autocorregir o en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia. Sin embargo, es importante mencionar que si la autoridad fiscal, al ejercer sus facultades de comprobación, acredita que un contribuyente lo utilizó o dio efecto fiscal alguno a los comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y en su caso, a liquidar las diferencias que procedan, además de proceder por la vía penal correspondiente en virtud de que se trata de la simulación de actos. (Páez, 2017).

Es importante mencionar que dentro de este fenómeno podemos encontrar dos tipos principales de contribuyentes participantes, por un lado, a las EFOS que son las que emiten comprobantes fiscales por decirlo de alguna manera son los que simulan ser “proveedores” de bienes y/o servicios, y por otra parte están las EDOS, que lógicamente son los que simulan ser los “clientes” o adquirientes de bienes y servicios.

Según el informe tributario y de gestión emitido por el SAT del cuarto trimestre 2020 (SAT, 2020), a pesar de la pandemia de COVID-19 y sus efectos adversos en la economía, se implementaron estrategias de cobro y fiscalización para sostener la recaudación tributaria, lo que permitió se recaudaran 3 billones 338.9 mil millones de pesos por actos de fiscalización, monto mayor en 136.3 mil millones de pesos al obtenido en 2019, lo que reflejó un incremento de 0.8% en términos reales. Como se muestra en la tabla No. 1:

**Tabla No. 1 Actos, presupuesto y recaudación por actos de fiscalización**

2015-2019

Millones de pesos

<b>Año</b>	<b>Actos (número)</b>	<b>Presupuesto ejercido</b>	<b>Recaudación</b>
2015	73,062	3,109.2	140,488.7
2016	90,274	3,250.0	142,966.2
2017	136,135	3,360.4	163,091.5
2018	63,337	3,494.9	191,563.5
2019	68,480	2,919.9	233,481.7

Nota. Incluye cifras efectivas y virtuales

*Fuente:* (SAT, 2020)

“A partir de 2015, las auditorías se han focalizado en combatir conductas como expedir y adquirir comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, con el objetivo de erradicar esta práctica ilegal”.

## **CAPITULO 2. EFECTOS POR LA ADQUISICIÓN DE COMPROBANTES INEXISTENTES O APÓCRIFOS EN MÉXICO**

El presente capítulo hace referencia al estudio de los comprobantes y sus efectos fiscales en caso de su inexistencia, así como la revisión de las características de una empresa que factura operaciones simuladas (EFOS) y una empresa que deduce operaciones simuladas (EDOS) para conocer su forma de operar y poder evitar que en el ejercicio de sus facultades la autoridad nos determine una operación como inexistente o simulada.

### **2.1 Concepto de Comprobantes Fiscales**

(Hernández, de la Garza, Armendáriz, & Torres, 2018) establecen que “los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales”. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo (Cossío, 2013 como se citó en (Hernández, de la Garza, Armendáriz, & Torres, 2018))”. De acuerdo a CFF: “cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del SAT”.

Las personas que adquieran bienes disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo (CFF, 2021). Contar con comprobantes fiscales sirve para sustentar la obligación legal que establece el artículo 29 del CFF, en lo general, y con las leyes tributarias, en lo particular, establece para dejar constancia fehaciente principalmente documental o verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los comprobantes también se utilizan para

deducir o acreditar conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del (CFF, 2021) y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular (Cossío, 2013 como se citó en (Hernández, de la Garza, Armendáriz, & Torres, 2018)). De acuerdo a los antecedentes históricos se ha expuesto el desarrollo de los comprobantes y su respectivo uso, en este supuesto para dar validez a un acuerdo o contrato legal establecido entre partes, tener evidencia que se realizó una situación con terceros, ahora se está en la era digital, se espera que dentro de poco los comprobantes físicos están a punto de desaparecer por completo, pero en donde se van a resguardar para su custodia es una pregunta que tal vez algunos tengan en mente, se esperan sorpresas (Hernández, de la Garza, Armendáriz, & Torres, 2018).

## **2.2 Concepto de Comprobantes Inexistentes**

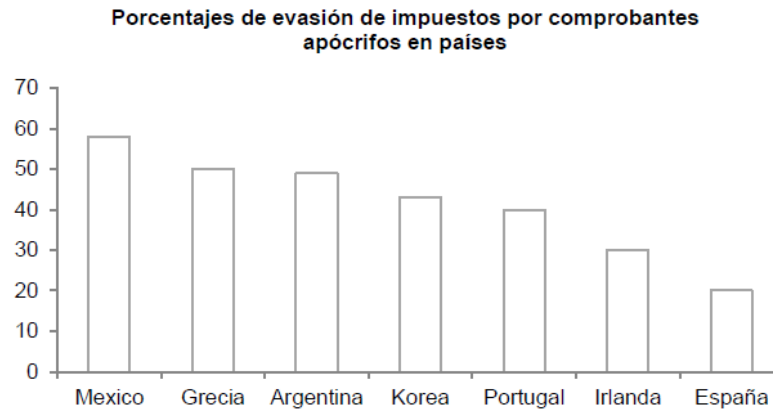
De acuerdo al artículo 69-B del (CFF, 2021): “cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar 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”(CFF, 2021). “Para (Hernández, de la Garza, Armendáriz, & Torres, 2018) el párrafo citado tiene ideas claves para caer en la inexistencia por ejemplo hasta que la autoridad detecte es decir si no detecta no sucede el efecto. La segunda idea es: no localizados es decir en qué momento se pueden identificar como tal no localizados y la autoridad presume la inexistencia de las actividades por ende la inexistencia del comprobante o la nada jurídico. El término Jurídico Inexistencia citado por el Diccionario Jurídico dentro de la teoría clásica tripartita se define a los actos inexistentes como aquellos que no reúnen los elementos de hecho que supone su naturaleza o su objeto, y en ausencia de los cuales es lógicamente imposible concebir su existencia”. (Martínez J. , 1999).

Por su parte, el Artículo 1794 del Código Civil Federal “especifica que son elementos esenciales o de existencia el consentimiento y el objeto que pueda ser materia del contrato. La doctrina ha aumentado la solemnidad como una forma específica sin la cual el acto no surge en el mundo jurídico”. El art. 2224 CCF (2021) contiene, pese a la notoria falta de técnica, las características de la inexistencia, mismas que se desprenden de la teoría elaborada por Bonnecase (Elementos de Derecho Fiscal). (Bonnecase, 2002) “explica que la inexistencia del acto jurídico presupone la falta de los elementos esenciales u orgánicos indispensables para que dicho acto este dotado de vida jurídica. Tales elementos, continúa, son de dos tipos: subjetivos o psicológicos (voluntad) y objetivos o materiales (objeto y solemnidad). Las características de esta figura son: el acto afectado por ella no produce efecto alguno; no puede convalidarse; puede hacerse valer por cualquier interesado, y no necesita declararse judicialmente. Añade este autor que los efectos que pudiese producir un acto inexistente son meros hechos materiales y no efectos jurídicos”.

El concepto de inexistencia es importado a derecho a partir del Código Civil vigente, en que se inició en la doctrina nacional. Las críticas son la denominación del concepto. No puede estudiarse jurídicamente la nada dicen; el enunciado: “el acto jurídico inexistente no produce efecto alguno, implica la existencia de lo inexistente lo cual lleva a sustentar una doctrina jurídica en una enorme contradicción”. “Propone la denominación: ineficacia para designar aquellos actos que no producen efectos jurídicos que en nuestra legislación son considerados como inexistentes”. Derivado del ejercicio de las atribuciones y facultades conferidas en las disposiciones fiscales vigentes, esta Administración Central, dentro de los expedientes que obran en la misma, así como en las bases de datos del SAT a los que tiene acceso y utiliza de conformidad con el artículo 63, párrafos primero y último del (CFF, 2021), ha detectado que los contribuyentes que se nombran en la figura 1, emitieron comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes (IMCP, 2016).

En la siguiente figura No. 1 se muestra una estadística por evasión por la emisión de comprobantes inexistentes:

Figura 1: Comparación en Países Por Evasión Por Comprobantes Apócrifos



*Fuente: Brandt, y Pailcar (2011).*

De acuerdo a la figura, se presenta comparación de países por evasión fiscal de comprobantes apócrifos, se representa en porcentajes de impuestos siete países en los cuales se encuentra México y tiene el primer lugar de corrupción en comprobantes fiscales, Grecia el segundo lugar, en el caso de España es donde existe menos corrupción en comprobantes fiscales.

Esta problemática es difícil de abordar, debido a que son diversas las formas en las que la evasión fiscal se presenta en México. “La evasión por la utilización de comprobantes apócrifos representó alrededor de 16 mil millones de pesos anuales en el período de estudio: 11 mil millones corresponden a ISR y 5 mil millones al IVA” (Barajas, 2011). En Brasil y otros países de la OCDE, el uso de comprobantes fiscales digitales ha disminuido en buena medida la evasión fiscal. Dicho programa ya se ha estado implementando en México, pero es necesaria su consolidación. En 2008, este problema representó cerca del 5% del PIB Mexicano. Incluso, en regímenes fiscales especiales como el Régimen fiscal para pequeños contribuyentes (REPECOS) ahora llamados RIF, la tasa de evasión fiscal es del 95%, lo cual indica que aun en cuando se ofrecen privilegios fiscales, las empresas no están dispuestas a pagar impuestos (Mejía, 2014). De acuerdo a los países que aparecen en la tabla México ocupa el primer lugar en defraudación en comprobantes fiscales comparado México con seis países, después le sigue Argentina y la que tiene menos índice de corrupción es España.

### 2.3 Uso indebido de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes

Para (Chávez, 2018) este fenómeno del uso indebido de comprobantes fiscales en el cual están inmersos innumerables contribuyentes, ya sea de manera directa o indirecta, tiene diversas causas, que van desde el simple desconocimiento de la normatividad fiscal, hasta un aspecto cultural arraigado en algunos contribuyentes, que está básicamente vinculado con la falta de concientización en el correcto pago de impuestos; sin embargo, podemos destacar que el motivo principal que origina esta práctica, estriba por un lado en la búsqueda constante de obtener un beneficio fiscal a quienes hace uso de los comprobantes fiscales para reducir el monto del pago de impuestos, y por otro lado podemos observar a la parte que diseña, organiza y ejecuta la venta o colocación de este tipo de comprobantes fiscales, quien también obtiene cierto beneficio económico por este servicio ilegal, por lo general recibe el pago de una comisión calculada sobre un porcentaje del monto que ampara la contraprestación consignada en el comprobante fiscal.

Cabe destacar que otra de las causas que orillan a los contribuyentes a recurrir a este tipo de prácticas (como receptores de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes), y la cual va más allá del simple acto de simular una operación, estriba la queja constante por parte de los contribuyente cautivos que refieren sobre la falta de transparencia, opacidad, incluso en escándalos de corrupción en el ejercicio o aplicación de recursos públicos por parte de las instituciones que componen la estructura gubernamental, y que están creadas precisamente para la prestación de diversos servicios públicos a través de la ejecución de los planes y programas gubernamentales, esto significa que el contribuyente, no se siente con la confianza de pagar adecuadamente sus contribuciones, al considerar que el destino final de los recursos recaudados por el fisco no se usan de forma correcta para el fin constitucional a que están destinados, dado que consideran que no se ven beneficiados con la prestación de servicios públicos de calidad, en ámbitos prioritarios como son seguridad, salud, educación, impartición de justicia, por señalar algunos. (Chávez, 2018).

Es sabido que día a día la autoridad fiscal ha tratado de combatir enérgicamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas tecnológicas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta, como también la facultad para rechazar una deducción o un

acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos de empresas dedicadas al tráfico de dichos comprobantes, han dado pie a que la autoridad fiscalizadora implemente nuevas medidas que hagan frente a esta problemática. (Chávez, 2018).

“La simulación es la falla del acto jurídico que consiste en el carácter ficticio de la manifestación de la voluntad de las partes que en verdad no, han querido constituir los derechos a que se refiere su declaración, o han querido establecer derechos distintos de los aparentemente constituidos”.

Sus características son las siguientes:

- Inconformidad entre la voluntad interna y la voluntad manifestada.
- Desconocimiento entre las partes para producir el acto simulado.
- El propósito de engañar a los terceros.

“La simulación que tiene como fin engañar a los terceros es contraria a las normas imperativas, al orden público o a las buenas costumbres es reprobado por el Derecho, por tanto, su eficacia se verá oponible”.

Ahora, bien es visto con frecuencia que los participantes involucrados en operaciones simuladas para efectos fiscales, diseñan la apariencia de una operación legal que cumple formalidades en cuanto a requisitos fiscales y flujos de efectivo comprobables, acorde a lo señalado en los comprobantes fiscales, amparando además la operación inexistente con contratos de diversa índole relacionados con el concepto plasmado en el comprobante fiscal, sin embargo, es importante señalar que los contratos son formalizados en un documento privado que de conformidad con lo señalado por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) señala:

“El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su

contenido debe demostrarse por otras pruebas. El escrito privado que contenga una declaración de verdad hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados”.

Dicho precepto legal se puede aplicar en materia fiscal de forma supletoria conforme al artículo 5 del (CFF, 2021); ahora bien, con base a lo anterior, podemos apreciar que los contratos en los que algunos contribuyentes pretenden amparar alguna operación, son documentos privados que prueban únicamente las manifestaciones de las partes, no así de que las mismas operaciones o actos señalados en el mismo efectivamente se hayan realizado, por lo que además de algún tipo de contrato, se debe probar mediante otros elementos, documentos o medios de prueba que permitan acreditar que cierto acto jurídico se llevó a cabo.

Por otro lado, los contratos son un acuerdo de voluntades y para que tengan validez probatoria frente a terceros que no participaron en su elaboración, requieren ser de fecha cierta, lo que acontece a partir de que se celebran ante fedatario público o funcionario autorizado, ya que de esa manera se tiene del conocimiento indudable que existió en la fecha que el mismo fedatario o funcionario público indica, en tal virtud si los documentos privados carecen de fecha cierta, no son aptos para evidenciar que efectivamente se celebraron en las fechas que en ellos se indica, pues se trata de documentos privados que, pese a que contienen un acto jurídico que se perfecciona con el mero consentimiento de las partes, por si solos no generan certeza de que se realizaron ni que la fecha consignada de su celebración efectivamente sea la que se consigne en el contrato, y mucho menos acredita de manera fehaciente que los actos u operaciones que en ellos se consignan efectivamente hayan existido.

## **2.4 Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas Deductoras de Operaciones Simuladas (EDOS)**

(Tinoco, 2017) indica que son los EFOS y EDOS:

### I. Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas

“Para (Tinoco, 2017) algunas características de las EFOS son:

- 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 es realmente pagada con 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”.

Posiblemente algún contribuyente se pueda ubicar en alguno o varios de los supuestos anteriores, y ser objeto de revisión por parte del SAT, pero eso no significa que ya sea considerado un EFO por ese simple hecho, ya que primero se debe realizar la investigación por parte de la autoridad la cual llegue a concluir o presumir que se ubica en el supuesto, posteriormente ésta dará oportunidad al contribuyente para aportar lo que a su derecho convenga para desvirtuar tal presunción. (Tinoco, 2017).

## II. Empresas Deductoras de Operaciones Simuladas

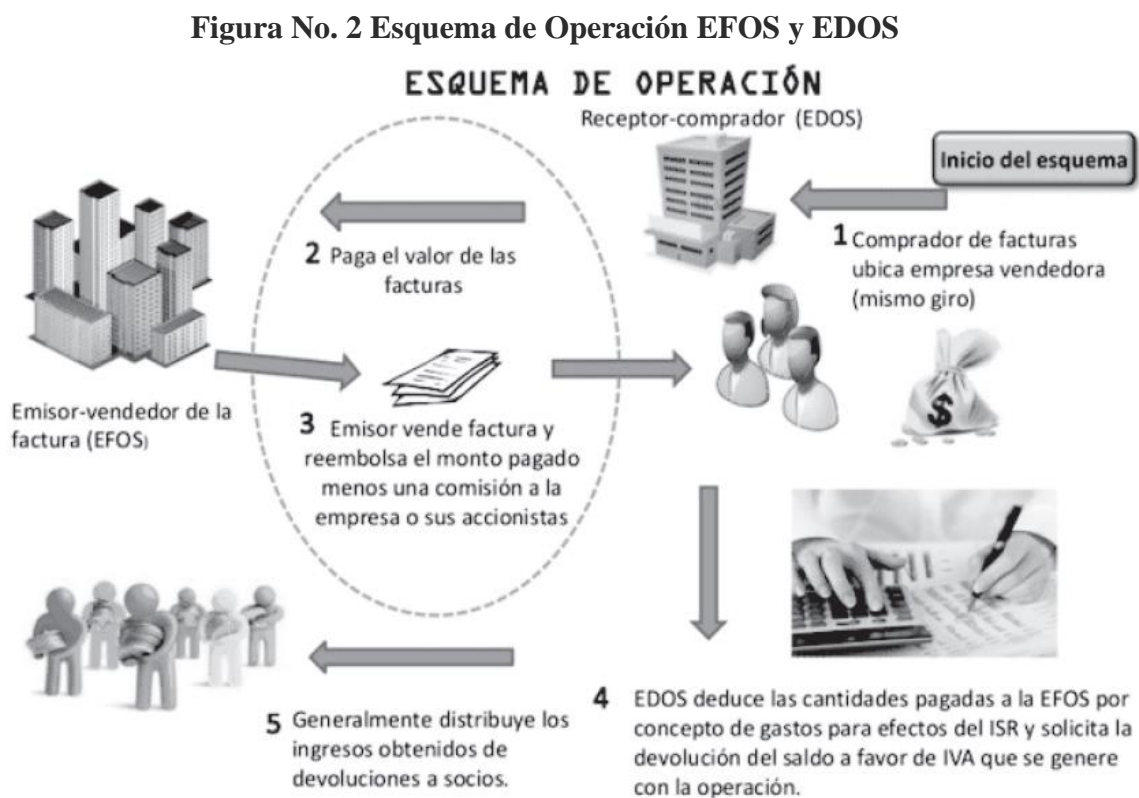
“Para (Tinoco, 2017) Las EDOS, lógicamente son los clientes de los EFOS y estas son las características principales:

- 1) Pueden tener uno o varios proveedores con características de EFOS.
- 2) Cumplen con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma.
- 3) Deducen montos altos por concepto de servicios (intangibles), compensan e incluso pueden llegar a solicitar IVA en devolución.
- 4) Retornan cantidades por bienes o servicios recibidos, por importes que van de un 5% a un 16% menor a los que se erogó al EFO (erogación menos la comisión)”.

En relación con lo anterior, la autoridad fiscal considera que la principal causa de la caída de la recaudación se debe en gran medida a las operaciones simuladas por los EDOS como son: incrementar indebidamente las deducciones; solicitar devoluciones de IVA por dichas operaciones; facturar mercancías que no pagaron impuestos por su importación y lavado de dinero. (Tinoco, 2017).

## Así funciona la compra de facturas por operaciones inexistentes.

El SAT (2018) “detectó cómo funciona el esquema de defraudación fiscal, los más agresivos son la venta de facturas por simulación de *outsourcing* y el pago a sindicatos”. Esto causa un grave daño a la sociedad, superando los \$227 MMDP no recaudados por la autoridad (Tinoco, 2017). Como se ilustra en la figura No. 2:



*FUENTE: SAT (2018)*

No se puede olvidar que dentro de la exposición de motivos para que dieron origen a la adición del artículo 69-B CFF, no fue diseñada contra los contribuyentes honestos y cumplidos, tampoco se refiere a la elusión legal que por economía de opción, permite a los ciudadanos elegir el régimen fiscal que más le beneficie, tal como lo refiere la Iniciativa del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del

Impuesto al Valor Agregado (LIVA), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS) y del CFF, que en su parte conducente refiere a que:

“Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella”.

“Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país”. (Tinoco, 2017).

## **2.5 Facultades de la autoridad administrativa para determinar la simulación**

La apreciación de la simulación señala (*García Novoa 2010, como se citó en* (Gómez J. , 2016) , “es uno de los privilegios de auto tutela de la Administración, quien no necesita acudir a los tribunales civiles para que se declare, sin embargo su facultad se limita a verificar el cumplimiento de obligaciones estrictamente tributarias, debiendo operar en el marco de las garantías de los contribuyentes, motivando y probando la simulación en la resolución administrativa”.

La atribución de estas facultades encuentra su fundamento, en el deber que tiene la Administración de usar su poder de investigación para identificar los hechos demostrativos de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, por lo que, dentro de sus funciones, se encuentra la de deshacer lo aparente, para localizar la efectiva existencia del hecho jurídico tributario, con independencia de los medios que el contribuyente haya usado para ocultarlo mediante la simulación. (Gómez J. , 2016).

Para Rodríguez 2007 como se citó en (Gómez J. , 2016) “la actuación de la Administración Tributaria encuentra su fundamento en el principio de legalidad de la imposición, que

le faculta a investigar de oficio, para comprobar que los impuestos se aplican cuando se da en la realidad el hecho imponible previsto por la ley, de manera que se debe investigar la verdad material de los hechos, a fin de garantizar que los principios de la imposición son respetados, no solo de manera general, sino en el caso concreto, verificando los datos declarados, investigando los no declarados, o descubriéndolos hechos ocultos”.

(Chávez, 2018) señala que la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación, puede efectuar procedimientos encaminados a verificar la efectiva realización de las operaciones realizadas por los contribuyentes, haciendo uso de los medios probatorios previstos legalmente, como lo es la presunción, lo que no puede calificarse de arbitrario, porque debe recordarse que el fisco federal, como órgano del Estado, desarrolla sus funciones bajo los principios de legalidad y buena fe, lo cual implica que dentro de la relación tributaria actúa siempre respetando los derechos de los contribuyentes, y es por ello que sus actos gozan de la presunción de legalidad, hasta en tanto no se demuestre lo contrario, por ello la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones. Lo anterior puede deducirse a partir de la siguientes Jurisprudencias Administrativas:

**“Comprobantes fiscales, las inconsistencias o el incumplimiento de las Obligaciones Fiscales por parte de los proveedores que los expiden, son suficientes, por si solas para generar una presunción sobre la inexistencia de las operaciones que amparan aquellos”.**

“Al otorgar los artículos 22 y 42 del CFF facultades de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente solicitante o a terceros relacionados con éste, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos legalmente, entre los cuales se encuentran las presunciones que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o

sus bases de datos, o incluso, del despliegue de sus facultades de fiscalización, pudiendo ser esos hechos de naturaleza positiva -un hacer- o negativa -un no hacer-, pero no deben consistir en circunstancias relativas a las inconsistencias o a los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de terceros, al tratarse de aspectos no atribuibles al contribuyente solicitante, además de que tampoco se encuentra prevista legalmente como consecuencia de aquéllas, la ineficacia de las facturas fiscales, conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 87/2013 (10a.), de título y subtítulo: “COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a. /J. 161/2005 (\*)].”; por ende, las inconsistencias de ese tipo, consideradas aisladamente, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de las operaciones referidas”.

De igual manera la tesis siguiente refuerza el resolutivo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en cuestión de la materialidad de los actos realizados por EDOS y EFOS.

“Contradicción de tesis 2/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 27 de junio de 2017. Unanimidad de seis votos de los Magistrados, Ariel Alberto Rojas Caballero, Enrique Villanueva Chávez, José de Jesús Quesada Sánchez, Arturo Hernández Torres, José Gerardo Mendoza Gutiérrez y Víctor Manuel Estrada Jungo. Ponente: Enrique Villanueva Chávez. Secretario: Misael Esteban López Sandoval”.

Criterios contendientes:

“El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito al resolver el amparo directo administrativo 483/2016, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 489/2016”.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a. /J. 87/2013 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717.

Ejecutorias Contradicción de tesis 2/2017.

Esta tesis se publicó el viernes 08 de septiembre de 2017 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 11 de septiembre de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

**“Saldo a favor, cuando se presenta una solicitud de devolución, la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones, de las que aquél se hace derivar y, en su caso, concluir que no se materializaron”.**

“El empleo de la presunción en el ámbito tributario es frecuente y necesario en la medida de la posible existencia de conductas fraudulentas de los sujetos obligados, y tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); asimismo, la presunción constituye un medio probatorio que se define como la consecuencia que la Ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se denomina legal -cuando la Ley la prevé expresamente-, y la segunda humana -cuando de un hecho conocido se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél-, en el entendido de que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el que se presume, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro, es decir, que ese proceso deductivo sea racional y coherente con el hecho que se encuentre plenamente demostrado”.

“Así, al conceder la Ley a la autoridad la facultad de verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar el saldo a favor solicitado, la dota con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente, como lo es la presunción, y porque además, el hecho de que los procedimientos previstos en el artículo 22 del CFF, en los que debe decidirse si procede la devolución solicitada tengan la característica de sumarios, dada la brevedad de sus plazos y lo específico de su objetivo, justifica que no sea legalmente exigible para la autoridad un rango de prueba directa de la inexistencia de las operaciones, de ahí que puede hacer uso de las presunciones; proceder que no puede *a priori* calificarse de arbitrario, porque debe recordarse que el fisco federal, como órgano del Estado, desarrolla sus funciones bajo los principios de legalidad y buena fe, lo cual implica

que dentro de la relación tributaria actúa siempre respetando los derechos de los contribuyentes, y es por ello que sus actos gozan de la presunción de legalidad, conforme al artículo 68 del código aludido, hasta en tanto no se demuestre lo contrario. De modo que cuando se presenta una solicitud de devolución de saldo a favor sustentada en comprobantes fiscales que no cumplen los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del ordenamiento referido, la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar ese saldo y, en su caso, concluir que no se materializaron”.

Tesis: PC.XVI.A. J/19 A (10a.); Semanario Judicial de la Federación Décima Época 2015101; Plenos de Circuito; Publicación: viernes 08 de septiembre de 2017 10:17 h Jurisprudencia (Administrativa)

## 2.6 Fiscalización

Según el informe tributario y de gestión del (SAT, 2020):

□ Al cierre de 2019, 105 mil 766 millones de pesos derivado de los actos de control de obligaciones, un aumento de 15.9% en términos reales en comparación con 2018, es decir, se recaudaron 17 mil 683 millones de pesos más. Como se puede observar en la tabla No. 2:

**Tabla No. 2 Recaudación por tipo de actos**  
2018-2019  
Millones de pesos

Concepto	2018	2019	Dif.	Var. Real (%)
Total	<b>88,083.7</b>	<b>105,766.3</b>	<b>17,682.6</b>	<b>15.9</b>
Entrevistas	32,628.5	39,569.2	6,940.7	17.0
Correo electrónico	42,936.7	44,023.4	1,086.7	-1.1
Requerimientos	8,301.1	15,855.7	7,554.6	84.3
Cartas	513.7	76.0	-437.7	-85.7
Buzón tributario	3,531.0	5,056.7	1,525.7	38.2
Mensajes	172.7	238.1	65.4	33.0
Cancelación Sello Digital	0.0	947.3	947.3	n.a.

Fuente: (SAT, 2020)

Los controles que generaron mayores recursos fueron por correo electrónico (44 mil 23 millones de pesos) y por entrevista (39 mil 569 millones de pesos).

□ En 2019, se llevaron a cabo 4.2% menos actos de control que los realizados en el año anterior. Como se ilustra en la tabla No.3:

**Tabla No. 3 Actos de control por tipo**

2015-2019

Miles de actos

Año	Total de actos	Tipo de actos a contribuyentes que:	
		No presentaron declaración <sup>1/</sup>	Redujeron sus pagos <sup>2/</sup>
2015	63,447	63,175	272
2016	44,310	43,989	321
2017	44,227	43,899	328
2018	59,960	59,593	367
2019	57,419	56,354	1,065

Fuente: SAT. (2020)

1/ “Se refiere a la vigilancia de cumplimiento, que considera un conjunto de acciones dirigidas a contribuyentes que no presentaron declaración”.

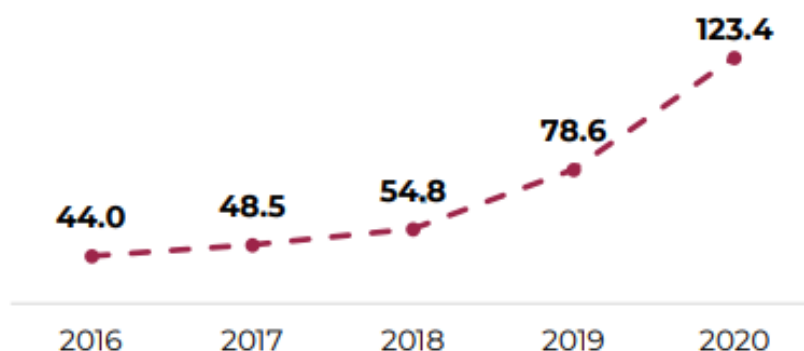
2/ “Es la disminución de pagos o caídas recaudatorias, cuyas acciones se dirigen a contribuyentes que han presentado disminuciones atípicas en sus pagos durante los últimos 24 meses consecutivos”.

□ Datos al cierre de 2020 mostraron que la rentabilidad promedio de la fiscalización fue de 123.4 pesos, es decir, el retorno por cada peso invertido en fiscalización. Como se puede ver en la figura No. 3:

**Figura No. 3 Rentabilidad promedio de la fiscalización**

2016-2020

Pesos recuperados por cada peso invertido



Fuente: (SAT, 2020)

### **CAPITULO 3. EFECTOS FISCALES DE LA SIMULACION DE OPERACIONES**

En este capítulo se hace un análisis analítico del artículo 69-B del (CFF, 2021) así como el desarrollo del procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes y sus efectos fiscales.

#### **3.1 Estudio de operaciones simuladas**

##### **3.1.1 Artículo 69-B CFF**

Para comenzar con el desarrollo de la investigación y por constituir la base legal, se transcribe a continuación el artículo 69-B del (CFF, 2021):

*“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.*

*Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará as pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente 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.*

*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 tercero 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.”*

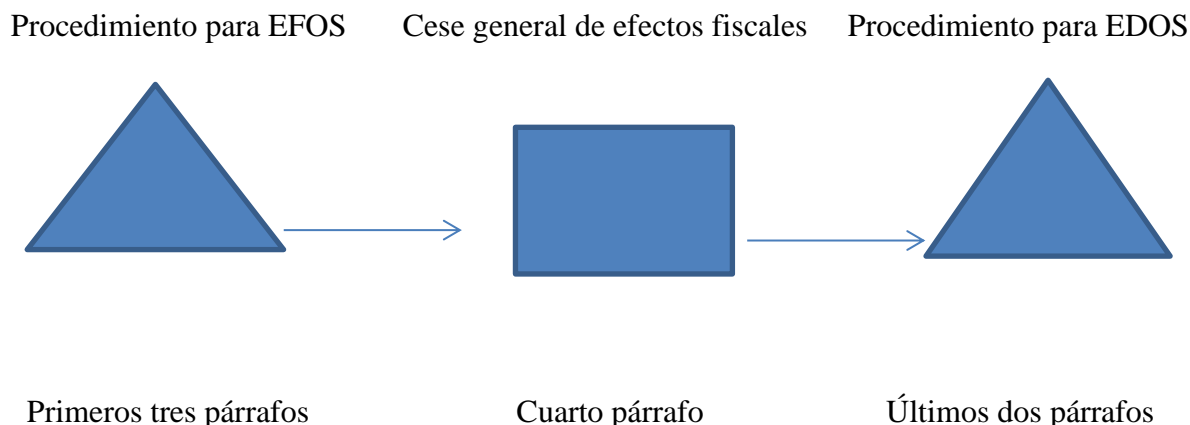
De la lectura del artículo 69-B del CFF concluye (Mendoza, 2015) que éste se compone de tres partes:

“La primera (dispuesta por los tres párrafos iniciales), regula el procedimiento y consecuencia para los contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, sujetos a los que los procedimientos y programas de fiscalización hacendarios entendidas como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS). (Mendoza, 2015).

La segunda, situada en el cuarto párrafo del mismo artículo, se refiere al cese general de efectos fiscales de las operaciones contenidas en los comprobantes expedidos por el contribuyente EFOS en cuestión. (Mendoza, 2015).

La tercera parte contenida en los dos últimos párrafos de este artículo se dirige a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente EFOS incluido en una de las listas definitivas, personas físicas o morales que también estén en los programas de fiscalización denominados Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS); es decir, a estos particulares se les sujeta a un procedimiento que les concede la opción de la autocorrección, o bien, les impone el deber jurídico de acreditar la efectiva realización de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por el EFOS”. (Mendoza, 2015). Como se puede ver en la figura No. 4:

#### Figura No. 4 Composición del artículo 69.B del CFF



Fuente: (Mendoza, 2015) basada en el art. 69-B del CFF.

(Mendoza, 2015) realizó un estudio exhaustivo del art. 69-B CFF y señaló lo siguiente: Si explicamos de esta forma aislada los párrafos citados, estaríamos afirmando que basta con la publicación del nombre o la razón social de un contribuyente (EFOS) en una lista definitiva, para que todos y cada uno de sus clientes (EDOS) que le hayan dado efecto fiscal a cualquiera de los comprobantes emitidos por el primero, tengan la obligación de autocorregirse o bien de acreditar la efectiva realización de las operaciones amparadas en esos comprobantes; situación particular que bajo mi punto de vista (y el de otros colegas) genera la inconstitucionalidad de la norma en cuanto a que existe una violación a los derechos humanos de: “*el debido proceso, la seguridad jurídica, la legalidad de la norma en cuanto a la valoración de pruebas, la presunción de inocencia tanto como regla de tratamiento del imputado, así como regla probatoria, la pena inusitada o trascendente, la garantía audiencia previa, entre otros más*”. Violaciones constitucionales que de una u otra forma son las que generalmente se han hecho valer en casi todos los juicios de amparo indirectos promovidos –ahora- por los contribuyentes tratados como EDOS. (Mendoza, 2015).

Sin embargo, considero que si realizamos la interpretación de los párrafos cuarto al sexto de forma sistemática (y no de manera aislada como se hizo antes) con lo enunciado en los tres párrafos precedentes, podríamos llegar a concluir que lo dispuesto en todo el artículo 69-B del CFF, respeta los derechos humanos antes mencionados. Entendiendo la interpretación sistemática como aquella que busca extraer del texto de la norma un enunciado

cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece procurando que el significado encontrado atienda al conjunto de normas o sistema del que forma parte. (Mendoza, 2015).

En este orden de ideas los párrafos cuarto al sexto del artículo 69-B del CFF, es decir, la declaratoria general de cese de efectos de los comprobantes, así como el procedimiento de EDOS, debe interpretarse NO DE MANERA AISLADA, sino junto con los primeros tres párrafos que regulan el procedimiento de EFOS, pues es de este primer procedimiento (el de EFOS) del que se desprenden las consecuencia y trascendencias de los otros dos, por lo que las mismas no pueden ser comprendidas fuera del contexto general al que pertenecen. (Mendoza, 2015).

La explicación de esta vinculación entre las tres partes de la norma jurídica (EFOS, EDOS y cese de efectos generales) encuentra su explicación en que el procedimiento dirigido al EFOS forma parte integrante de un todo (art. 69-B), por lo que no puede tener un significado o consecuencia distinta de los otros dos procedimientos o partes de la norma, y aún menos ser contradictorio; pues el conjunto de preceptos y estipulaciones de dicho artículo no se pueden concebir como una simple acumulación de disposiciones o procedimientos aislados, sino como un auténtico sistema. Sistema que por cierto puede ser calificado como una verdadera facultad de comprobación *complementaria* encaminada específicamente a detectar y combatir operaciones inexistentes. (Mendoza, 2015).

### **3.1.2 Procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes**

El artículo 69-B (CFF, 2021), contempla el procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes. Sin embargo, son mínimos los contribuyentes que han logrado desvirtuar dicho supuesto lo cual confirma alguno de los siguientes supuestos; la autoridad hacendaria es bastante eficiente para identificar a los contribuyentes que simulan operaciones, o no existe una correcta valoración de las pruebas aportadas por los contribuyentes. (Mendoza, 2015).

(Mendoza, 2015) explica la interpretación sistémica de la norma para desentrañar su sentido constitucional:

El primer párrafo del artículo 69-B (CFF, 2021) dispone de manera literal 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”.

A la luz de lo anterior, la norma jurídica le concede a la autoridad hacendaria la facultad de presumir (de manera *iuris tantum*) la inexistencia de ciertas operaciones amparadas en comprobantes fiscales, facilitándole con ello su labor diaria de fiscalizadora al relevarla de la obligación natural que tiene de comprobar y demostrar mediante bases ciertas el hecho afirmado, es decir, el tener que demostrar que tal o cual operación declarada por un contribuyente es inexistente o simulada, labor que en muchas de las ocasiones resulta difícil de acreditar material y plenamente, quedando en igual número de casos impunes éstas conductas lesivas. (Mendoza, 2015).

Para su resumen se agrega el cuadro no. 1:

**Cuadro No.1: Inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales**

<p>Hecho base (comprobado) Elementos habilitantes</p>	<p>+</p>	<p>“La autoridad fiscal detectó 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, dicho contribuyente se encuentra no localizado”</p>
<p>Disposición legal</p>		<p>“Primer párrafo del artículo 69-B Código Fiscal de la Federación”</p>

Hecho presunto	=	“La inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes”.
----------------	---	---

*Fuente: (Mendoza, 2015) basada en el art. 69-B del CFF*

En efecto, el segundo párrafo del artículo 69-B (CFF, 2021) precisa lo siguiente:

“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 SAT, así como mediante publicación en el DOF, 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”.

En el mismo tenor de ideas, la regla 1.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 (DOF, 2020) regula:

“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 69-B, 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”.

Como claramente podrá advertirse, ambas normas le imponen a la autoridad hacendaria la obligación jurídica de notificarle al presunto EFOS una resolución individual que cumpla con los parámetros de fundamentación y motivación a que se refiere el numeral 38 del CFF (2021), dándole a conocer los pormenores y los hechos que le llevaron a dicha autoridad a considerar la presunta inexistencia de alguna de sus operaciones celebradas con determinados clientes. (Mendoza, 2015).

Lo anterior nos lleva a concluir que no es necesario que el presunto EFOS demuestre una a una la materialización de todas las operaciones que a lo largo de su vida jurídico-fiscal haya realizado, sino que solo tiene que desvirtuar los hechos que específicamente se le imputan dentro del oficio particular. (Mendoza, 2015).

Por su parte, el párrafo tercero del artículo 69-B del CFF nos habla de las consecuencias jurídicas de no haber desvirtuado los hechos que se les imputan al presunto EFOS, afirmando que en este caso se le publicará a través de un listado que se encuentra definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo. (Mendoza, 2015).

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el DOF y en la página de internet del SAT, únicamente 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. (Mendoza, 2015).

En el mismo rango de ideas la RMF (2021) dispone en el último párrafo de la regla 1.4 lo siguiente:

Independientemente de la prórroga señalada en el párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá efectuar el requerimiento previsto en el artículo 70 del Reglamento del (CFF, 2021), por lo cual, la información y documentación aportada será valorada por la autoridad fiscal dentro del plazo de 5 días hábiles contados a partir de que ésta se haya aportado, o bien de que se haya atendido el requerimiento; una vez realizado lo anterior, la autoridad emitirá la resolución a que hace referencia el artículo 69-B, tercer párrafo del CFF, misma que se deberá notificar dentro de un plazo máximo de 30 días siguientes a aquél en que se haya aportado la información y documentación o bien se haya atendido el requerimiento. (Mendoza, 2015).

Esto significa que una vez analizados los argumentos y/o pruebas aportadas por el presunto EFOS para intentar desvirtuar los hechos afirmados en el oficio individual presuntivo o bien a falta de estos, la autoridad emitirá una resolución definitiva, en la que le hará saber de manera personal al contribuyente EFOS que se encuentra definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del CFF, para posteriormente proceder a publicar tanto en el DOF, así como en la página del SAT su nombre, razón o denominación social. (Mendoza, 2015).

La autoridad hacendaria comparte este razonamiento, tal como se puede leer de la nota final que aparece en la “Lista de contribuyentes que desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones previstas en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF” publicada en el DOF del 15 de abril de 2015, que a la letra dice:

Nota: “El que estos contribuyentes hayan desvirtuado específicamente los hechos que se consignaron en los oficios de presunción antes señalados, no les exime de la responsabilidad que tengan respecto de otros comprobantes fiscales que hayan emitido 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 ampararon tales comprobantes, por lo cual se dejan a salvo las facultades de la autoridad fiscal”

Lo anterior, es un claro indicativo de que el oficio individual presuntivo (y por consecuencia el oficio individual definitivo) se refieren a un número concreto de operaciones detectadas, amparadas en comprobantes fiscales específicos e identificados y realizados con ciertos contribuyentes (clientes), más no respecto de la totalidad de operaciones del EFOS, de lo que sigue, que si solo fueron detectadas, imputadas y no desvirtuadas ciertas operaciones, la situación de ser definitivamente inexistente solo le es imputable a tales operaciones no a todas las realizadas por ese contribuyente EFOS. (Mendoza, 2015).

Si como dice el texto de la nota, el hecho de que el particular EFOS haya desvirtuado específicamente los hechos que se le consignaron en el oficio de presunción, esto no lo libera de la responsabilidad que pudiera llegar a tener respecto de otros comprobantes fiscales que haya emitido sin contar los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que ampararon estos otros comprobantes, lo que significa que las operaciones detectadas, imputadas y SÍ DESVIRTUADAS se consideran como existentes, situación que no le impide a la autoridad en el futuro desplegar sus facultades de comprobación para detectar OTRAS OPERACIONES en las que efectivamente se hayan emitido comprobantes fiscales sin contar los activos, personal, infraestructura o capacidad material, sobre las cuales podrá volver a aplicar lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 69-B del CFF. (Mendoza, 2015).

Entonces, si sobre las operaciones detectadas, imputadas y sí desvirtuadas no puede haber una declaración legal de inexistencia, pero sí sobre otras que en el futuro así corresponda, es claro que durante todo el procedimiento aplicable a EFOS tanto el texto de la norma como la propia la autoridad se han venido referido siempre y de manera particular a ciertas operaciones, *pero no a todas*, pues si su imputación hubiera sido en términos absolutos, es decir, hubiera hecho la imputación presunta de la inexistencia sobre todas las operaciones realizadas por un contribuyente, al quedar aclaradas no habría la necesidad de reservarse el derecho de analizar otras, puesto que ya todas hubieran quedado demostradas como existentes; a *contrario sensu*, si las operaciones que específicamente fueron detectadas, imputadas y no observadas pueden considerarse legalmente como inexistentes, dicha situación

no trasciende a las otras diversas operaciones que el mismo contribuyente EFOS haya realizado con otros clientes, por otros conceptos, en otras épocas y en distintos comprobantes fiscales, si estas no fueron detectadas, imputadas y por consecuencia no desvirtuadas. (Mendoza, 2015).

Alcanzada esta conclusión, es fácil prever el efecto general consecuente que éste tiene sobre la validez del comprobante fiscal que lo ampara; y es que si una factura, un recibo de honorarios o como se le denomine, constituye la prueba o el comprobante legal de la realización de una operación, es lógico suponer que si esa operación amparada en tal comprobante ha sido declarada legalmente inexistente, tanto la operación de mérito, como el documento que lo respalda **NO PUEDEN, NI DEBEN TENER EFECTO FISCAL ALGUNO**, ni pasado, ni presente y mucho menos futuro, independientemente de para qué contribución se pretenda utilizar. (Mendoza, 2015).

Esto es así, en tanto que el único objetivo que tiene la existencia de un comprobante fiscal, es constituirse como prueba de la realización de una operación para determinados efectos fiscales, por lo que si derivado de un procedimiento como el del 69-B, párrafos primero al tercero del CFF, se determinó legalmente inexistente la operación contenida en dicho comprobante fiscal, es indiscutible que ese comprobante y la operación que ampara no produce, ni produjo efecto fiscal alguno. (Mendoza, 2015)

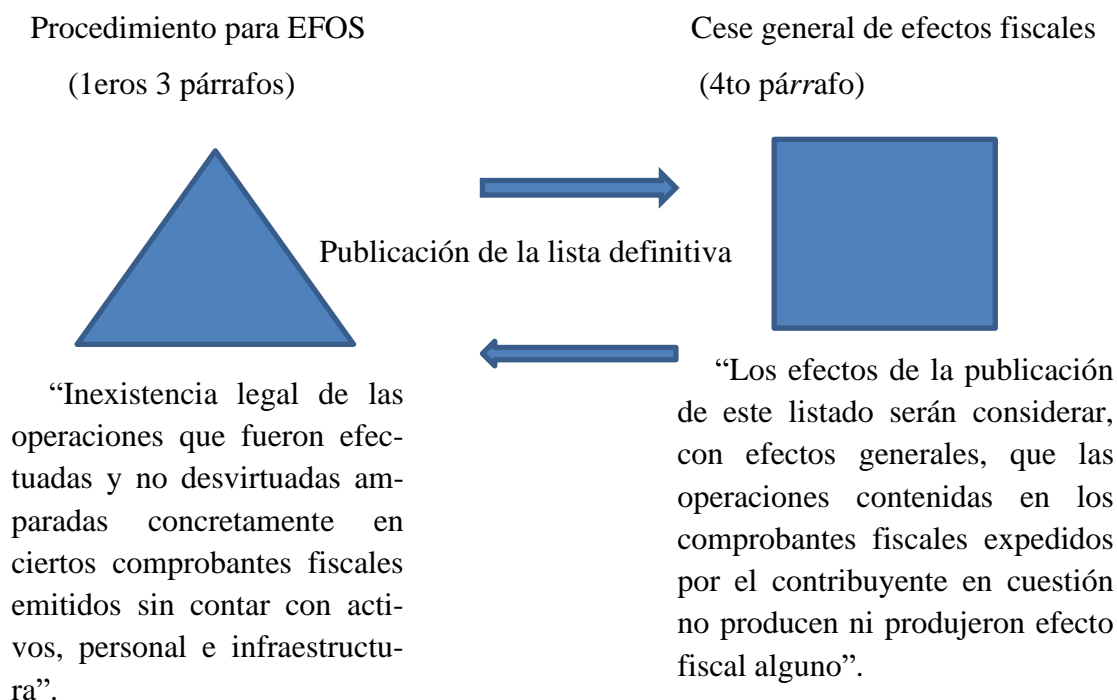
De ahí lo dispuesto por el cuarto párrafo del referido artículo 69-B en estudio, que a la letra dice:

“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”.

Nótese lo sistemático del procedimiento previsto en el artículo 69-B, pues se traduce en una concatenación de disposiciones, una consecuencia de la otra, engarzándose la primera parte del artículo (procedimiento de EFOS) con la segunda (Cese general de efectos de los comprobantes fiscales revisados), a través de la publicación del listado definitivo como

puente entre ambos supuestos jurídicos. (Mendoza, 2015) Para lo cual se agrega la figura no.5:

**Figura No. 5. Procedimiento de EFOS**



*Fuente: (Mendoza, 2015) basada en el art. 69-B del CFF*

Resulta una total incongruencia, intentar interpretar aisladamente el citado cuarto párrafo para entender como en muchas ocasiones se hace que el efecto general de la publicación del listado es que TODAS las operaciones contenidas en CUALQUIER comprobante fiscal expedido EN CUALQUIER TIEMPO por el contribuyente EFOS, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno; con independencia de si las operaciones contenidas en cada uno de esos comprobantes han sido consideradas o no legalmente inexistentes, en los términos de los tres primeros párrafos de la norma. (Mendoza, 2015).

Si como hemos venido sosteniendo, las únicas operaciones que en su caso pueden considerarse definitivamente como inexistentes, son exclusivamente aquellas que fueron detectadas, sujetadas al procedimiento de EFOS y no desvirtuadas, *¿qué lógica impera en afirmar que el efecto general de la publicación de la lista definitiva, trasciende más allá de*

*éstas únicas operaciones inexistentes?*, bajo esta ilógica y aislada forma interpretativa, *¿basta que la autoridad hacendaria haya considerado legalmente inexistente una de todas las operaciones realizadas por un contribuyente, para que el resto de sus operaciones, contenidas en todos sus comprobantes fiscales, no produzcan efecto fiscal alguno?* (Mendoza, 2015).

Lo cierto es que cuando el cuarto párrafo inicia diciendo que el efecto de la publicación es considerar con “efectos generales...”, se encamina a determinar que bajo cualquier escenario, tanto las operaciones declaradas legalmente como inexistentes bajo el tenor de los tres párrafos precedentes, así como los comprobantes fiscales expedidos por estos conceptos, no pueden, ni deben producir efecto fiscal alguno, sea pasado, presente o futuro, ello por la simple lógica de haber sido considerados inexistentes, ello sin importar para qué contribución se le haya pretendido dar un efecto fiscal, siendo este el contexto de la generalidad de efectos y no otro, si queremos considerar que el procedimiento respeta los parámetros constitucionales de debido proceso y audiencia previa. (Mendoza, 2015).

Otros, quizá se formulen la interrogante de que, si bajo la teoría expuesta, solo los comprobantes que amparan las operaciones consideradas legalmente como inexistentes son aquellas que en términos del cuarto párrafo no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, *¿qué objeto tiene que la Ley haya ordenado la publicación de una lista definitiva, si al final de cuentas, la autoridad sabe con precisión quien es el contribuyente (Cliente EDOS) que recibió el comprobante señalado, así como los efectos fiscales que en su caso pudo haberle dado a éste; luego entonces que objeto tiene la publicación del nombre o razón social del EFOS?* (Mendoza, 2015).

Desde mi punto de vista, un primer objetivo que se persigue con la publicación tanto de las listas preventivas, como las definitivas es la difusión con fines inhibitorios de las acciones tomadas por las autoridades para el combate de prácticas defraudadoras y de tráfico de comprobantes (Mendoza, 2015). Así fue expresado en la exposición de motivos hecha por el presidente de la República al presentar su propuesta de reformas al CFF para 2014, que a la letra dice:

*“Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o “comisión” por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria”.*

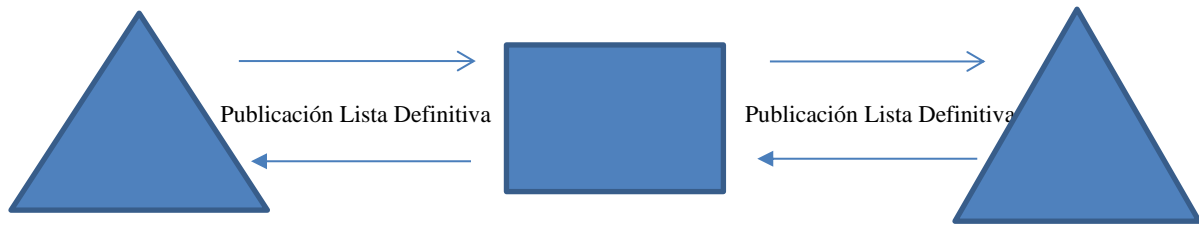
*“Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios —y no una elusión legal de la norma— a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal”.*

*“Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella”.*

*“Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país”.*

Es claro que esta primera intención en cuanto a la publicación y difusión de los nombres y/o razones sociales de aquellos contribuyentes que la autoridad ha podido demostrar que expiden comprobantes amparando operaciones inexistentes, es con la intención de inhibir estas prácticas y a su vez combatir este esquema de tráfico de comprobantes y subsecuente aprovechamiento de efectos fiscales generados por estas operaciones inexistentes. (Mendoza, 2015).





Inexistencia legal de las operaciones que fueron efectuadas y no desvirtuadas amparadas concretamente en ciertos comprobantes fiscales emitidos sin contar con activos, personal e infraestructura.

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.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en la lista definitiva contarán con 30 días *para acreditar que, efectivamente, adquirieron los bienes o recibieron*

*Fuente: (Mendoza, 2015) basada en el art. 69-B del CFF.*

Es así que cuando el quinto párrafo señala que “las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado contarán con 30 días para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales”, no se puede referir a otros contribuyentes que a los EDOS, es decir aquellas empresas que dedujeron operaciones declaradas legalmente simuladas, más no a cualquier tenedor de un comprobante fiscal expedido por el EFO, respecto de una operación que no haya sido detectada, imputada y no desvirtuada, pues se insiste en este último caso dicha operación no ha sido legalmente declarada como inexistentes bajo el procedimiento contemplado en los anteriores cuatro párrafos del artículo. Luego entonces, si la operación específica y concreta de un contribuyente que haya sido cliente del EFOS no fue declarada legalmente como inexistente, no resulta indispensable que éste tuviera que ser sujeto a un procedimiento para acreditar precisamente que de manera efectiva adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales no detectados, no imputados y, por consecuencia, no declarados como inexistentes. (Mendoza, 2015).

Es totalmente claro que la interpretación sistemática plasmada no será compartida de primera mano por la autoridad hacendaria, en tanto que esto le obligaría a realizar la detección de cada una de las operaciones celebradas por un contribuyente que considere tiene caracte-

rísticas de EFOS; sin embargo, a la luz del respeto a los derechos humanos y al principio *prohomine*, es lo que, en este caso, debe prevalecer. (Mendoza, 2015).

### 3.2 Efectos fiscales derivados de la Presunción

(De Anda, 2017) señala:

El dispositivo jurídico contiene un supuesto de “presunción legal”, el cual consiste en que, en el caso de que la autoridad detecte que un contribuyente emitió comprobantes fiscales y:

- “Se encuentra como no localizado.
- No cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para:
  - Prestar los servicios.
  - Producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes”.

Podrá presumir que las operaciones consignadas en “tales” comprobantes son inexistentes.

Debe ponderarse que la presunción antes destacada, respecto a la inexistencia de las operaciones amparados en dichos comprobantes fiscales, no es absoluta ya que admite prueba en contrario, es decir, constituye una presunción *iuris tantum*. (De Anda, 2017).

En tal virtud, una vez desahogado el procedimiento descrito en los párrafos primero, segundo y tercero del propio numeral, en caso de que las Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas (EFOS): a) no hayan aportado pruebas y alegatos, 2) habiéndolos aportado, sean desestimadas por la autoridad fiscal, esta última publicará en su página de Internet y en el DOF que el contribuyente se encuentra, de manera definitiva, en los supuestos previstos en el artículo 69-B, del CFF. (De Anda, 2017).

Ahora bien, el cuarto párrafo del numeral en análisis dispone que “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.”

En primer orden debe destacarse que el contenido del este cuarto párrafo y los efectos precisados en el mismo debe articularse y quedar vinculado de manera armónica, sistemática y funcional con los supuestos contenidos en los párrafos que le precedieron. (De Anda, 2017).

En estas condiciones, si los primeros párrafos refieren al hecho de que la autoridad fiscal haya detectado comprobantes fiscales (lo que implica, necesariamente, individualización e identificación precisa de los mismos) expedidos por contribuyentes, cuyo comportamiento encuadre en los supuestos de hechos antes destacado, podrá presumir que las operaciones consignadas en “tales comprobantes” (sic), son simuladas o inexistentes. (De Anda, 2017).

Por ello, y como primera conclusión, podemos afirmar que los “efectos generales” que establece el cuarto párrafo del artículo en comento, son y sólo son respecto de los propios comprobantes que haya detectado la autoridad, sin que dicha presunción pueda tener un alcance más amplio, en mérito de que ello llevaría a aberraciones jurídicas tales como aplicar aquella presunción a actos y comprobantes que aún no han nacido a la vida jurídica. (De Anda, 2017).

Así, puede afirmarse que los efectos de la presunción aludida no son universales ni atemporales o indeterminados, sino que deben tener una identificación precisa respecto a qué operaciones y comprobantes no tuvieron ni tienen, con efectos generales, efectos y consecuencias fiscales; ello, a fin de salvaguardar el derecho fundamental de seguridad jurídica, ya que en caso contrario, el gobernado no sabría ‘a qué atenerse’ respecto de operaciones pasadas, presentes o futuras que no fueron detectadas por la autoridad o que, aun habiendo sido detectadas no puedan ser objeto de dicho procedimiento, tal como sucede en el caso de operaciones de arrendamiento. (De Anda, 2017).

Apoya lo anterior, el hecho de que cuando un contribuyente logra desvirtuar la presunción que inicialmente se les imputó (lo cual únicamente ha ocurrido en nueve ocasiones), la autoridad fiscal precisa que tal circunstancia, es decir, que hayan acreditado la materialidad de las operaciones consignadas en “tales comprobantes”, no los exime de la responsabilidad

que tengan respecto de “otros” comprobantes fiscales que hayan emitido sin contar con los elementos que pondera el primer párrafo del artículo 69-B del CFF (De Anda, 2017).

No deberá sorprenderse uno si, contrario a lo antes expuesto, la autoridad hacendaria pretende aplicar la presunción de inexistencia de manera omnímoda y atemporal, es decir, que desconozca todas las operaciones consignadas en los comprobantes expedidos por una EFOS (pasados, presentes y futuros), aun cuando estos no hubieran sido objeto de revisión o análisis en el procedimiento incoado a la luz del artículo 69-B, del referido Código. Sin embargo, a nuestro juicio si la autoridad llegara a sostener esta última interpretación propuesta, la misma será vulnerable y podrá ser combatida a través de los medios de defensa procedentes, debiéndose destacar que este último matiz no fue analizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 51/2015, del cual derivaron diversas tesis en las que se sostuvo la constitucionalidad del citado artículo 69-B. (De Anda, 2017).

En segundo orden, debe considerarse también que los efectos de la publicación de una EFOS en el listado definitivo, tampoco conlleva una presunción iure et de iure, es decir, que no acepta prueba en contrario, cuenta habida que, aún en este supuesto, las empresas que recibieron y dieron efectos fiscales a algún comprobante expedido por aquella (y que - sostenemos- haya sido objeto del propio procedimiento), tendrán expedito su derecho de aportar pruebas y argumentos ante la autoridad fiscal, a fin de acreditar la materialidad y efectiva realización de las operaciones consignadas en ellos, esto, dentro del plazo de 30 días contados a partir del siguiente a aquél en que se haya hecho la última publicación. (De Anda, 2017).

Ahora bien, el efecto de que la autoridad desestime las pruebas que ofrezca la EDOS en esta etapa o, en el caso de que aquella no comparezca a deducir este derecho de audiencia, según la postura del fisco, conllevará la pérdida del derecho de defensa, es decir, buscará que en ulteriores procedimientos de fiscalización, mediación (Acuerdo Conclusivo) e, inclusive, litigiosos, no se consideren las probanzas y argumentos que pretenda aportar un contribuyente que sea sujeto de facultades de fiscalización. No obstante, a nuestro juicio,

dicha postura tampoco tiene sustento jurídico que le dé apoyo y, por el contrario, podría desvanecerse ante un argumento de audiencia, seguridad jurídica y acceso a la justicia, previstos en los artículos 8, 14, 16, 17 y 35, fracción V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (De Anda, 2017).

### 3.3 Cambios a la presunción de operaciones inexistentes

#### 3.3.1 Comparación disposición inicial y reformada

(Sancriprián, 2018) realizó un estudio sobre los cambios a la presunción de operaciones existentes donde señala lo siguiente:

Se publicaron en el DOF la modificación a varios de los plazos del artículo 69- B del CFF lunes, 25 de junio de 2018.

La implementación en 2014 del artículo 69-B del CFF ha sido uno de los esquemas de fiscalización más eficiente de los últimos tiempos, si se considera que es casi nulo el universo de contribuyentes que ha logrado desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes. (Sancriprián, 2018).

Sin embargo, se puede mejorar, o por lo menos es lo que piensan las autoridades, toda vez que el 25 de junio de 2018, se publicó en el DOF una modificación a dicho precepto legal. (Sancriprián, 2018).

La enmienda se aprobó en lo general en la Cámara de Diputados el 24 de abril de 2018, y en la de Senadores el pasado 25 de abril, y entrará en vigor a los 30 días siguientes al de su publicación en el DOF (25 de julio de 2018). (Sancriprián, 2018).

A continuación, se presenta un comparativo entre la disposición y la enmendada, según cuadro no.2:

#### **Cuadro No. 2 Comparación disposición actual y reformada**

<b>Aspecto</b>	<b>Disposición actual</b>	<b>Disposición reformada</b>
----------------	---------------------------	------------------------------

Notificación inicial del oficio de presunción	Inicia con la presunción notificada, a través del buzón tributario, luego en la página del SAT y finaliza con la publicación en el DOF	Inicia con la presunción notificada, a través del buzón tributario, luego en la página del SAT y finaliza con la publicación en el DOF
Plazo para aportar pruebas	15 días	15 días
Posible prórroga a solicitud del contribuyente	N/A	Cinco días
Plazo para que el SAT solicite información adicional	N/A	20 días después de que el contribuyente aporte las pruebas para desvirtuar la presunción
Plazo para que el contribuyente atienda el requerimiento	N/A	10 días
Plazo para que la autoridad emita una resolución definitiva, a través del buzón tributario	N/A	50 días
Plazo para la publicación en el DOF después de la notificación de la resolución en buzón tributario	Cuando menos 30 días	Cuando menos 30 días
Periodicidad para publicar a los contribuyentes que logran desvirtuar la presunción	N/A	Trimestral

*Fuente: (Sanciprián, 2018) basada en la publicación en el DOF modificación art. 69-B CFF.*

Para (Rodríguez, 2018) la reforma tiene cuatro temas específicos para garantizar seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes:

1. **Prorroga.** El primero de ellos es la posibilidad del contribuyente para pedir una prórroga de cinco días, más de los 15 días que tiene para aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que la autoridad le imputa como presunción de operaciones inexistentes.
2. **Notificación de resolución.** La segunda y más importante, o la verdadera razón de la reforma a este artículo, es el plazo que tiene la autoridad fiscal para la valoración de las pruebas y defensas hechas valer por los contribuyentes, pues de manera literal el legislador específico que la resolución se deberá notificar en un plazo que no excederá de 50 días, de no notificar la resolución en ese plazo, la consecuencia jurídica para la autoridad fiscal es que el oficio de presunción de operaciones inexistentes respecto de los comprobantes fiscales observados, se quedara sin efectos; es decir, que el contribuyente queda a salvo de sus derechos jurídicos y fiscales de aquellas operaciones observadas, pues mantendrá sus efectos fiscales, como el derecho a la deducción y acreditamiento de impuestos.
3. **Requerimiento de información adicional y suspensión de plazos.** La derivada de los criterios judiciales que resolvieron la inconstitucionalidad por violar el principio de legalidad y reserva de ley, al superar el plazo establecido en el CFF, en el reglamento y en resoluciones misceláneas fiscales, por el requerimiento de información adicional al contribuyente, con esta reforma faculta a la autoridad fiscal a requerir información adicional sin violentar derechos fundamentales, pero la única condición es que se solicite dentro de los primeros 20 días y está deberá entregarse dentro del plazo de 10 días posteriores al que surta efectos la notificación del requerimiento por Buzón Tributario. De darse este supuesto, el plazo de los 50 días se suspenderá a partir del requerimiento y se reanudará el día siguiente del vencimiento del plazo de los 10 días.
4. **Lista blanca.** La cuarta y última, es la publicación de una lista blanca, así como la lista negra que publica la autoridad fiscal, con la finalidad de evidenciar aquellos

contribuyentes que están en un procedimiento de presunción de operaciones inexistente y posibles traficantes de comprobantes fiscales, para inhibir operaciones comerciales con estos contribuyentes presuntos o definitivos. Esta lista, que denominamos “lista blanca”, es a contrario sensu de la “lista negra”, pues de manera trimestral la autoridad fiscal deberá publicar en los mismos canales, en el DOF y en la página de internet del SAT, un listado de aquellos contribuyentes que, a través del ejercicio de los medios de defensa legal, hayan obtenido resoluciones o sentencias firmes, y que hayan logrado dejar sin efectos la resolución de operaciones inexistentes definitivas.

### **3.3.2 Eliminación Compensación Universal**

(Martínez, 2019) realizó una entrevista donde comentó: “La eliminación de la compensación universal, un concepto bajo el cual el contribuyente podía utilizar un saldo a favor para saldar, de manera automática y sin necesidad de trámites, algún otro adeudo pendiente que tuviera con el SAT”.

La medida tiene como objetivo evitar la defraudación fiscal, pues muchos evasores que utilizaban este esquema presentaban un saldo a favor obtenido por operaciones simuladas, es así con la eliminación de la compensación evitará estas prácticas. (Martínez, 2019).

Antes, se podía utilizar el saldo a favor de forma directa como mecanismo compensatorio; ahora, en cambio, si los contribuyentes quieren obtener sus saldos a favor o pagos de lo indebido de regreso, tienen que pasar por procesos tediosos. (Martínez, 2019).

Es por ello que la autoridad eliminó la compensación universal para así atacar las malas prácticas de los defraudadores más comunes, como algunas compañías de outsourcing, que crean esquemas de manejo de nóminas fraudulentos, y empresas que se dedican a la venta y compra ilegal de facturas. (Martínez, 2019).

Para (Coronado, 2019) “la medida implementada se fundamenta en que la administración actual sostiene que la compensación universal propició la evasión fiscal, en tanto que algunos empresarios afirmaban que la eliminación afectó la recaudación y ha frenado las devoluciones de impuestos, las cuales están sujetas a un trámite complejo”.

Los proyectos de resolución sostienen que la medida no viola los principios de certeza y seguridad jurídica, irretroactividad de la ley, proporcionalidad y equidad tributaria. Se afirma que los fines de la reforma son válidos, ya que es fundamental combatir la evasión fiscal a través de deducciones con facturas por servicios inexistentes, aunque ello conlleve dificultades para los contribuyentes. (Coronado, 2019).

En sesión de 13 de noviembre de 2019, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) al resolver los amparos en revisión 492/2019, 519/2019 y 545/2019 determinó que el artículo 25, fracción VI de la LIF 2019 es constitucional. (Coronado, 2019).

### **3.4 El Outsourcing y su relación con la simulación**

(Palacios, 2020) “La subcontratación laboral u *outsourcing* es legal en nuestro país, siempre y cuando se utilice de acuerdo con lo que establecen las normas fiscales y de carácter laboral, lo que puede generar algunas confusiones, toda vez que la evasión de impuestos, incluyendo la que se realiza a través de esquemas simulados de subcontratación, ya se persigue en México como si se tratara de delincuencia organizada”.

A continuación, te mostramos los elementos básicos de esta práctica ilegal, a fin de que puedas detectar si una empresa, general o de *outsourcing*, está cumpliendo con lo que ordena la ley. (Palacios, 2020).

#### **Tercerización solo para actividades accesorias**

“La subcontratación o tercerización laboral, que se conoce (Palacios, 2020) popularmente con el término en inglés de *outsourcing*, se lleva a cabo cuando una empresa contrata a trabajadores para que estos le presten servicios a otra compañía, **siempre y cuando se trate de labores específicas a las que no se dedica de manera preponderante la firma beneficiaria**”.

Por ejemplo, una empresa que fabrica o vende textiles no tiene como actividad preponderante la limpieza, así es que para hacer estas tareas puede recibir los servicios de una firma subcontratista, a fin de que sea esta la que envíe a los afanadores a la primera. **Hasta aquí, todo es legal** (Palacios, 2020).

Sin embargo, si la empresa de textiles contrata a una compañía de *outsourcing* para que le envíe obreros que fabricarán las telas, la firma se ubicará en el supuesto que sanciona la ley, es decir, se configura la utilización ilegal de la tercerización laboral, con el fin de evadir obligaciones fiscales y laborales. En este caso, **lo que se castiga es la evasión de impuestos y la omisión en el pago de las cuotas obrero-patronales.** (Palacios, 2020).

### **Evasión ya es delincuencia organizada**

“En México, desde el 1 de enero de este 2020, la emisión de facturas falsas o que amparen operaciones simuladas, el contrabando, y el omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, son conductas equiparables a la delincuencia organizada”.

Por ende, si contratas a una empresa de *outsourcing* para que tus empleados sean “externos”, para con ello evitar pagar las cuotas del IMSS y del Infonavit, entre otras obligaciones fiscales, **puedes ser acusado por los dos delitos: defraudación fiscal y delincuencia organizada.** Las sanciones para estos ilícitos incluyen penas de entre dos y hasta cuarenta años de prisión, siempre y cuando el monto de las contribuciones omitidas sea superior a 7’804,230 pesos. (Palacios, 2020).

Si con la subcontratación se deja de pagar una cantidad menor a los 7.8 millones de pesos, **entonces se trata solo de defraudación fiscal, delito que amerita distintas penalidades: De tres meses a dos años de prisión, cuando el monto no exceda de 1’734,280 pesos; con prisión de dos a cinco años, cuando se superen 1’734,280 pesos, pero lo defraudado no sea más de 2’601,410 pesos; y con privación de la libertad de entre tres y nueve años, si se defraudan más de 2’601,410 pesos.** (Palacios, 2020).

### **Operativos para evitar la subcontratación ilegal**

En enero 2020 el gobierno federal informó que se han realizado diversos operativos para detectar a las empresas que utilizan ilegalmente el *outsourcing*. Estas labores las lleva a cabo el **Grupo de Trabajo Contra la Subcontratación Ilegal**, en el que participan la Unidad de Inteligencia Financiera (UIT) de la Secretaría de Hacienda, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, el Instituto Mexicano

del Seguro Social (IMSS), y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit).

Según el titular de la UIF, Santiago Nieto Castillo, se han realizado siete operativos especiales de inspección en grandes empresas, detectándose 10,000 trabajadores subcontratados ilegalmente, y 36 empresas subcontratistas involucradas. Es decir, se trata de consorcios que hacen uso del outsourcing para contratar a trabajadores que realizan actividades preponderantes y no accesorias. (Palacios, 2020).

Adicionalmente, de acuerdo con un comunicado de la Secretaría de Hacienda, la Secretaría del Trabajo detectó, entre septiembre y diciembre de 2019, 1,200 empresas “con posibles esquemas de subcontratación ilegal”, que concentrarían a más de 862,000 trabajadores con probable afectación en sus derechos laborales y de seguridad social. (Palacios, 2020).

### **Otros tipos de subcontratación irregular**

Para (Palacios, 2020) las empresas fantasma o fachada, y la facturación de operaciones simuladas, son otras dos conductas ilícitas que el gobierno federal considera como tipos de subcontratación ilegal. En realidad, no se trata de contrataciones a través de empresas de outsourcing, sino de conductas con las que se simula tener una empresa con trabajadores, cuando en realidad la compañía no existe.

“En estos casos se trata de negocios que solo se crean en el papel, sin tener instalaciones, e incluso sin llevar a cabo realmente las actividades que en los documentos dicen realizar”. Según la Secretaría de Hacienda, desde que inició la actual administración se han presentado 31 denuncias en contra de empresas fachada; 15 en contra de empresas que facturan a partir de operaciones simuladas, mientras que hay cinco denuncias en casos de presunto outsourcing ilegal.

### **Fin a la simulación con el outsourcing**

(Zamarrón, 2021) Tras la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la reforma que regula la subcontratación inicia un periodo de 90 días para que las empresas que utili-

cen este sistema cumplan con la nueva normatividad, aseguró la secretaria del Trabajo, Luisa María Alcalde, y añadió que es un paso fundamental para dignificar el trabajo.

En entrevista con Héctor Zamarrón, en MILENIO Televisión, la funcionaria federal destacó que la reforma pone orden y acaba con la simulación y empresas fantasmas.

"Es una reforma importantísima, porque acaba con la simulación en materia de subcontratación y con los grandes abusos que se han dado alrededor de esta figura y que tiene muchos años que fue creciendo".

Destacó que con la entrada en vigor se prohibirá la subcontratación de personal, mecanismo a través del cual se han credo muchas empresas de papel que aparecen y desaparecen para evadir responsabilidades y también empresas que no tienen trabajadores, pero que en realidad solo reciben trabajadores de otra empresa. (Zamarrón, 2021) .

La titular del Trabajo detalló también que se contemplan regulaciones a los servicios, la prestación de servicios especializados y la ejecución de obras especializadas, que se podrá subcontratar pero estará vigilada, ya que tendrá que formar parte de un padrón público. (Zamarrón, 2021).

Las empresas que deseen subcontratar con esta figura, agregó, tendrán que probar a la autoridad que están en orden en materia fiscal, que respetan los derechos de los trabajadores y que los tienen inscritos con sus salarios reales; recordó que la reforma contó con el apoyo de la iniciativa privada. (Zamarrón, 2021).

### **3.5 Criterios sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**

(PRODECON, 2021) Son aquéllos que derivan de las recomendaciones, respuestas a las consultas especializadas o de algún otro acto que lleven a cabo las diversas unidades administrativas de la Procuraduría en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas.

*2/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)*

“PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPE-

RACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE AUDIENCIA Y DEBIDO PROCESO. En términos del segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2014, cuando la autoridad fiscal publica en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del SAT, el listado de contribuyentes que se ubicaron en la hipótesis de presunción de inexistencia de sus operaciones, no viola los derechos fundamentales de garantía de audiencia y debido proceso, en razón de que el segundo párrafo del numeral citado es claro en disponer que esta primera resolución emitida por las autoridades fiscales contiene únicamente una presunción y es de carácter provisional; es decir, que su único objeto es precisamente el permitir a los contribuyentes afectados que ejerzan su derecho de audiencia a efecto de desvirtuar los hechos correspondientes que la autoridad les impute. Así el sujeto pasivo en el procedimiento puede llegar a sufrir un acto privativo, pero, según tesis reciente de la Primera Sala de la SCJN, rubro: “DERECHO HUMANO AL DEBIDO PROCESO. ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN”, las formalidades esenciales al procedimiento que deben cumplirse en tal supuesto, son: “*las referidas a la notificación del inicio de procedimiento y de sus consecuencias, el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas*”; extremos que, en opinión de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se cumplen plenamente en el caso de la publicación que se prevé en el segundo párrafo del artículo 69-B, ya que ante la actualización de las hipótesis que contempla (que la autoridad detecte emisión de comprobantes por parte de contribuyentes, sin contar con infraestructura u otros elementos o estando éstos no localizados), el procedimiento inicia con la notificación respectiva, para que los contribuyentes puedan manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos, en un plazo de quince días contado a partir de la fecha de la última notificación. El propio precepto dispone que la autoridad en un plazo de cinco días valorará las pruebas y defensas hechas valer y notificará la resolución correspondiente, lo que ocasionará la publicación del listado definitivo en la página de internet del SAT y en el Diario Oficial de la Federación; extremos, por lo tanto, que acreditan el respeto a los derechos de audiencia y debido proceso”. (PRODECON, 2021)

*Criterio sustentado en:* Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D.

*Relacionado con:* Criterio Sustantivo 2/2016/CTN/CS-SASEN “OPERACIONES INEXISTENTES. NO PRECLUYE EL DERECHO DEL RECEPTOR DE LOS COMPROBANTES FISCALES PARA ACREDITAR LA REALIZACIÓN DE LAS MISMAS, UNA VEZ QUE HAN TRANSCURRIDO LOS 30 DÍAS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF.”

3/2014/CTN/CS-SPDC (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014*)

“PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES. El artículo 16, párrafo segundo, en correlación con el artículo 6º, apartado A, fracción II, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantizan el derecho fundamental a la protección de los datos personales en favor de los gobernados, previendo dichos numerales que las leyes podrán establecer supuestos de excepción, entre otros casos, tratándose de disposiciones de orden público o para proteger los derechos de terceros. De ahí que, si el propio legislador estableció en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1º de enero de 2014, la excepción al secreto en materia fiscal en tratándose de aquellos contribuyentes respecto de los cuales se presume se ubican en los supuestos del primer párrafo del propio artículo 69-B del CFF, resulta evidente, en opinión de este *Ombudsman*, que no se produce violación al derecho fundamental mencionado, porque es la propia Constitución la que establece que serán las leyes, en este caso el código fiscal de la federación, las que podrán prever excepciones a la protección de los datos mencionados” (PRODECON, 2021).

*Criterio sustentado en:* Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D.

4/2014/CTN/CS-SPDC (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014*)

“PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexica-

nos contiene una importante restricción en materia de retroactividad de la ley, según la cual las disposiciones contenidas en las normas jurídicas no deben ser aplicadas, en perjuicio del gobernado, a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor de éstas. Por su parte, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, así como que tales contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación y que les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Por lo tanto, la publicación que realice la autoridad fiscal, con fundamento en el nuevo texto del artículo 69-B del CFF que entró en vigor el 1° de enero de 2014, del listado de contribuyentes respecto de los que la propia autoridad presume que emitieron comprobantes fiscales que simulan operaciones inexistentes, celebradas incluso antes de la fecha mencionada, no viola, según lo aprecia la Procuraduría, el principio de no retroactividad de las leyes referido, toda vez que ese precepto legal, al establecer un procedimiento que ha de llevar a cabo la autoridad fiscal cuando se den los supuestos del primer párrafo del mismo, tiene el carácter de una norma adjetiva que puede aplicarse a situaciones jurídicas o hechos acontecidos con anterioridad a su entrada en vigor”. (PRODECON, 2021)

*Criterio sustentado en:* Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D.

*Relacionado con:*

Criterio Sustantivo 2/2016/CTN/CS-SASEN “OPERACIONES INEXISTENTES. NO PRECLUYE EL DERECHO DEL RECEPTOR DE LOS COMPROBANTES FISCALES PARA ACREDITAR LA REALIZACIÓN DE LAS MISMAS, UNA VEZ QUE HAN TRANSCURRIDO LOS 30 DÍAS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF.”

5/2014/CTN/CS-SPDC (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014*)

“PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LAS CAUSAS Y MOTIVOS ESPECÍFICOS POR LOS

QUE SE INCLUYE A UN CONTRIBUYENTE, SÓLO DEBEN PORMENORIZARSE EN LA NOTIFICACIÓN PERSONAL Y NO EN LAS NOTIFICACIONES PÚBLICAS. El segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece que se procederá a notificar a los contribuyentes que se detecte emitieron comprobantes fiscales por operaciones que se presumen inexistentes, a través de (i) su buzón tributario, (ii) la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y (iii) mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación; es decir, que la ley está previendo dos tipos de notificaciones, aquéllas que se pueden denominar “públicas”, porque aparecen en medios que pueden ser accesibles para cualquier miembro de la sociedad (Diario Oficial de la Federación y portal de internet del SAT), y las notificaciones “personales o directas” (buzón tributario y notificación personal mientras aquél entra en vigor), que respetando la privacidad o reserva de la situación fiscal del contribuyente, deben comunicar la resolución o acto particular en el que la autoridad fiscal determinó los motivos específicos, causas especiales o circunstancias concretas por las que presume que el contribuyente ha emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes. Ahora bien, la debida interpretación de tal precepto debe hacerse conforme a los derechos fundamentales de los gobernados, por lo que, según lo advierte este *Ombudsman* fiscal, es correcto que la autoridad no exprese, en las notificaciones “públicas”, la motivación concreta respecto de las causas por las que incorporó a cada contribuyente, y sí lo haga en la resolución o acto que le notifica de manera personal o directa” (PRODECON, 2021).

*Criterio sustentado en:* Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D.

*Relacionado con:*

Criterio Jurisdiccional 12/2017 “OPERACIONES INEXISTENTES. RESULTA ILEGAL EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLAS, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI LA AUTORIDAD NOTIFICA FUERA DEL PLAZO DE CINCO DÍAS LA RESOLUCIÓN QUE CONTEMPLA EL TERCER PÁRRAFO DE DICHO NUMERAL.”

6/2014/CTN/CS-SPDC (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014*)

“PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y DE BUENA FE, Y TAMPOCO ATENTA CONTRA LA HONRA Y EL NOMBRE DE LOS CONTRIBUYENTES. El artículo 16, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, regula el derecho fundamental a la protección de los datos personales en favor de los gobernados, con los supuestos de excepción, que las leyes establezcan, entre otros casos, por atender a disposiciones de orden público. Ahora, si bien es cierto que en materia fiscal existe la obligación general de reserva para las autoridades fiscales, lo cierto es que el propio Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 69-B, establece diversas excepciones a dicha obligación de reserva. Por lo tanto, si el SAT, con fundamento en el citado artículo 69-B, detectó que un contribuyente está emitiendo comprobantes fiscales 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, puede válidamente, según lo aprecia la Procuraduría, incluirlo en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales por operaciones que se presumen inexistentes, publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página del SAT; sin violar por ello sus derechos fundamentales de protección o reserva de datos y, por lo tanto, no puede hablarse de presunción de inocencia y buena fe o afectación de la honra y el nombre, ya que el legislador determinó, atendiendo al interés público, que la reserva de datos no procede cuando se trate de contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal presume que se actualizan los supuestos del primer párrafo del artículo 69-B citado; pues esa publicación tiene precisamente como objeto, entre otros, permitir que los terceros que recibieron o puedan recibir esos comprobantes, conozcan la presunción que la autoridad les imputa, es decir, que se encuentra involucrado el interés público. Al mismo tiempo, es evidente (PRODECON, 2021) que se respeta la presunción de inocencia, ya que la publicación que prevé el segundo párrafo del artículo referido se realiza precisamente con carácter presuntivo y provisional, la cual admite prueba en contrario” (PRODECON, 2021).

*Criterio sustentado en:* Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D.

*Relacionado con:*

**Criterio Jurisdiccional 12/2017** “OPERACIONES INEXISTENTES. RESULTA ILEGAL EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLAS, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI LA AUTORIDAD NOTIFICA FUERA DEL PLAZO DE CINCO DÍAS LA RESOLUCIÓN QUE CONTEMPLA EL TERCER PÁRRAFO DE DICHO NUMERAL.”

**Criterio Sustantivo 4/2015/CTN/CS-SASEN** “LISTADO DE CONTRIBUYENTES PUBLICADOS CON BASE EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOGRAN DEMOSTRAR QUE NO SIMULARON OPERACIONES.”

**7/2014/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014*)

**“PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL DERECHO HUMANO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.** La presunción de inocencia es un principio fundamental que otorga al inculcado el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o de no partícipe en hechos de carácter delictivo o análogos, cuando su culpabilidad no ha sido verificada más allá de toda duda razonable. Este principio, cabe señalar, es aplicable a cualquier procedimiento administrativo sancionador llevado en forma de juicio, según lo ha resuelto recientemente el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ahora bien, uno de los aspectos que definen la naturaleza y alcance de la citada presunción, es la diferencia que para efectos de la misma se produce entre los actos de privación y los actos de molestia, pues lo que protege esta prerrogativa fundamental denominada presunción de inocencia, es la pérdida definitiva de un derecho ante la sola presunción de culpabilidad. Es decir, la presunción de inocencia sí autoriza la realización de actos de molestia sobre el procesado, pero no permite los de privación, precisamente por las consecuencias definitivas que éstos últimos tienen, a la luz del artículo 14 Constitucional. Bajo estas premisas, en opinión de este Organismo Autónomo, la publicación que lleva a cabo el SAT con funda-

mento en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no viola el derecho humano a la presunción de inocencia, ya que el hecho de que se publiquen los datos de un contribuyente que presumiblemente está reportando ante el fisco operaciones inexistentes, no genera una situación definitiva en perjuicio de éste, sino por el contrario, a partir de la citada publicación –así como de las diversas notificaciones que la norma prevé– se le da oportunidad al interesado para aclarar su situación fiscal, ejerciendo su derecho a la audiencia y debido proceso, atento al carácter de acto de molestia que reviste la multicitada exhibición. Razonar al contrario sería tanto como pretender que, en tratándose de individuos sujetos a proceso penal –que es donde surge primigeniamente la presunción de inocencia–, existiría prohibición o impedimento para que se revelaran los nombres de aquéllos; cuando es la propia sociedad la que está interesada en identificar a los sujetos a proceso y el o los delitos que, de manera estrictamente presuntiva, se les atribuyen, lo que ordinariamente sucede en nuestra comunidad, como es del dominio público” (PRODECON, 2021).

*Criterio sustentado en: Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D.*

## **CAPITULO 4. CONSECUENCIA PENAL Y MEDIOS DE DEFENSA**

En este capítulo se aborda en específico el delito de defraudación fiscal y los medios de defensa que pueden interponer las personas morales en caso de que se le determine una operación inexistente o simulada.

### **4.1 Consecuencia penal**

(Santillán, 2017) Lo señala como delito específico. “Una vez comprobada la existencia de las facturas que amparan operaciones inexistentes, llegamos al delito específico, el delito de utilizar, expedir, comprar o vender comprobantes fiscales que son utilizados para amparar operaciones inexistentes, operaciones falsas o amparar actos jurídicos simulados”:

**Artículo 113 Bis CFF (2021).** *“Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados”.*

*“Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados”.*

## **Actos simulados = Defraudación fiscal**

### **4.1.1 Defraudación fiscal**

Como lo señala el **Artículo 108** (CFF, 2021). *“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

*La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.*

*El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:*

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,932,330.00.*
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,932,330.00 pero no de \$2,898,490.00.*
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,898,490.00.*

*Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.*

*Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.*

*El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código (CFF, 2021), serán calificados cuando se originen por:*

- a).- Usar documentos falsos.*

*b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.*

*c). Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*

*d). - No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*

*e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.*

*f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.*

*g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.*

*h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.”*

*Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.*

*No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.*

*Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales”.*

**Artículo 109** (CFF, 2021). – “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

- I. *Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la (LISR).*
- II. *Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.*
- III. *Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.*
- IV. ***Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.***
- V. *Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.*
- VI. *(Se deroga)*
- VII. *(Se deroga)*
- VIII. *Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código”.*

Para concluir (Gómez, 2018) señala que: “una consecuencia legal adicional a los efectos fiscales que se le otorgarán a los comprobantes de las operaciones o actos determinadas como simuladas por parte de la autoridad fiscal, es que tales actos serán considerados para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en lo establecido por el artículo 109, fracción IV (2021), de ese ordenamiento, el cual tipifica como equiparable al delito de **Defraudación Fiscal** a la **simulación de uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal**; dicha conducta delictiva podrá ser sancionada con una pena máxima de prisión de tres años a nueve

años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,898,490.00 como lo marca el artículo 108 fracción III del (CFF, 2021)”.

## **4.2 Medios de Defensa Legal**

(Gómez, 2018) menciona cuando la resolución no sea favorable al gobernado podrá impugnarla de manera opcional ante la misma autoridad mediante los siguientes medios de defensa ordinarios:

- Recurso de Revocación
- Juicio Contencioso Administrativo

### **4.2.1 Recurso de Revocación**

- Se le denomina Recurso Administrativo de Revocación, se encuentra previsto en el Código Fiscal de la Federación y su objetivo es resolver cuestiones ilegales de las resoluciones emitidas por las Autoridades Administrativas, específicamente este recurso será útil ante resoluciones del Servicio de Administración Tributaria (SAT), Comisión Nacional Bancaria y de Valores entre otras más. (Gómez, 2018).

(Molina, 2016) hizo un estudio profundo del recurso de revocación y menciona lo siguiente: “Contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrá interponer el Recursos de Revocación como lo menciona el artículo 116 del (CFF, 2021)”.

El recurso de revocación es un procedimiento que se sigue en el ámbito administrativo solamente, es decir, no es un proceso o juicio que llegue a los tribunales, este se realiza por la misma autoridad que lo emitió, está hará un nuevo examen del acto que se está impugnando, fundamentándose correctamente en los principios de la legalidad, y será aplicable cuando se afecte su persona ya sea porque no se siguió el procedimiento conforme a las leyes, abuso de poder, etc. (Molina, 2016).

En específico este procedimiento se interpone contra las resoluciones definitivas o actos de las Autoridades Fiscales, lo cual se establece en el artículo 117 del (CFF, 2021). El termino definitivas hace referencia a que ya no se admiten ninguna corrección, extensión o modificación por parte de las autoridades que lo emiten, son definitivos, si esto ocurre se puede interponer un medio de defensa en los plazos para la impugnación. (Molina, 2016).

Por citar algunas resoluciones definitivas son: Determinación de contribuciones, accesorios o aprovechamientos, cuando se niegue la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley o cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.

(Molina, 2016) indico también se podrá utilizar cuando los actos de autoridades fiscales federales exijan el pago de créditos fiscales y se alegue que estos se han extinguido, que su monto real sea inferior al exigido, se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización, se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley o afecten el interés jurídico de terceros (determinen el valor de los bienes embargados).

El recurso de revocación será optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación. Es decir que se puede promover el juicio de nulidad ante dicho tribunal, sin tener que agotar o tramitar precisamente el recurso de revocación. (Molina, 2016).

### **Plazo para la interposición.**

El escrito de interposición se presentará en el transcurso de 30 días después de que surta efectos la notificación, presentación que a partir de 2016 tendrá que realizarse a través de Internet.

“El periodo se suspenderá si: el afectado muere durante el plazo y no haya nombrado al representante de la sucesión, (este plazo se suspenderá por un año) o si el contribuyente inicia los procedimientos de controversias previstos en los tratados para evitar doble tributación. Pero también admite que puede enviarse a la autoridad por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el interesado; y debe satisfacer los siguientes requisitos”.

### **El escrito.**

(Molina, 2016) El escrito de interposición de este recurso se presentará a las autoridades correspondientes y deberá contener los requisitos establecidos en:

“Artículo 18 (CFF, 2021):

- I. Indicar nombre, denominación o razón social y el domicilio fiscal.
- II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones”.

“Artículo 122 (CFF, 2021)

- I. La resolución o acto que se impugna.
- II. Los agravios que le cause la resolución o acto impugnado.
- III. Las pruebas y hechos controvertidos de que se trate”.

(Molina, 2016) Cuando se omite cualquier requisito aparte de no estar completa la petición, que carezca de sentido, perderá efecto.

A este escrito se le anexaran los siguientes documentos, “artículo 123 (CFF, 2021):

- I. Documento con el que acredite su personalidad.
- II. Documento donde conste el acto impugnado.
- III. Constancia de notificación de la resolución o acto impugnado.
- IV. Las pruebas documentales que ofrecerá y el dictamen pericial”

Cuando no se cumplan con los anexos, la autoridad correspondiente los requerirá dentro del plazo que establezcan.

Existen situaciones que hacen que el recurso de revocación no surta efecto, estas causas son conocidas como causales de improcedencia. (Molina, 2016).

### **Causales de improcedencia.**

La improcedencia es la situación procesal en la cual, por no existir todos los supuestos procesales del juicio, no debe admitirse la demanda, ni tramitarse el juicio. (Molina, 2016).

Estas causales se encuentran establecidas en el “artículo 124 del (CFF, 2021) de manera resumida son las siguientes:

- Que no afecten el interés jurídico de la persona física
- Que se trate de resoluciones dictadas en recurso de revocación o en cumplimiento de estas o de sentencia
- Que hayan sido impugnadas ante el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa.
- Que se hayan consentido
- Que sean anexos a otro que haya sido impugnado por recurso o medio diferente
- Que no se amplié el recurso, o si en la ampliación no se expresa agravio alguno.
- Si son revocados los actos por la autoridad
- Que se dicten por una autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un trato para evitar la doble tributación.
- Que se trate de resolución por autoridades extranjeras cuyo cobro y recaudación de los impuestos y accesorios determinados los soliciten las autoridades fiscales mexicanas”.

No obstante, lo anterior, la autoridad responsable, al rendir su informe, puede hacer valer diversas causales de improcedencia, a fin de que prevalezca el acto impugnado. (Molina, 2016).

### **Pruebas.**

Las pruebas son uno de los factores determinantes para el sentido que tomara la resolución, ya que la autoridad deberá valorar y fundamentarse en gran parte en ellas para poder justificar la resolución junto con el escrito de interposición también deben ir las pruebas. El Código Fiscal hace mención en la admisión de cualquier prueba excepto el de testimonio y confesiones de las autoridades. Las pruebas deben estar relacionadas con los hechos de lo contrario no serán consideradas. (Molina, 2016).

### **• Resolución y Plazo de la resolución.**

Una vez terminado el plazo la autoridad correspondiente dictará la resolución y notificará, mediante la comprobación de las pruebas basándose en la legalidad, y dictaminar si se falla a favor o en contra. (Molina, 2016).

Este resultado no podrá exceder los tres meses contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso, si no se informa de un veredicto o simplemente no se informa nada, se entiende que se ha impugnado el acto. (Molina, 2016)

***“Requisitos:***

- Emitir la resolución por escrito.
- Deberá expedirla la autoridad competente.
- Debe estar fundada y motivada.
- Señalar la autoridad que la emite.
- Expresar la resolución, con el objeto y propósito.
- Firmada por el funcionario competente.
- Contener el nombre o nombres de las personas a quien se dicte”.

Estos requisitos deben cumplirse cabalmente y su fundamento se encuentra en el artículo 16 de la constitución y 38 (CFF, 2021).

***“Ventajas:***

- Los errores y violaciones administrativas son corregidas por parte de autoridad.
- El sujeto puede ser beneficiado con una resolución justa.
- Evita problemas costosos al sujeto.
- Preparar una buena defensa ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA)”.

***“Desventajas:***

- La resolución tarda.
- Usualmente la razón se la brinda a la autoridad administrativa
- Exageración de requisitos”.

#### 4.2.2 Juicio Contencioso Administrativo

El Juicio contencioso administrativo es el proceso mediante el cual el contribuyente al no verse satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo, ejerce su derecho de demandar la nulidad del acto que recurre ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Esto es lograr el objeto de anular una resolución que impone una carga fiscal. (Gómez, 2018).

(Molina, 2016) a su vez realizó un estudio respecto a este medio de defensa y señaló: Una vez que se han agotado los recursos de impugnación ante las autoridades, el afectado puede recurrir ante las instancias como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través del Juicio Contencioso Administrativo o como también se le conoce Juicio de Nulidad. (Molina, 2016).

Un medio con el que se cuenta cuando somos violentados en nuestros intereses jurídicos es el Juicio de Nulidad mediante el cual se deberá resolver las controversias surgidas entre la autoridad y el sujeto, para poder determinar si la autoridad actuó con apego a la ley, si fuese así se obtiene la nulidad del proceso. Las partes afectadas son: el contribuyente o quien interponga el procedimiento, llámese demandante, y la autoridad, llámese demandado, quienes fueron lo que dictaron la resolución. (Molina, 2016).

En el momento en el que se emite la resolución, es notificada debidamente, el sujeto como primera acción realiza la demanda, el cual cuenta con 45 días, la cual será acusada de recibida, se realizará mediante un escrito con los puntos dictados por el artículo 14 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA, 2017).

Del demandante. Nombre y Domicilio del demandante

De los demandados. La autoridad o autoridades demandadas, nombre del demandado y domicilio del demandado.

“El escrito en general debe contener:

1. La resolución que se impugna
2. Los hechos que den motivo a la demanda
3. Las pruebas
4. Conceptos de impugnación”

Además de cumplir con los requisitos la demanda se acompaña con anexos que son señalados en el “artículo 15 de la (LFPCA, 2017):

- I. Original y copia de la demanda
- II. Documentos anexos para cada parte
- III. Documento de acreditación de la personalidad
- IV. Resolución impugnada
- V. Notificación del acto impugnado (cuando exista)
- VI. Cuestionario debidamente firmado por el demandante realizado por el perito.
- VII. El interrogado del desahogo de pruebas testimoniales, debidamente firmado por el demandante.
- VIII. Pruebas documentales aportadas”.

Este medio de defensa deberá dar cumplimiento con los requisitos y con lo dicho en el artículo 4 LF que hace referencia a que deberá contener la firma de quien la formule o en su defecto la huella digital en caso de que no sepa firmar. Sin esto no tendrá validez.(Molina, 2016).

### **Pruebas.**

Las pruebas poseen relevancia significativa ya que son las cuales en las que el tribunal a través de la persona sobre la cual recae la responsabilidad de revisarlas y valorarlas puede hacerse una convicción y determinar si existe o no los hechos alegados en el juicio.(Molina, 2016).

Cuando ambas partes reconocen los hechos, no es necesarios ser aprobados, solo serán aquellos que se tengan una diferencia entre las partes, para esas diferencias son admitidas

todo tipo de pruebas, es decir se pueden presentar las siguientes pruebas solamente (Molina, 2016):

- **“Confesional:** puede ser expresa o tácita, es una declaración sobre el reconocimiento de hechos que no le son favorables.
- **Informes:** únicamente serán aceptados como medio de prueba los que rindan las autoridades, es importante señalar cuales son los hechos que se pretenden probar y en que documentos están plasmados.
- **Documentos públicos o privados:** aquí es necesario separar que se entiende por cada uno de los dos conceptos, primero el de públicos estos son documentos en donde se hace constar por escrito alguna declaración de voluntad de un funcionario público el segundo como privados son aquellos documentos que se aportan sin necesidad de que intervengan los funcionarios públicos.
- **Pruebas periciales:** es el resultado de un examen o análisis que rinde un experto en la materia.
- **Reconocimiento o inspección judicial:** son aquellas que ejercen los funcionarios debidamente autorizados por el tribunal.
- **Testimonial:** esta prueba está formada por testimonio aportado por las personas que en su caso presenciaron.
- **Fotografías:** se podrán mostrar para acreditar las diferencias.
- **Presunciones:** Son las deducciones”.

Estas pruebas se deben aportar en el escrito de la demanda y de contestación.

### **Plazo de interposición y Resolución.**

El juicio de nulidad cuenta con un plazo de interposición de 45 días, contados a partir del día siguiente en que surta efecto la notificación. El órgano jurisdiccional correspondiente, en este caso, el Tribunal de Justicia Fiscal debe aplicar la ley al caso, cumpliendo con el procedimiento respectivo necesario para emitir la resolución, el cual deberá seguirse ejecutando las etapas correspondientes y para determinar la conclusión. (Molina, 2016).

## **Sentencia**

Una sentencia es el último acto judicial de un proceso, estas se forman por los resultados de la controversia, su resolución puede terminar con una sentencia definitiva que puede darse en los siguientes casos: (Molina, 2016).

- “Reconocer la validez de la resolución impugnada
- Declarar la nulidad de la resolución impugnada
- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos”.

En dichos medios de impugnación, se resolverá sobre la legalidad de la resolución que en definitiva emita la autoridad fiscalizadora sobre el rubro de revisión comentado. (Molina, 2016).

## **CAPITULO 5. INVESTIGACION DE CAMPO**

En este capítulo se da a conocer la metodología que se empleó en la realización de este trabajo de investigación, por lo que se da a conocer el tipo de investigación, el enfoque de la investigación, los métodos utilizados, los instrumentos para la recolección de información, el diseño y cobertura de la muestra, así como el análisis e interpretación de los resultados de la investigación de campo.

### **5.1 Apartado Metodológico**

#### **1. Tipo de Investigación**

Como se mencionó anteriormente, el tipo de investigación es deductiva y analítica, deductiva en virtud de que el objetivo central en esta investigación es identificar los factores y documentación que necesita tener el contribuyente para prevenir la presunción de operaciones simuladas y analítica por que se pretende descubrir y examinar con las respuestas de los encuestados si contando con la materialidad se puede llegar a desvirtuar alguna operación determinada como inexistente y así poder llegar a proponer medidas preventivas para los contribuyentes que se sitúen en algún supuesto de simulación de operaciones.

## 2. Enfoque de la Investigación

El enfoque de la investigación es mixto, es decir cualitativo y cuantitativo.

Cualitativo ya que se realizó la selección, recolección y análisis de la información apoyada de la investigación documental, investigando y describiendo el objetivo central y cuantitativo ya que se hizo la recolección y análisis de la información utilizando como instrumento de investigación un cuestionario, el cual fue aplicado a contadores de postgrado en tributación de la Facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla.

## 3. Métodos, técnicas e instrumentos

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación, se realizó un instrumento de medición, cuya naturaleza deriva de utilizar el método de investigación mixta, deductiva y analítica.

El presente instrumento se realizó para medir el grado de importancia que tiene el contar con la materialidad para poder prevenir la presunción por parte de la autoridad respecto una operación determinada como simulada.

Se define como instrumento de medición de recolección de datos a un cuestionario y se lleva a cabo el muestreo mediante la aplicación de la encuesta final a diversos Contadores Públicos estudiantes de la Maestría en Tributación de la Facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. Con los datos recolectados se llevan a cabo inferencias estadísticas respecto a los resultados obtenidos y, lo más importante, se obtiene el tamaño de la muestra representativa de la población.

### 5.2 Instrumento de investigación

#### 1. Objetivo

El instrumento se realizó en función de un cuestionario, siendo éste, por tanto, “el documento básico para obtener la información en la gran mayoría de las investigaciones y estudios de mercado. El cuestionario es un documento formado por un conjunto de preguntas que deben estar redactadas de forma coherente, y organizadas, secuenciadas y estructu-

radas de acuerdo con una determinada planificación, con el fin de que sus respuestas nos puedan ofrecer toda la información que se precisa”.

El cuestionario es útil para obtener información rápida de un gran número de personas y pueden ser utilizados para saber la opinión de la comunidad relacionada con un tema específico.

## 2. Estructura del instrumento

El diseño del instrumento-cuestionario para esta investigación se realizó mediante cuatro bloques o ejes y consta de 21 preguntas en total, el primer bloque conformado por los datos generales del encuestado que consta de la pregunta no. 1 a la 5, el segundo bloque denominado panorama general consistete en la pregunta 6 a la 9, el tercer bloque considerado como el eje fundamental o de mayor aporte para la investigación que permite la identificación y prevención que va de la pregunta 10 a la 18 y como cuarto bloque el diseñado como consecuencia penal y medios de defensa que consta de las ultimas 3 preguntas del instrumento.

Se anexa el instrumento de investigación que se llevó a cabo para el pilotaje:

## 3. Instrumento



**Instrumento de medición**  
**Benemérita Universidad Autónoma de Puebla**  
**Facultad de Contaduría Pública**  
**Maestría en Tributación**



El presente instrumento de investigación se muestra por medio de un cuestionario que se ha diseñado con fines académicos para el proyecto de tesis titulado “Prevención ante la presunción de operaciones simuladas” y cuenta con cuatro bloques estructurados de la siguiente manera:

Bloque I. Datos generales del encuestado

Bloque II. Panorama General

Bloque III. Identificación y Prevención

Bloque IV. Consecuencia Penal y Medios de Defensa

**Sujeto:** Contador Público estudiante de la maestría en tributación en la Facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla.

**Objetivo:** Cuestionario elaborado con el fin de determinar con qué frecuencia los contribuyentes, contemplando medidas preventivas han podido desvirtuar alguna presunción de operación simulada.

**Instrucciones:** Seleccione la opción de su elección marcando con una X.

## BLOQUE I. DATOS GENERALES

1. Edad

- De 21 a 30 años
- De 31 a 40 años
- De 41 a 50 años
- Más de 50 años

2. Genero

- Masculino
- Femenino

3. ¿Cuál es su grado de estudios?

- Licenciatura
- Maestría
- Doctorado

4. ¿Cuál es la forma de prestación de sus servicios?

- De forma independiente
- Prestador de servicios para un despacho

- Prestador de servicios para una empresa

5. Su experiencia laboral en las áreas fiscal y financiera es de:

- De 1 a 5 años
- De 5 a 10 años
- Mayor a 10 años

## BLOQUE II. PANORAMA GENERAL DE LA CULTURA FISCAL

6. De acuerdo a tu criterio señala cuales de las siguientes causas de evasión fiscal son las más frecuentes, otorgando 6 a la más frecuente, 5 a la medianamente frecuente, 4 a la regularmente frecuente, 3 a la ocasionalmente frecuente, 2 a la rara vez y 1 a la nunca frecuente.

- La ausencia de conciencia tributaria
- Contribuciones exageradamente altas
- La compleja estructura del sistema tributario
- Bajo riesgo de ser detectado
- Falta de liquidez en las empresas
- Falta de transparencia en el sistema tributario


7. En tu experiencia profesional cuales de las siguientes operaciones relacionadas con el término simulación tributaria, pudiendo señalar más de una opción:

- Contratos sin efecto jurídico
- Venta de Facturas
- Omisión de ingresos
- Lavado de dinero
- Outsourcing

8. ¿Consideras que la forma de fiscalización que contempla el art. 69-B ha sido efectivo?

- MUY EFECTIVO
- EFECTIVO
- POCO EFECTIVO

9. ¿Conoces el procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes que señala el art. 69-B CFF?

- SI
- NO

### BLOQUE III. IDENTIFICACION Y PREVENCIÓN

10. En tu experiencia profesional al llevar a cabo la autoridad fiscal facultades de comprobación, estás han sido encaminadas a la determinación de alguna operación como inexistente o simulada

- Si
- No

11. Indica el número de ocasiones en el que te han determinado alguna operación como inexistente.

- Ninguna
- De 1 a 3
- De 4 a 6
- De 7 a 10

12. Indica si el tipo de operación que te determinaron como inexistente proviene de:

- Prestación de servicio
- Enajenación de bienes

Uso o goce temporal de bienes

Importación de bienes

13. Identificas a que se refiere la autoridad con el concepto de materialidad de las operaciones.

Si

No

14. En tu criterio y de acuerdo a tu experiencia profesional como conceptualizas el termino materialidad

1) Soporte documental que evidencia que cierta operación fue llevada a cabo

2) Parte integrante de la contabilidad

3) Facultad de los visitadores para valorar las operaciones de los contribuyentes

15. Consideras que al solicitar la autoridad la materialidad de cualquier operación se extra-limita de sus facultades de comprobación.

Si

No

16. Consideras que contar con la materialidad es parte fundamental para poder desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes

SIEMPRE

CASI SIEMPRE

NUNCA

17. ¿Con cuál documentación soportas tus operaciones para evitar ser blanco por parte de la autoridad?

	SI	NO
Acta constitutiva del proveedor		

Opinión de cumplimiento del proveedor		
Pólizas, registros y auxiliares		
Facturas		
Contratos		
Formas de Pago		

18. ¿Indica con qué frecuencia revisas el listado publicado por el SAT denominado “lista negra”?

*Considera 1 como nunca, 2 como casi nunca, 3 algunas veces, 4 casi siempre y 5 como siempre.*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

#### BLOQUE IV. CONSECUENCIA PENAL Y MEDIOS DE DEFENSA

19. ¿Considera usted que la simulación tributaria es equiparable a defraudación fiscal?

Si

No

20. ¿Conoces la consecuencia penal por cometer el delito de defraudación fiscal?

Si

No

21. ¿Cuál medio de defensa ha interpuesto para desvirtuar presunción de operaciones simuladas?

- Recurso de revocación
- Juicio Contencioso Administrativo
- Ambos
- Ninguno
- Otro

### 5.3 Aplicación del Instrumento de Investigación

#### 1. Población

La población es un conjunto formado por todos los elementos que poseen una serie de características comunes a todos ellos. (Uribe, 2008)

Considerando esto, el universo de estudio serán los 80 contadores estudiantes de la maestría en tributación de la facultad de contaduría Pública de la benemérita Universidad Autónoma de Puebla.

#### 2. Muestra

Una vez que se definió cuál será la unidad de análisis, se procede a delimitar la población que va a ser estudiada y sobre la cual se pretende generalizar los resultados.

“La muestra suele ser definida como un subgrupo de la población, por lo que resulta importante establecer claramente sus características con la finalidad de delimitar cuáles serán los parámetros muestrales, en algunos casos, la delimitación de las características de la población no sólo depende de los objetivos de estudio, sino de otras razones prácticas que propicien que la calidad de la investigación se complemente procurando situarse claramente en torno a sus características de contenido, lugar y en el tiempo”.

En el caso de nuestro objeto de estudio, la unidad de análisis seleccionada está definida en una población, que consideramos es la que mejor contribuye a los fines de la investigación, son Contadores Públicos estudiantes del postgrado en tributación en la facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, para ello se aplicó

dicho instrumento a una muestra de dicha población consistente en 54 personas encuestadas.

### 3. Pilotaje

Se realizó un pilotaje durante la materia de Trabajo Terminal I como parte de las actividades de construcción de la tesis. Consistió en la aplicación del instrumento a mis compañeros de asignatura y de manera colegiada se dio una retroalimentación junto con el catedrático responsable de la materia. De esta manera se obtuvieron diferentes puntos de vista, recomendaciones y observaciones que provocaron adecuaciones y mejoras al instrumento llegando como resultado al instrumento antes descrito.

### 5.4 Análisis e interpretación de resultados

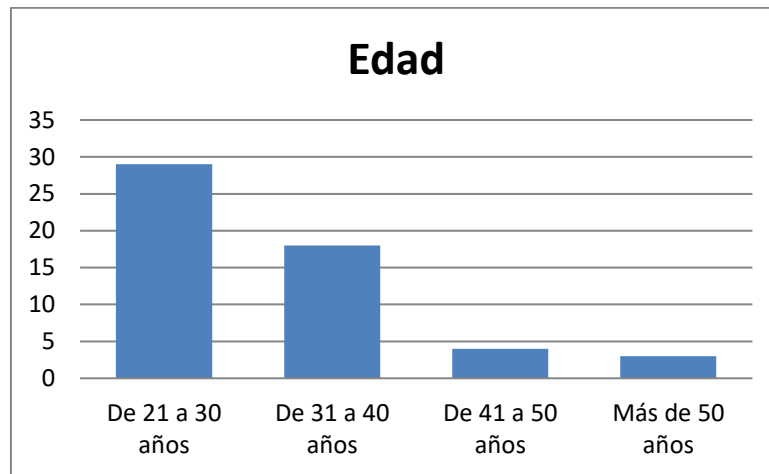
En la aplicación de la encuesta realizada a 54 contadores estudiantes del post-grado en tributación de la facultad de contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma del Estado de Puebla, se obtuvieron los siguientes hallazgos.

Con respecto al bloque información del encuestado que se obtiene a través de las primeras cinco preguntas de la encuesta se dan los siguientes resultados.

- Los encuestados en su mayoría tienen entre 21 y 30 años
- Los encuestados en un 8% más fueron mujeres
- Los encuestados en su mayoría cuentan con grado de estudios de licenciatura
- Los contadores encuestados laboran en su mayoría de forma independiente o como prestador de servicios para una empresa.
- Su experiencia laboral de la mayoría es entre 1 y 5 años.

A continuación, se presentan los gráficos e interpretación de cada una de las respuestas de los encuestados.

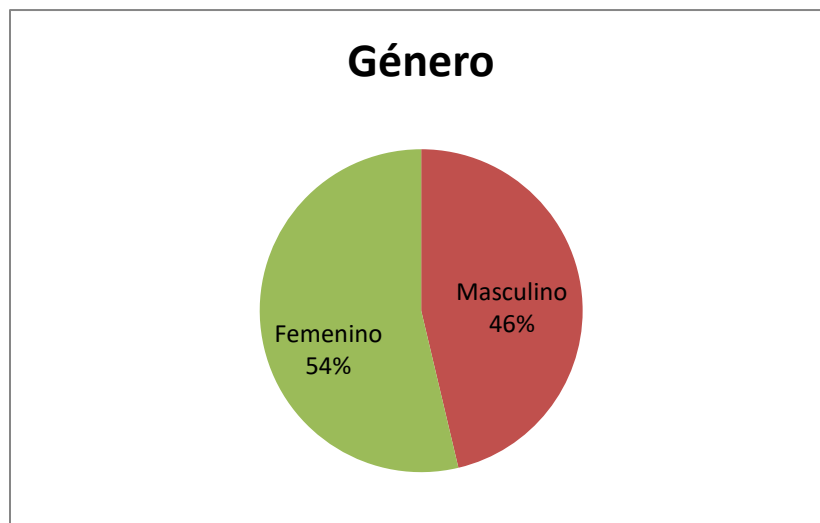
### Gráfico 1. Edad



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 1. Edad. Se ejemplifica en la gráfica 1, donde se puede ver que 28 personas cuentan entre 21 y 30 años, siendo estos la mayoría de los encuestados.

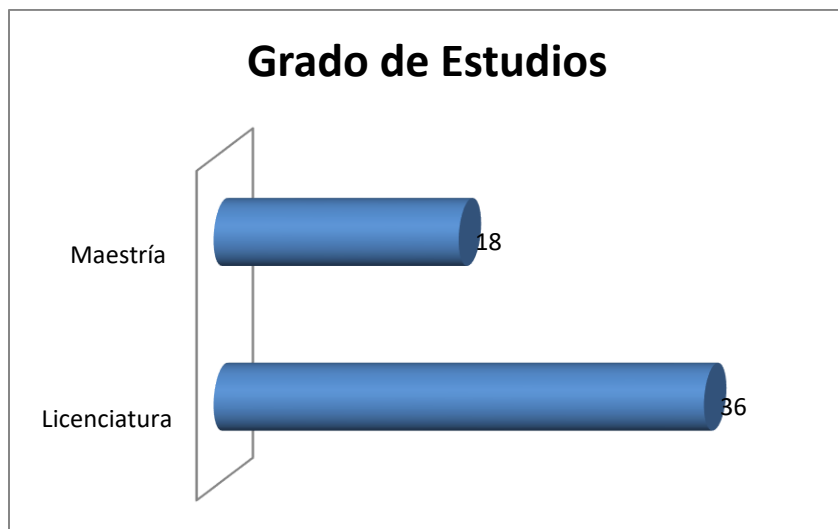
### Gráfico 2. Género



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 2. Género. Se ejemplifica en la gráfica 2, donde se puede ver que el 54% de los encuestados son mujeres y el 46% hombres, por lo que un 8% más fueron mujeres.

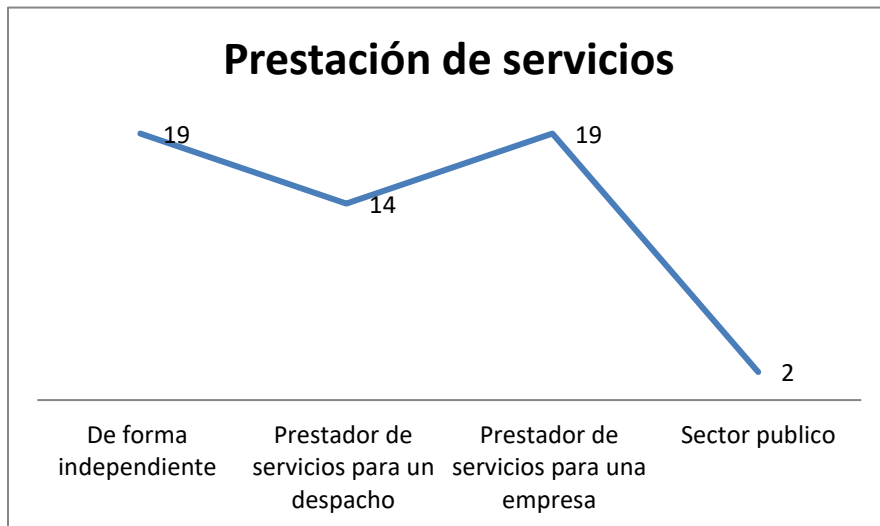
**Gráfico. 3. Grado de Estudios**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta.

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 3. Grado de Estudios. Se ejemplifica en la gráfica 3, donde se puede ver que 36 de los encuestados cuentan con licenciatura y 18 cuentan con estudios de maestría. Por lo que se deduce que los encuestados en su mayoría cuentan con grado de estudios de licenciatura.

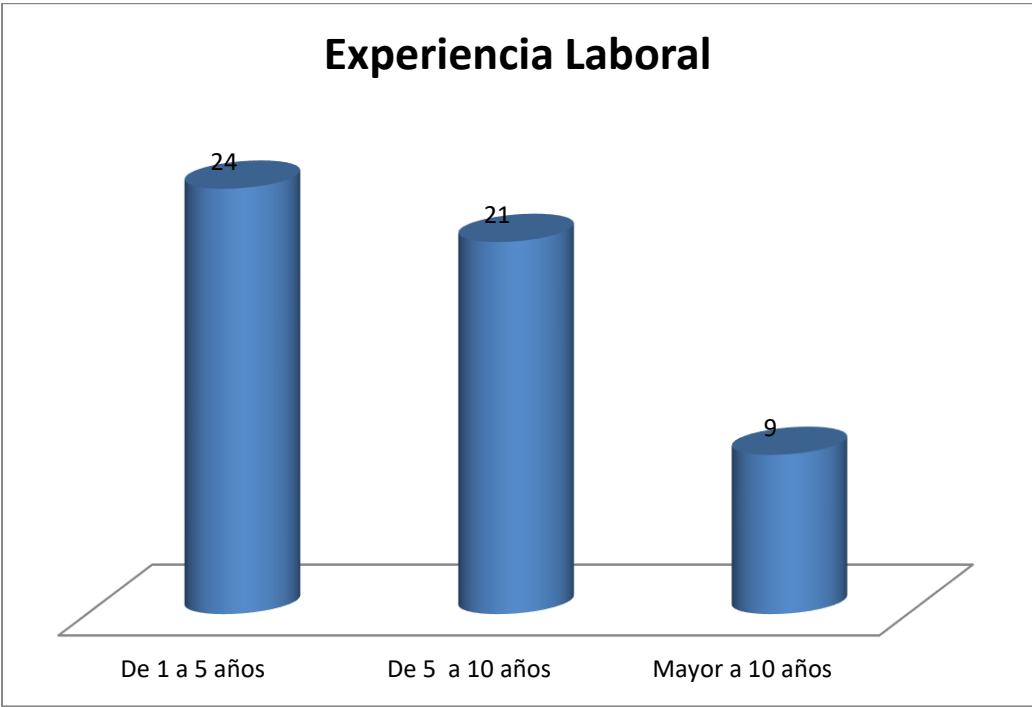
**Grafico 4. Forma de Prestación de Servicios**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 4. Forma de Prestación de Servicios. Se ejemplifica en la gráfica 4, donde se puede ver que 19 de los encuestados tanto prestan sus servicios de forma de independiente como también prestan sus servicios para una empresa, es decir existe un empate entre ambos, siendo ambos la mayoría.

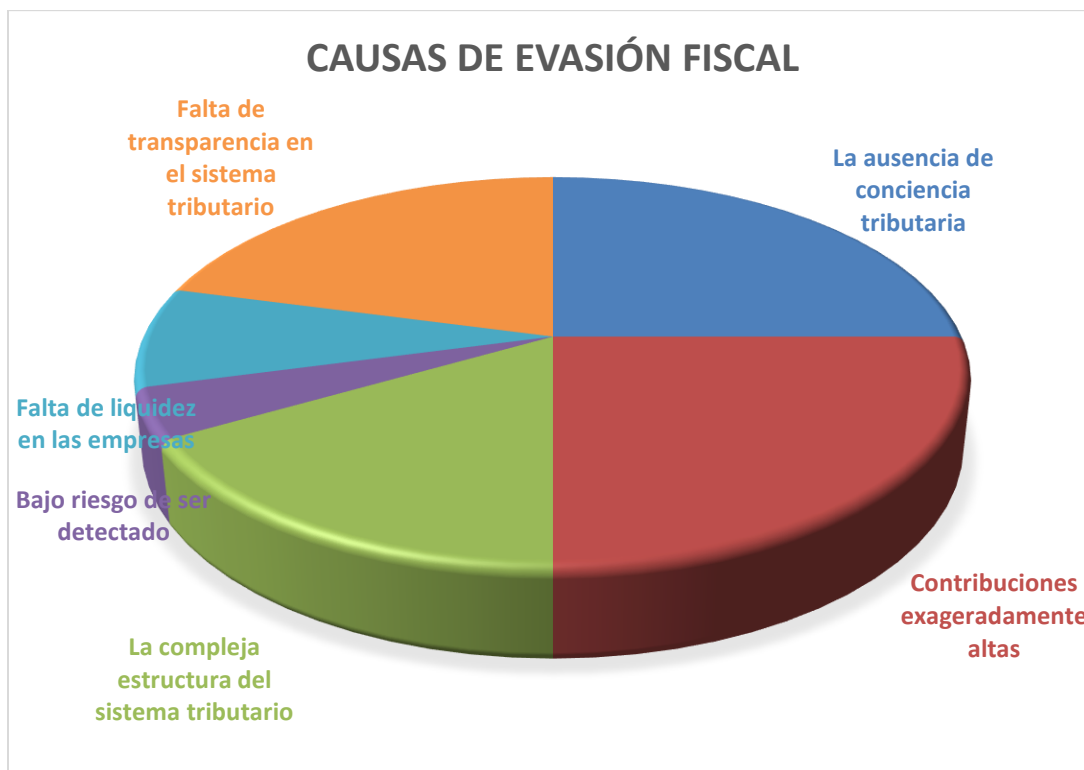
**Gráfico 5. Experiencia Laboral**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 5. Experiencia Laboral. Se ejemplifica en la gráfica 5, donde se puede observar que en su mayoría los encuestados solo cuentan entre uno y cinco años, siguiendo también con gran número de encuestados con experiencia entre cinco y diez años.

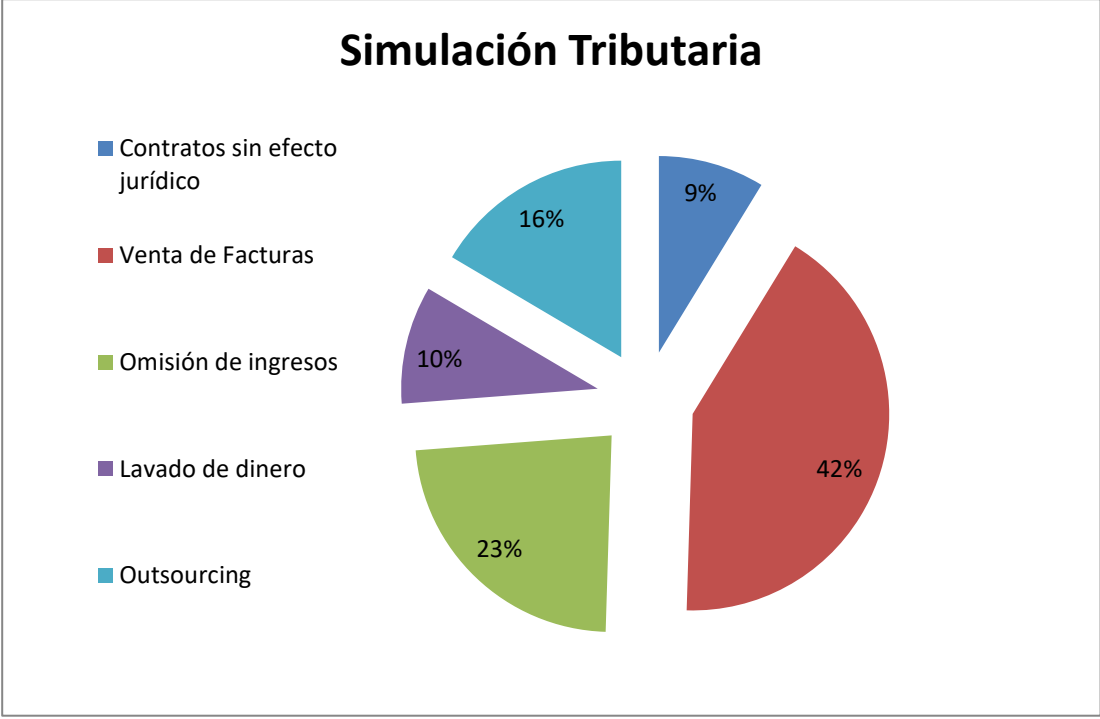
**Gráfico 6. ¿Cuáles de las siguientes causas de evasión fiscal son las más frecuentes, otorgando 6 a la más frecuente, 5 a la medianamente frecuente, 4 a la regularmente frecuente, 3 a la ocasionalmente frecuente, 2 a la rara vez y 1 a la nunca frecuente?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 6. De acuerdo a tu criterio señala cuales de las siguientes causas de evasión fiscal son las más frecuentes, otorgando 6 a la más frecuente, 5 a la medianamente frecuente, 4 a la regularmente frecuente, 3 a la ocasionalmente frecuente, 2 a la rara vez y 1 a la nunca frecuente. Se ejemplifica en la gráfica 6 donde se puede concluir que la mayoría de los encuestados coincidió que la causa de evasión fiscal más frecuente es la ausencia de conciencia tributaria así como el que las contribuciones son exageradamente altas, siguiendo como medianamente frecuente la falta de transparencia en el sistema tributario, como regularmente frecuente la compleja estructura del sistema tributario, como rara vez la falta de liquidez en las empresas y como nunca frecuente el bajo riesgo de ser detectado.

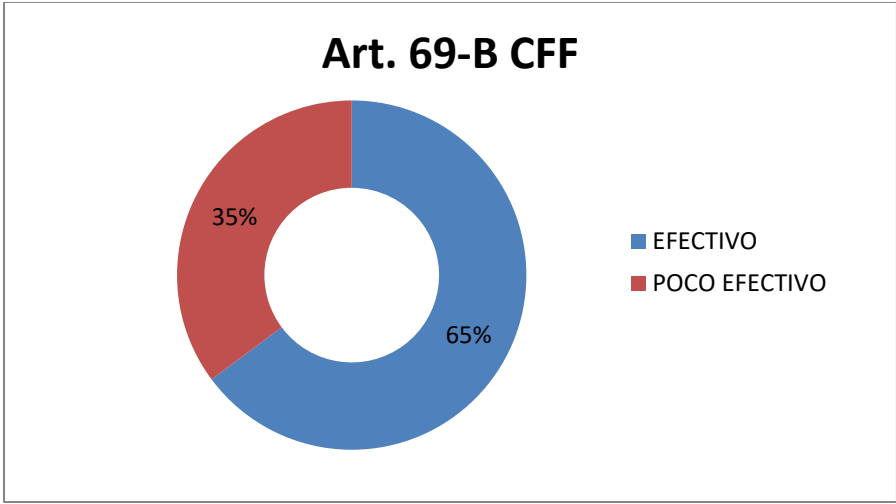
**Gráfico 7. ¿Cuáles de las siguientes operaciones relacionadas con el término simulación tributaria, pudiendo señalar más de una opción: “Contratos sin efecto jurídico, Venta de Facturas, Omisión de ingresos, Lavado de dinero o Outsourcing”?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 7. Cuáles de las siguientes operaciones relacionadas con el término simulación tributaria, pudiendo señalar más de una opción: Contratos sin efecto jurídico, Venta de Facturas, Omisión de ingresos, Lavado de dinero o Outsourcing. Se ejemplifica en la gráfica 7 donde se observa que para el 42% de los encuestados la venta de facturas es la actividad que relacionan más con la simulación tributaria, siguiendo con un 23% la omisión de ingresos, con 16% Outsourcing, 10% lavado de dinero y por último con un 9% contratos sin efecto jurídico.

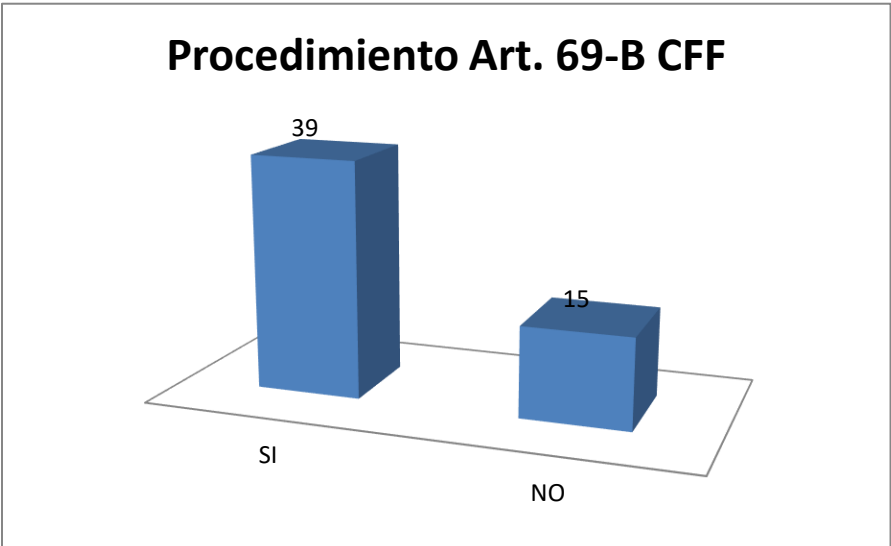
**Gráfico 8. ¿Consideras que la forma de fiscalización que contempla el art. 69-B ha sido efectivo?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 8. ¿Consideras que la forma de fiscalización que contempla el art. 69-B ha sido efectivo? Se ejemplifica en la gráfica 8 donde se observa que para el 65% de los encuestados considera efectivo la fiscalización del art. 69-B del Código Fiscal de la Federación y el 35% lo considera como poco efectivo.

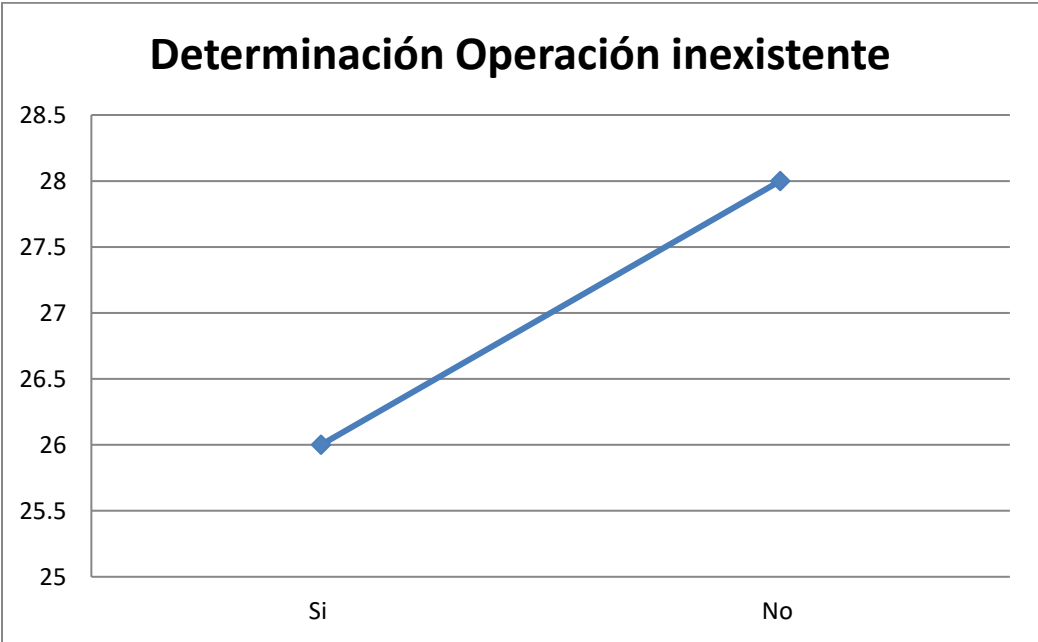
**Gráfico. 9. ¿Conoces el procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes que señala el art. 69-B CFF?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 9. ¿Conoces el procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes que señala el art. 69-B CFF? Se ejemplifica en la gráfica 9 donde se observa que 39 de los encuestados si conocen el procedimiento que se señala en el art 69-B del Código Fiscal de la Federación y 15 encuestados no lo conocen.

**Gráfico 10. Al llevar a cabo la autoridad fiscal facultades de comprobación, estás han sido encaminadas a la determinación de alguna operación como inexistente o simulada**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 10. Al llevar a cabo la autoridad fiscal facultades de comprobación, estás han sido encaminadas a la determinación de alguna operación como inexistente o simulada. Se ejemplifica en la gráfica 10 donde se observa que 28 de los encuestados nunca le han determinado alguna operación como inexistente y a 26 encuestados si le han determinado alguna operación como simulada.

**Gráfico 11. Número de ocasiones en el que te han determinado alguna operación como inexistente.**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta.

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 11. Número de ocasiones en el que te han determinado alguna operación como inexistente. Se ejemplifica en la gráfica 10 donde se observa que para el 65% de los encuestados en ninguna ocasión le han determinado una operación como simulada, para el 28% le han determinado de 1 a 3 ocasiones alguna operación como inexistente y para el 7% entre 4 y 6 veces le han determinado una operación como simulada.

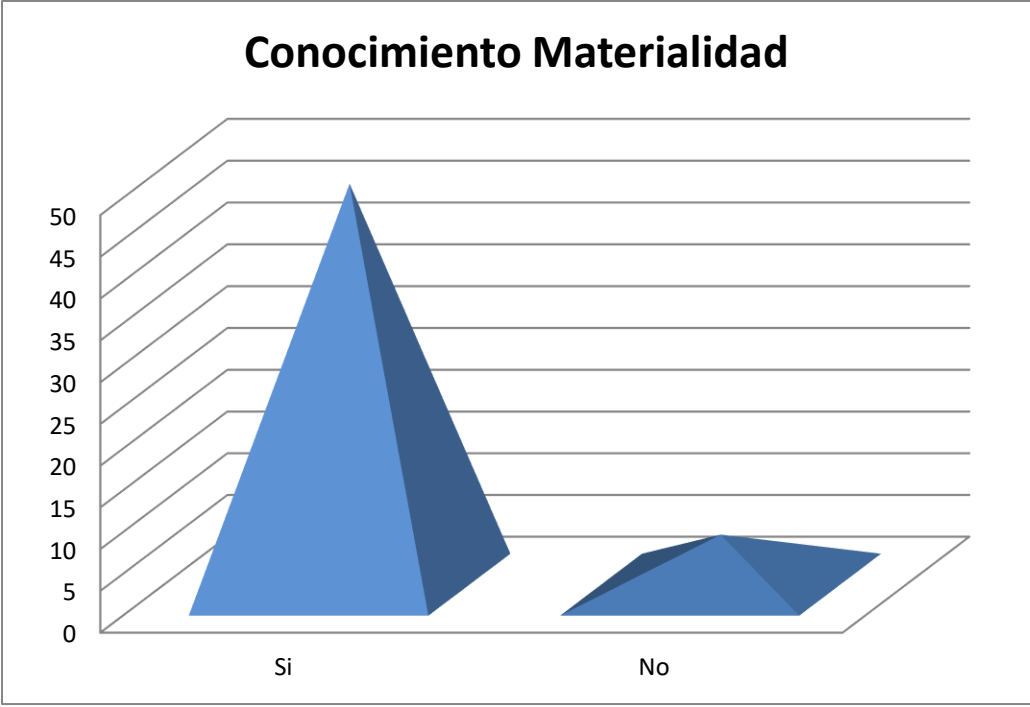
**Gráfico 12. El tipo de operación que te determinaron como inexistente proviene de: Prestación de servicio, Enajenación de bienes, Uso o goce temporal de bienes o Importación de bienes.**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta.

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 12. El tipo de operación que te determinaron como inexistente proviene de: Prestación de servicio, Enajenación de bienes, Uso o goce temporal de bienes o Importación de bienes. Se ejemplifica en la gráfica 12 donde se observa que para el 55% de los encuestados la operación que le determinaron como inexistente proviene de prestación de servicios, el 35 % de enajenación de bienes y el 10% por uso o goce temporal de bienes.

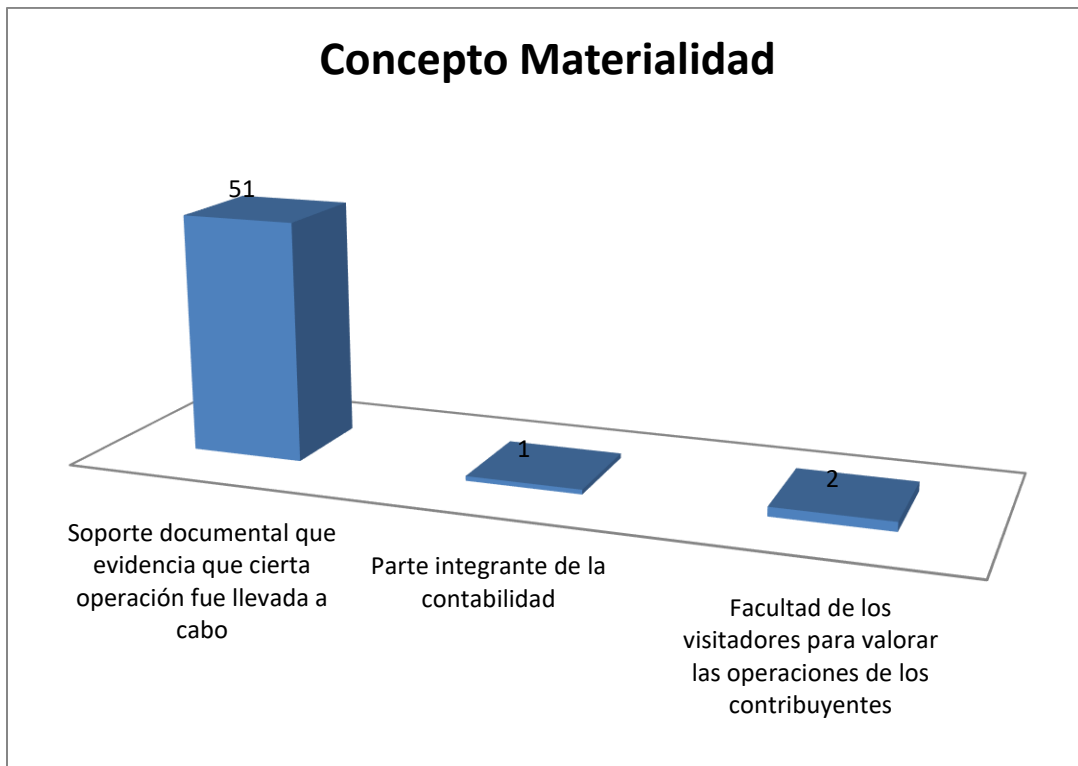
**Gráfico 13. Identificas a que se refiere la autoridad con el concepto de materialidad de las operaciones.**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 13. Identificas a que se refiere la autoridad con el concepto de materialidad de las operaciones. Se ejemplifica en la gráfica 13 donde se observa que 48 encuestados si conocen el concepto de materialidad y solo 6 de los encuestados no.

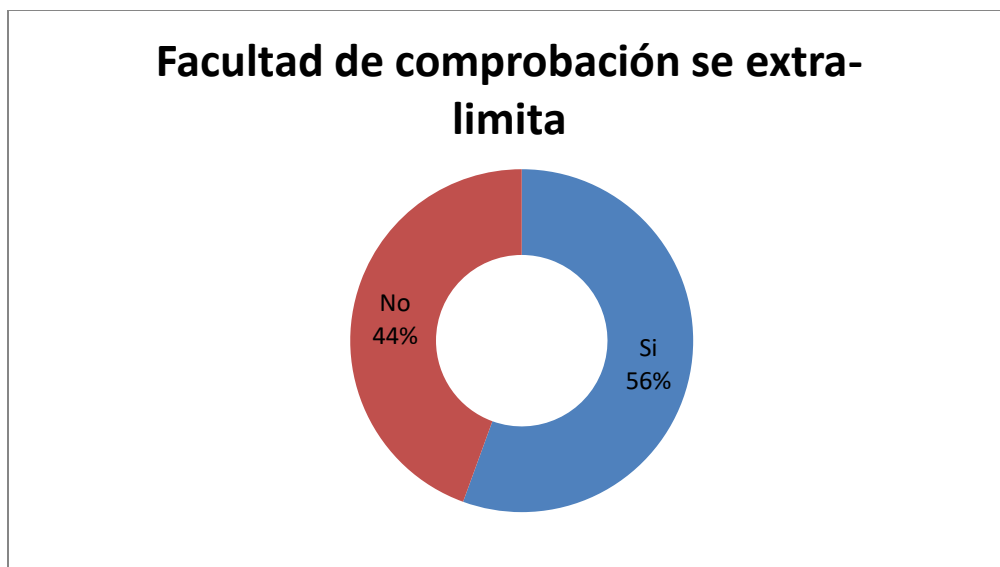
**Gráfico 14. ¿Cómo conceptualizas el término materialidad?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 14. ¿Cómo conceptualizas el término materialidad? Se ejemplifica en la gráfica 14 donde se observa que para 51 de los encuestados conceptualizan la materialidad como el soporte documental que evidencia que cierta operación fue llevada a cabo, para 2 personas la facultad de los visitadores para valorar las operaciones de los contribuyentes y para 1 persona lo conceptualiza como parte integrante de la contabilidad.

**Gráfico 15. Al solicitar la autoridad la materialidad de cualquier operación se extra-limita de sus facultades de comprobación.**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 15 Consideras que al solicitar la autoridad la materialidad de cualquier operación se extra-limita de sus facultades de comprobación. Se ejemplifica en la gráfica 15 donde se observa que el 56% de los encuestados considera que si se extra-limita la autoridad de sus facultades de comprobación y para un 44% opina que no.

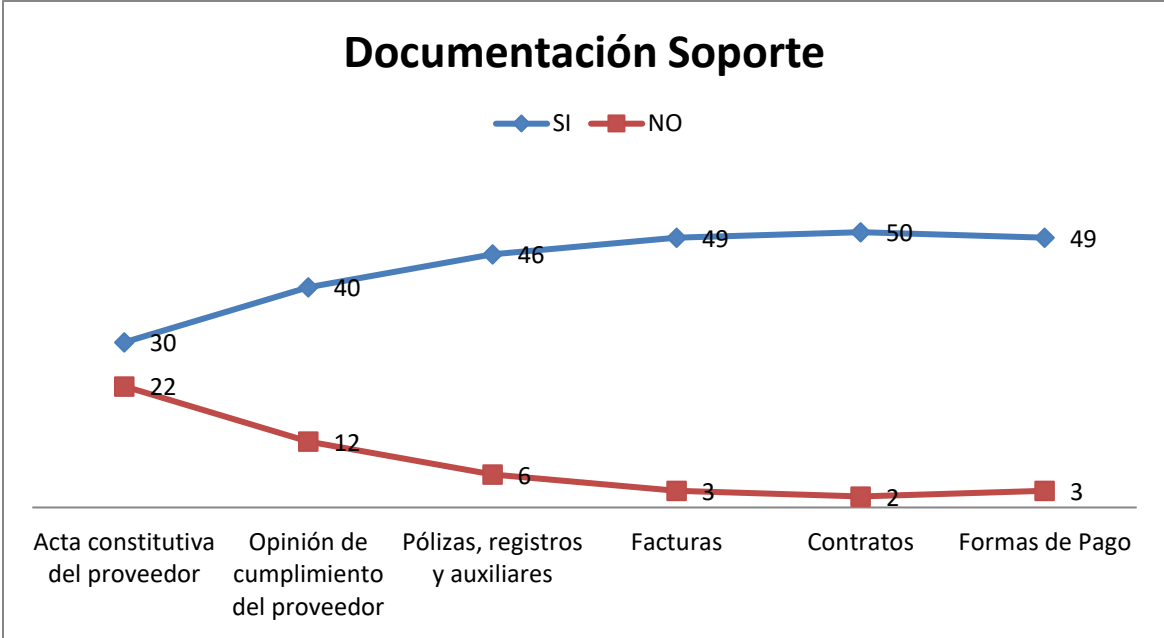
**Gráfico 16. Contar con la materialidad es parte fundamental para poder desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes.**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 16. Consideras que contar con la materialidad es parte fundamental para poder desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes. Se ejemplifica en la gráfica 16 donde se observa que 35 de los encuestados menciona que contar con la materialidad siempre es fundamental para poder desvirtuar la presunción de una operación determinada como inexistente y 19 consideran que casi siempre es necesaria contar con la materialidad.

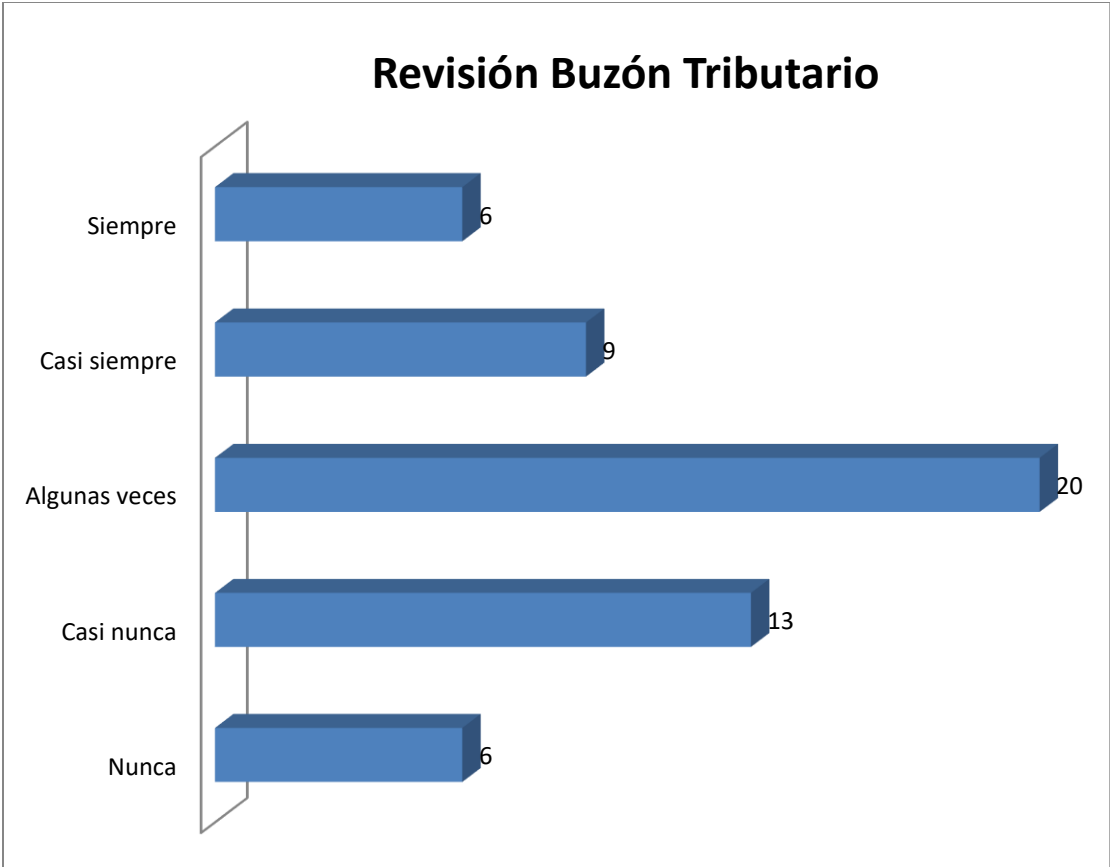
**Gráfico 17. ¿Con cuál documentación soportas tus operaciones para evitar ser blanco por parte de la autoridad?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 17. ¿Con cuál documentación soportas tus operaciones para evitar ser blanco por parte de la autoridad? Se ejemplifica en la gráfica 17 donde se observa que 50 de los encuestados menciona que se debe soportar con contratos, para 49 encuestados coinciden que se debe soportar con las facturas y formas de pago, para 46 personas tener las pólizas, registros y auxiliares, para 40 personas es necesario contar con opinión de cumplimiento del proveedor y para 30 encuestados se debe contar con acta constitutiva.

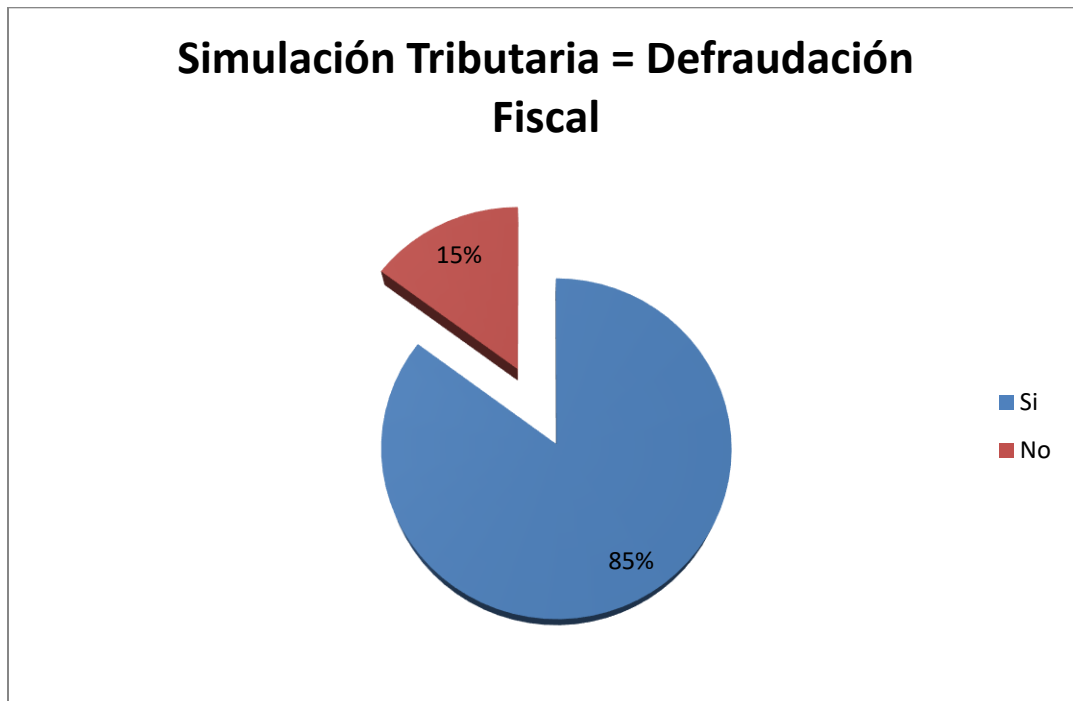
**Gráfico 18. ¿Con qué frecuencia revisas el listado publicado por el SAT denominado “lista negra”?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 18. ¿Con qué frecuencia revisas el listado publicado por el SAT denominado “lista negra”? Se ejemplifica en la gráfica 18 donde se observa que 20 encuestados lo revisa algunas veces, para 13 encuestados casi nunca, 9 personas lo revisa casi siempre y 6 de los encuestados contestó que nunca lo revisa y en empate los mismos encuestados contestó que siempre. Como conclusión se observa que en su mayoría lo revisa algunas veces.

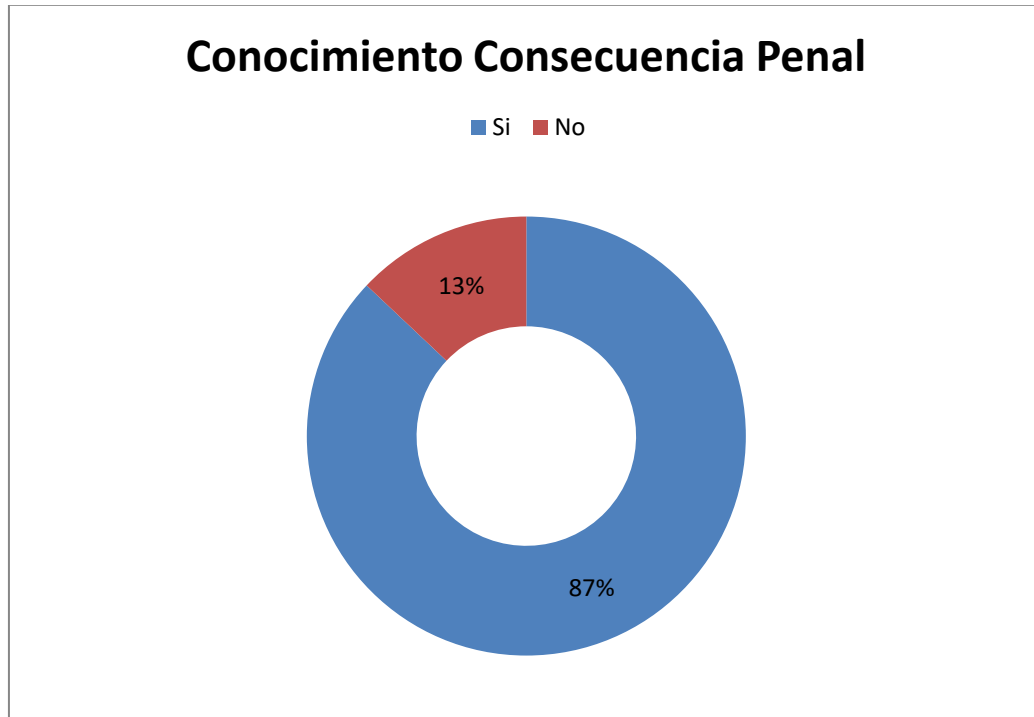
**Gráfico 19. ¿La simulación tributaria es equiparable a defraudación fiscal?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 19. ¿La simulación tributaria es equiparable a defraudación fiscal? Se ejemplifica en la gráfica 19 donde se observa que para un 85% de los encuestados si considera que la simulación tributaria es equiparable a defraudación fiscal y para un 15% menciona que no.

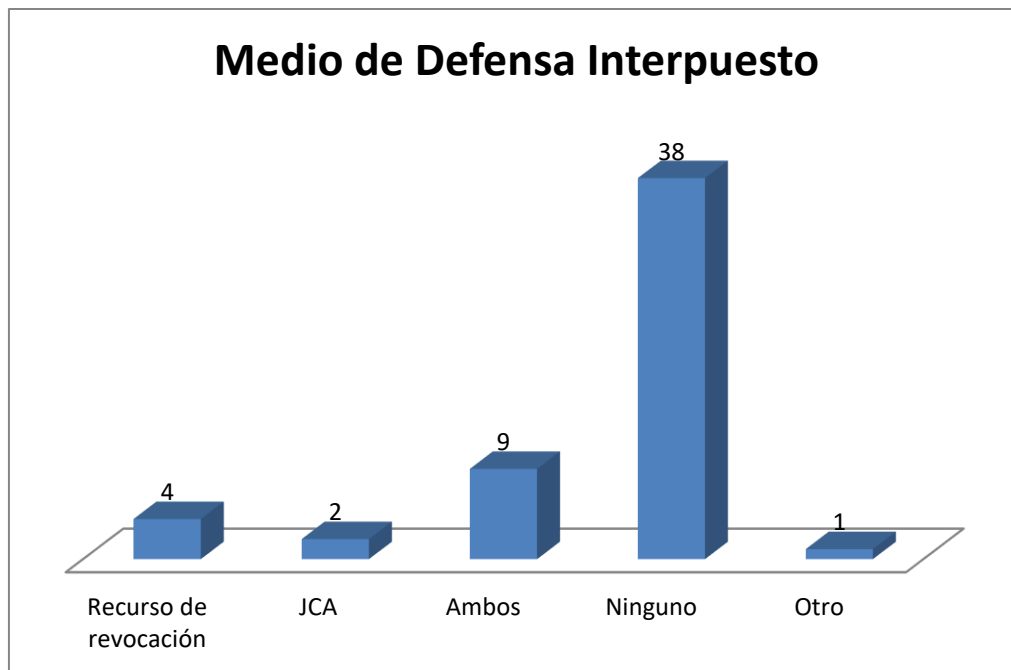
**Gráfico 20. ¿Conoces la consecuencia penal por cometer el delito de defraudación fiscal?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 20. ¿Conoces la consecuencia penal por cometer el delito de defraudación fiscal? Se ejemplifica en la gráfica 20 donde se observa que el 87% de los encuestados si conoce la consecuencia penal por el delito de defraudación fiscal y un 13% no tiene conocimiento de dicha pena.

**Gráfico 21. ¿Cuál medio de defensa ha interpuesto para desvirtuar presunción de operaciones simuladas?**



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la encuesta

Las respuestas obtenidas de la pregunta número 21. ¿Cuál medio de defensa ha interpuesto para desvirtuar presunción de operaciones simuladas? Se ejemplifica en la gráfica 21 donde se observa que 38 de los encuestados no han interpuesto ningún medio de defensa, 9 encuestados han interpuesto tanto el recurso de revocación como el juicio contencioso administrativo, de ahí 4 personas han interpuesto recurso de revocación, siguiendo 2 personas que interpusieron un juicio contencioso administrativo y un encuestado que contestó que otro medio de defensa.

## **CAPITULO 6. HACIA UNA PROPUESTA DE PREVENCION ANTE LA PRE-SUNCION DE OPERACIONES SIMULADAS**

En este capítulo se analizará que documentación debe amparar cualquier operación realizadas por las personas morales para prevenir realizar operaciones ante un posible emisor de facturas simuladas.

### **6.1 Como se deben de amparar las OPERACIONES EXISTENTES**

Ante este panorama señala (Arellano, 2017), “las empresas deben adoptar medidas preventivas como:

- *Analizar las condiciones comerciales establecidas con sus proveedores de bienes (sobre todo, con los de servicios), que permitan identificar riesgos relacionados con su solvencia moral*
- *Revisar de forma constante las publicaciones hechas en el DOF con respecto a las listas de los contribuyentes que presuntamente se encuentran involucrados en temas de operaciones inexistentes*
- *Revisar de manera minuciosa el cumplimiento de la materialidad de las condiciones contractuales pactadas entre las partes*
- *Contar con un expediente que integre todos los documentos (entregables) que permitan de manera fehaciente demostrar que se trató de una operación real*
- *Cerciorarse de que el proveedor contratado cuenta con activos, infraestructura, personal y capacidad económica*
- *En caso de que el proveedor subcontrate a terceros para proporcionar los servicios pactados con la empresa habrá que verificar que dicho tercero cumpla con sus obligaciones fiscales”*

Realizar operaciones fiscales con contribuyentes que presuntamente realizan operaciones inexistentes ocasiona que las erogaciones efectuadas sean consideradas como deducciones improcedentes al igual que los impuestos que se acreditan; incluso puede ser señalado como delito. (Arellano, 2017).

Además de las operaciones comentadas, los CFDI también son utilizados para emitir constancias de retenciones de impuestos y pagos de asimilables a salarios y de dividendos. (Arellano, 2017).

En caso de considerarse como inexistentes, las consecuencias sobre quienes reciben dichos CFDI incluyen el hecho de que no se puedan acreditar los impuestos que en los mismos se establecen, o implicaciones en términos de lavado de dinero por no demostrar el origen de los recursos señalados en los mismos. (Arellano, 2017).

Actualmente hay que reflexionar sobre la carga administrativa que tienen las empresas, así como el cuidado que deben asumir para cumplir con todas sus obligaciones fiscales, junto con las acciones a realizar para prevenir problemas futuros, especialmente en lo referente a operaciones que puedan considerarse como inexistentes. (Arellano, 2017).

(Tinoco, 2017) menciona para evitar que el SAT determine un producto o servicio como inexistente, se debe documentar la operación. “La autoridad solicitara al contribuyente la documentación que ampare la erogación:

- *Acta constitutiva, actas de asamblea, contratos de arrendamiento de donde realiza su actividad, comprobantes expedidos a sus clientes*

- *Pólizas, registros y auxiliares*

- *Facturas*

- *Contratos*

- *Formas de pago”*

## 6.2 Prevención ante una posible EFOS

(Saucillo, 2018) expone que, “para el caso de la EDOS, es decir, de los contribuyentes que utilizaron o dieron efectos fiscales a las facturas emitidas por quienes se publicaron en el listado definitivo, éstos tienen un plazo de 30 días para acreditar que efectivamente recibieron el servicio o el bien que consta en dicha factura o corrijan su situación fiscal. Asimismo, la autoridad podría efectuar un segundo requerimiento otorgando el plazo de 10 días para solventarlo. Por lo que a partir de que el contribuyente solviente el requerimiento o

presente su aclaración, la autoridad tendrá un plazo de 30 días para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió o recibió los servicios”.

Bajo esa tesitura, surge la necesidad de amparar nuestras operaciones con la suficiente documentación e información que las acrediten como existentes ante la autoridad fiscal. Las preguntas que la autoridad hará son las siguientes: ¿Cómo se proporcionaron los servicios? ¿Cuándo se proporcionaron los servicios? ¿Con qué recursos humanos y materiales se proporcionaron? ¿En dónde se proporcionaron? (Saucillo, 2018).

Para tal efecto, precisa (Saucillo, 2018) a continuación la información y documentación que solicita la autoridad al momento de emitir un requerimiento para comprobar las operaciones señaladas en el artículo 69-B del CFF, no obstante, de considerarla excesiva, se menciona para que se advierta el alcance de lo que solicita la autoridad:

1. “Tratándose de **bienes intangibles** por el periodo fiscal que corresponda se solicitará que se exhiba y proporcione:

*a. Indicar para qué fin se solicitó el servicio, se solicitará que se explique por escrito en qué consistieron las actividades u operaciones, las obligaciones de hacer, de dar, de no hacer, especificando características del servicio, los productos o bienes enajenados que consten en el campo de descripción de las facturas.*

*b. Indicar el medio utilizado y la razón por la cual se contactó a los proveedores.*

*c. Especificar en qué consistió, cómo y cuándo se proporcionó el servicio, para ello se deben entregar contratos que sean consistentes con las operaciones.*

*d. Indicar el nombre y registro federal de contribuyentes de las personas que prestaron el servicio, fechas, actividades realizadas, los recursos humanos y materiales utilizados, horas-hombre utilizadas, el mes, semana o día en que fueron proporcionados los servicios, los documentados elaborados y entregados (entregables).*

*e. Señalar cómo se realizó el pago.*

*f. Señalar de qué manera impactó el servicio adquirido en la obtención de ingresos.*

g. Se solicitará indicar el perfil de los prestadores del servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc.), proporcionando la documentación que lo ampare.

h. De las personas que físicamente prestan el servicio, se pedirá R.F.C., número de seguridad social, puesto que desempeñan, actividad que desarrollan, si se trata de un trabajo especializado o no de conformidad con el art. 15-A de la LFT (Ley Federal de Trabajo) el lugar en donde se prestan los servicios, unidad de medida en horas, días u otro, costo unitario e importe de la prestación de servicios.

i. Aviso de inscripción ante el IMSS de los trabajadores vía subcontratación, contratos individuales o colectivo, cuotas obrero-patronales de trabajadores vía subcontratación, fotocopia de las nóminas por el total de sueldos y salarios, expedientes de cada uno de los trabajadores con comprobante de último grado de estudios, declaraciones por concepto de retenciones, listas o controles de asistencia.

j. Que el lugar en que se presten los servicios, se tenga el espacio, los materiales y recursos humanos para efectuarlos, es decir, el personal y la infraestructura necesaria”.

2. “Tratándose de **bienes tangibles** por el periodo fiscal que corresponda se solicitara que se exhiba y proporcione:

a. El lugar en donde se recoge y entrega la mercancía, proporcionando la documentación comprobatoria.

b. En caso de haber efectuado pago de salarios, fletes, maniobras, etc., indicar el monto y la documentación que lo ampare.

c. Señalar el procedimiento que se realiza para efectuar los pedidos de compra solicitando se especifique el medio utilizado y la documentación que lo ampare.

d. Señalar el procedimiento que realiza para atender los pedidos de los clientes, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria que lo ampare.

e. Las tarjetas de almacén o la documentación comprobatoria que señale como ingreso la mercancía o productos a su almacén.

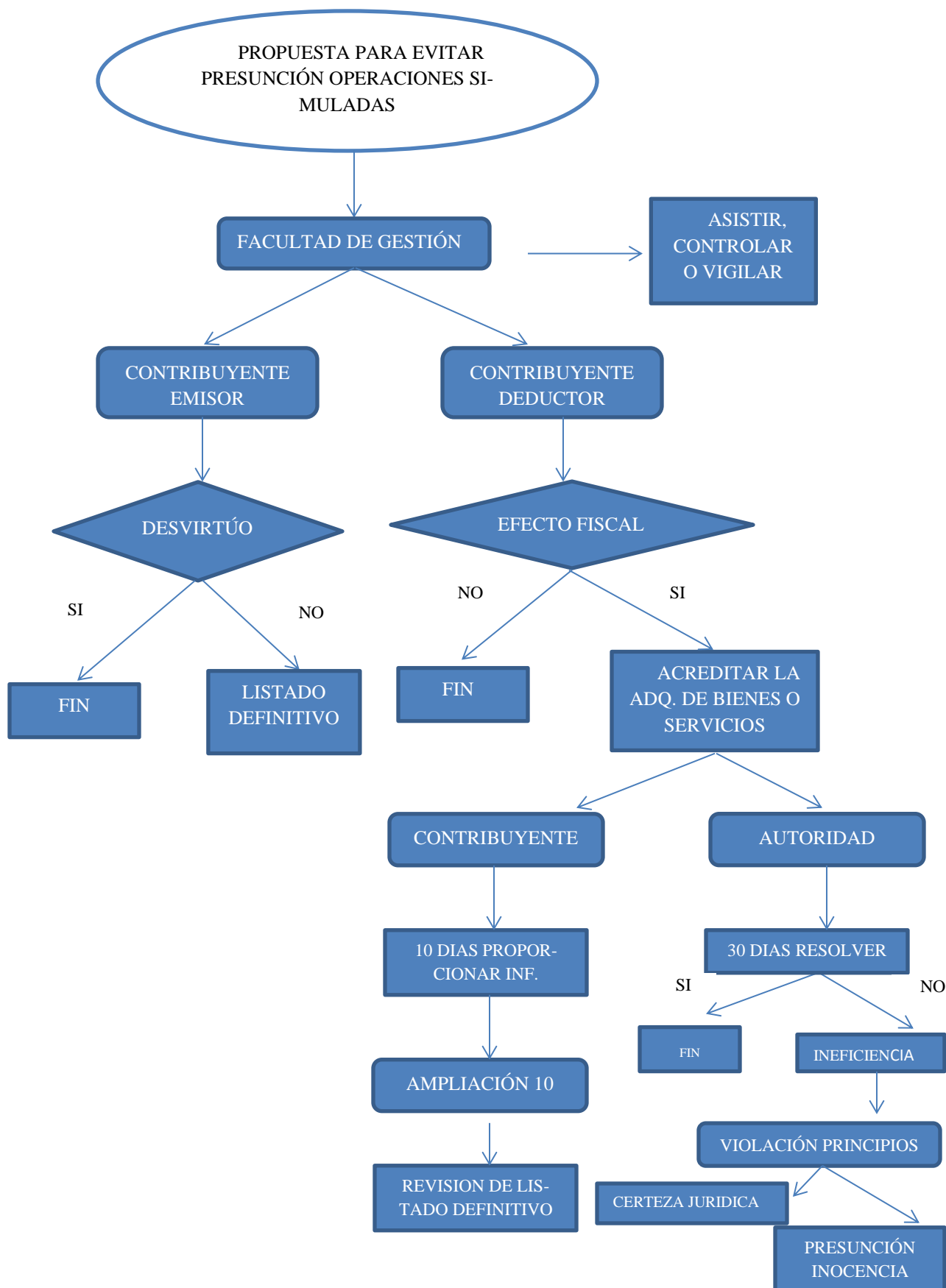
f. Documentación comprobatoria que demuestre la verificación física de la mercancía.

*g. Explique el control de inventarios y proporcione la documentación comprobatoria que lo ampare”.*

Por lo anterior y dado que los efectos de la publicación del listado definitivo radican en considerar que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, y que derivado de ello, el contribuyente se enfrenta a que le sean determinados créditos fiscales a su cargo, se recomienda consultar constantemente la publicación de los listados provisionales y definitivos señalados en el portal del SAT. Principalmente que, aunado a la determinación de omisiones en el pago de contribuciones, la autoridad se encuentra facultada para formular querrela e iniciar un procedimiento penal en contra del contribuyente. (Saucillo, 2018).

En conclusión, dice (Saucillo, 2018) “tal es la trascendencia del artículo 69-B del CFF que el contribuyente debe tener como prioridad revisar las operaciones que pudieran ubicarse en los supuestos previstos en el multicitado artículo, reunir y salvaguardar la información y documentación que pudiera soportarlas de manera fehaciente, así como estar pendiente de los listados publicados en el SAT, pues hacer lo contrario le implicaría un riesgo significativo que como se ha precisado no se trata únicamente de lo económico sino también en incurrir en causales de procedencia de delitos fiscales”.

### 6.3 Diagrama de Flujo



## 6.4 Matriz de Consistencia Fundamentada en el Estado del Arte

### Cuadro Comparativo Legislación Diferentes Países

PAIS	LEY APLICABLE	ARTICULO RELACIONADO SIMULACIÓN	SANCIÓN
ESPAÑA	LEY GENERAL TRIBUTARIA Y CODIGO PENAL	<p>“ART. 16.</p> <p>1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.</p> <p>2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.</p> <p>3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.</p>	<p>“ART. 305.</p> <p>1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.</p>
ARGENTINA	LEY 11.683 Y LEY 26.735	<p>“ARTICULO 47.- Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos”.</p>	<p>“ARTICULO 1º.-Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.</p>

MEXICO	CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	“ART. 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”.	“ART. 113 Bis.- Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados”.
--------	--------------------------------	--	--

Fuente: Elaboración propia.

Al revisar y analizar la legislación de otros países relacionada con el tema de investigación respecto a operaciones simuladas, se revisaron dos países que son España y Argentina, de lo cual comparado con la legislación mexicana, puedo proponer que México debería modificar su artículo 69-B al ser muy agresivo y específico, pues algún contribuyente sin realizar operaciones simuladas o inexistentes puede caer en el supuesto de no contar con activos, personal, infraestructura, capacidad material directa o indirectamente o simplemente por no estar no localizados, es tan amplio y a su vez tan específico dicho artículo en México que deja en estado de indefensión al contribuyente pues queda a criterio de la autoridad fiscal la determinación de la existencia de la simulación, además que dicho procedimiento recae sobre una facultad de gestión y se violenta el derecho de certidumbre jurídica a diferencia de la legislación de los países analizados donde en ambos recaen sobre un procedimiento o facultad de comprobación y se muestra como simulación simplemente el acto de engañar y obtener un beneficio de reducción tributaria el cual será sancionado tanto penalmente como económicamente dependiendo del importe defraudado.

## Conclusiones

En lo referido al objeto de estudio de la presente investigación, se concluye que ha podido lograr el objetivo general, el cual es elaborar una propuesta dirigida a todos los contribuyentes personas morales que contemple medidas preventivas que eviten que dichos contribuyentes caigan en un supuesto de simulación de operaciones que le generen créditos fiscales inexistentes. Así como los objetivos particulares, los cuales nos permiten definir

conceptos como, Evasión Fiscal y causas que la originan, Simulación Tributaria y sus efectos fiscales derivados de la Presunción, Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas, Empresas Deductoras de Operaciones Simuladas, así como su consecuencia penal por Defraudación Fiscal.

Al desarrollar esta investigación se puede concluir respecto al capítulo 1, que la evasión fiscal no es fenómeno actual sino proviene desde los egipcios y en base a varios estudios algunas causas que la originan son la ausencia de conciencia tributaria, contribuciones exageradamente altas, falta de transparencia y compleja estructura en el sistema tributario, es así que para evadir se debe recurrir a la simulación tributaria ya sea relativa o absoluta donde dará como consecuencia la erosión de la base gravable o generar algún saldo a favor.

Al referirnos al capítulo 2 se asevera alguna de las formas de simulación tributaria el cual es dar efecto a un comprobante fiscal inexistente donde intervienen dos figuras por una parte las Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y las Empresas Deductoras de Operaciones Simuladas (EDOS), ante este esquema de operación la autoridad ha implementado mayor fiscalización y conforme a la estadística del primer informe trimestral de este año 2020 el SAT ha logrado una mayor rentabilidad en la fiscalización del año 2019 respecto al 2018.

Por consiguiente para poder lograr esa fiscalización la autoridad se ha apoyado de su facultad para determinar la presunción respecto a operaciones simuladas a través del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que se estudió en el capítulo 3, y el procedimiento que tiene el contribuyente para poder desvirtuar dicha presunción, sin embargo dicha facultad de determinar la inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales a través de detectar si algún contribuyente se encuentra en alguno de estos supuestos de no contar con activos, personal, infraestructura o capacidad directa o indirectamente para prestar los servicios, comercializar o producir bienes es muy ambiguo y viola los derechos del contribuyente pues es posible que éste se encuentre en algún supuesto y no necesariamente se esté realizando una operación simulada, y es ante ello que el contribuyente deberá desvirtuar dicha presunción por parte de la autoridad la cual le generará un costo económico y administrativo que no debió generarse, de no existir dichos supuestos específicos que se manejan en la legislación tributaria de México.

En lo referente a la eliminación de la compensación universal más allá de combatir y frenar la defraudación fiscal evitando que los evasores que generaban un saldo a favor inexistente pudieran seguir con esta mala práctica, a los que ha perjudicado es a los contribuyentes cumplidos al quitarles flujo de efectivo para realizar sus operaciones habituales al no poder compensar con otros impuestos su saldo a favor y tener que realizar el proceso de devolución que como sabemos implica un trámite administrativo tedioso aunado con los tiempos de espera para la recuperación del saldo a favor.

Por último, se asevera respecto al capítulo 4, que la simulación tributaria es equiparable a defraudación fiscal el cual tiene consecuencia tanto económica o penal dependiendo de lo defraudado, para lo cual el contribuyente podrá hacer uso de un medio de defensa como lo es el recurso de revocación o el Juicio Contencioso Administrativo.

A pesar de que en este año 2020 se incrementaron las penas corporales y se incorporó a la defraudación fiscal como un delito equiparable a delincuencia organizada, esto como estrategia de la política tributaria del actual gobierno donde su principal objetivo es la fiscalización y el combate a la evasión de impuestos aplicando lo que conocemos como terrorismo fiscal, en mi punto de vista con base en la presente investigación estas medidas de coerción no lograran desalentar cabalmente la conducta de realizar operaciones simuladas pues como se vislumbró en la investigación de campo la mayoría de contribuyentes donde la autoridad les ha determinado presunción de operaciones inexistentes han logrado desvirtuar además sabedores que las penas económicas por evadir son fijas aunado con la corrupción existente, por lo que algunos contribuyentes corren el riesgo y lo llegan a considerar como una cuota por el derecho a evadir esto como consecuencia de que es poco probable que la autoridad lo detecte.

Es por tal motivo la importancia de tomar en consideración las medidas preventivas que se desarrollan en la presente investigación para evitar que la autoridad presuma la inexistencia de alguna operación o en caso de que la autoridad inicie facultades al respecto, el contribuyente cuente con la documentación y soporte necesario para poder desvirtuar dicha presunción de simulación de operaciones fiscales.

## Consideraciones Finales

La naturaleza del procedimiento que se regula en el art. 69-B del CFF es el de una facultad de gestión, la cual consiste en que la autoridad pueda asistir, controlar o vigilar la actuación del contribuyente, a diferencia de las facultades de comprobación donde la autoridad goza de potestad para inspeccionar, verificar, determinar o liquidar una obligación tributaria.

Es por tanto que en la regla 1.5 de la resolución miscelánea Fiscal para 2021 señala que para “las personas físicas o morales que hayan dado lugar a cualquier efecto fiscal a los documentos expedidos por contribuyentes que se encuentren en el listado definitivo, podrán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan dichos CFDI”. En efecto la autoridad podrá requerir adicionalmente documentación o información para poder llevar a cabo su facultad y el contribuyente tendrá 10 días para proporcionar la documentación o información, dicho plazo se podrá ampliar por diez días más a solicitud del contribuyente.

Para ello la autoridad tendrá treinta días para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios. Sin embargo, no existe ni en ley ni en reglas de resolución miscelánea el efecto en caso de que la autoridad no emita en dicho plazo la resolución. Es así que en tesis jurisprudencial define que la omisión del pronunciamiento pro-parte de la autoridad fiscal en dicho plazo de treinta días genera una negativa ficta impugnabile en la sede administrativa pero jamás una afirmativa ficta como se podría presuponer.

Este criterio fomenta la ineficiencia en la actuación de la autoridad fiscal y violenta el principio de certeza jurídica y presunción de inocencia que deben amparar al contribuyente.

Y por ende esto obliga al contribuyente a estar revisando frecuentemente el listado definitivo, como una carga adicional al cúmulo de deberes que ya se le atribuyen.

## Referencias

- Aquino, M. (2015). [https://www.researchgate.net/publication/28234537\\_La\\_evasion\\_fiscal\\_origen\\_y\\_medidas\\_de\\_accion\\_para\\_combatirla](https://www.researchgate.net/publication/28234537_La_evasion_fiscal_origen_y_medidas_de_accion_para_combatirla). Obtenido de <https://www.researchgate.net>
- Arellano, R. (2017). <https://home.kpmg.com/mx/es/home/tendencias/2017/08/el-impacto-de-las-operaciones-inexistentes.html>. Obtenido de <https://home.kpmg.com/mx>
- Bonnecase, J. (2002). *Elementos de Derecho Civil*. Mexico: Cárdenas Editor Distribuidor.
- Camargo, D. (2005). <https://www.eumed.net/libros-gratis/2005/dfch-eva/c1.htm>. Obtenido de <https://www.eumed.net>
- CEPAL. (1 de Septiembre de 2016). <https://www.cepal.org/es/noticias/evasion-fiscal-america-latina-llega-340000-millones-dolares-representa-67-pib-regional>. Obtenido de <https://www.cepal.org>
- CFF. (25 de 06 de 2021). [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_230421.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf). Obtenido de <http://www.diputados.gob.mx>
- Chávez, J. (2018). <https://www.inceptum.umich.mx/index.php/inceptum/article/viewFile/359/331>. Obtenido de <https://www.inceptum.umich.mx>
- Coronado, J. (14 de Noviembre de 2019). <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/11/14/corte-avala-eliminacion-de-la-compensacion-universal>. Obtenido de <https://idconline.mx/>
- Cosulich, J. (1993). [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/9480/S9300143\\_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/9480/S9300143_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
- De Anda, J. A. (Febrero de 2017). [http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/03/Fiscoactualidades\\_febrero\\_n%C3%BAm\\_39.pdf](http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/03/Fiscoactualidades_febrero_n%C3%BAm_39.pdf). Obtenido de <http://imcp.org.mx/>
- Del Valle, E. (2011). <https://revistaelectronica.unlar.edu.ar/index.php/oikonomos/article/viewFile/39/39>.
- Díaz, M. (2008). <http://rigobertobecerra.tripod.com/psicologiafiscal.htm>. Obtenido de <http://rigobertobecerra.tripod.com>
- DOF. (9 de Diciembre de 2013). [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013). Obtenido de <http://dof.gob.mx>

- DOF. (29 de Diciembre de 2020).  
[http://dof.gob.mx/2020/SHCP/Resolucion\\_Miscelanea\\_Fiscal\\_2021.pdf](http://dof.gob.mx/2020/SHCP/Resolucion_Miscelanea_Fiscal_2021.pdf). Obtenido de <http://dof.gob.mx>
- Durán, G. (2017). <https://www.ccpm.org.mx/avisos/OUTSOURCING%20PDF.pdf>.  
 Obtenido de <https://www.ccpm.org.mx>
- Espinoza, J. (1998). Evasión Fiscal. México: Porrúa.
- Gómez. (2018). <http://asesores-stratego.com/publicaciones/defraudacion-fiscal-consecuencia-por-no-desvirtuar-debidamente-operaciones-inexistentes/>. Obtenido de <http://asesores-stratego.com>
- Gómez, J. (2016). La simulación tributaria en el Régimen Mexicano. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 21-42.
- Hernández, R., de la Garza, S., Armendáriz, J., & Torres, R. (2018).  
<http://www.theibfr2.com/RePEc/ibf/rnegr/rgn-v6n4-2018/RGN-V6N4-2018-1.pdf>.  
 Obtenido de <http://www.theibfr2.com>
- [http://www.ccpg.org.mx/images/fondo-editorial/boletines/descargas/2015/04\\_Boletin\\_Tecnico\\_2015\\_abril.pdf](http://www.ccpg.org.mx/images/fondo-editorial/boletines/descargas/2015/04_Boletin_Tecnico_2015_abril.pdf). (Abril de 2015). Obtenido de <http://www.ccpg.org.mx/>
- J, T. (2000). *La Evasion fiscal causas, efectos y soluciones*. Mexico: Porrúa.
- Jiménez, M. I. (2003). Causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas. *Revista del Centro de Investigación. Universidad La Salle*, 77-90.
- Martínez, J. (1999). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Mexico: 2da edición.
- Martínez, M. (14 de Marzo de 2019).  
<https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/dnoticias/articles/eliminacion-compensacion-universal.html>. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/mx>
- Mendoza, M. (MAYO de 2015). [http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/06/Fiscoactualidades-mayo\\_n%C3%BAm\\_08.pdf](http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/06/Fiscoactualidades-mayo_n%C3%BAm_08.pdf). Obtenido de <http://imcp.org.mx>
- Molina, C. (2016). <https://dpiuninter.files.wordpress.com/2016/10/chris-molina-aragc3b3n-2016.pdf>. Obtenido de <https://dpiuninter.files.wordpress.com>
- Muñoz, L. (1972). *La prueba de la simulación*. Hispano Europea.

- Páez, M. E. (2017).  
<http://181.189.159.2/2017/mayo/incum/contenido/ponencias/Paez%20Medina%20Maria%20Elena/Datos%20relevantes%20y%20cifras.pdf>.
- Palacios, S. (22 de Enero de 2020). <https://www.altonivel.com.mx/empresas/asi-puedes-detectar-el-outsourcing-ilegal-o-simulacion-laboral/>. Obtenido de [www.altonivel.com.mx](http://www.altonivel.com.mx)
- PRODECON. (6 de Julio de 2021).  
[http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion\\_criterios\\_sustantivos\\_sasen\\_actualizada.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_sustantivos_sasen_actualizada.pdf). Obtenido de <http://www.prodecon.gob.mx>
- Reyes, J. (20 de Agosto de 2018). <https://www.avalia.com.mx/la-evasion-fiscal-en-el-mundo>. Obtenido de <https://www.avalia.com.mx/la-evasion-fiscal-en-el-mundo>
- Rodríguez. (2018). Operaciones inexistentes y actos simulados. . *Revista Fiscal de México PAF*. .
- Sanciprián, E. (Junio de 2018). <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/06/25/cambios-a-la-presuncion-de-operaciones-inexistentes>. Obtenido de <https://idconline.mx/>
- Santillán, R. (2017).  
[http://clubvirtual.gvaweb.com/admin/curricula/material/Dr.%20Ruben\\_Santillan.pdf](http://clubvirtual.gvaweb.com/admin/curricula/material/Dr.%20Ruben_Santillan.pdf). Obtenido de <http://clubvirtual.gvaweb.com>
- SAT. (2014).  
[http://www2.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informe\\_tributario/itg2014t2/glosario.pdf](http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/itg2014t2/glosario.pdf). Obtenido de <http://www2.sat.gob.mx>
- SAT. (2020).  
[http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG\\_4o\\_Trim2019.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG_4o_Trim2019.pdf). Obtenido de <http://omawww.sat.gob.mx>
- Saucillo, C. (2018). <https://krestonbsg.com.mx/wp-content/uploads/2018/01/PREVENCI%C3%93N-ANTE-UNA-POSIBLE-EFOS.pdf>. Obtenido de <https://krestonbsg.com.mx>
- Tacchi, C. (1993). Evasión Tributaria. En M. Instituto de Estudios Fiscales (Ed.), (pág. 25). Italia.
- Tapia, J. (2000). *La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones*. México: Porrúa.
- Tinoco, R. (2017). <https://contadormx.com/2017/08/31/listado-efos-edos-sat-operaciones-simuladas/>. Obtenido de <https://contadormx.com>

Vidales, J. (2003).

[https://books.google.com.mx/books/about/Glosario\\_de\\_t%C3%A9rminos\\_financieros.html?id=Z\\_Eyqx6XPqYC&redir\\_esc=y](https://books.google.com.mx/books/about/Glosario_de_t%C3%A9rminos_financieros.html?id=Z_Eyqx6XPqYC&redir_esc=y).

Zamarrón, H. (24 de Abril de 2021). <http://www.boletin.org.mx/Noticia/fin-a-la-simulacion-con-el-outsourcing>. Obtenido de <http://www.boletin.org.mx>

Zeitoune, J. (2001). <https://ucema.edu.ar/posgrado-download/tesinas2001/Pazo-MADE.pdf>.

## **Glosario (SAT, 2014)**

### **Actos de fiscalización**

“Actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria que tienen por finalidad constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras”.

### **Actos inexistentes:**

“Son aquellos que no reúnen los elementos de hecho que supone su naturaleza o su objeto, y en ausencia de los cuales es lógicamente imposible concebir su existencia”.

### **Aprovechamientos**

“Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.

### **Carga Fiscal**

“Es una forma de medir el tamaño del sector público o el nivel de las contribuciones públicas en una economía o país. Se define como la parte del producto social generado que toma el Estado mediante los impuestos federales, los derechos, productos y aprovechamientos para cumplir con sus funciones. Se mide dividiendo el total de ingresos fiscales (IF) entre el valor del Producto Interno Bruto (PIB),  $Carga\ Fiscal = IF/PIB$ ”.

### **Comprobantes fiscales:**

“Son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales”.

### **Compensación**

“Es el derecho que tiene el contribuyente de aplicar un saldo a favor o un pago de lo indebido contra las contribuciones que pudiera tener a cargo”.

### **Contribuyente**

“Persona física o moral obligada al pago de contribuciones, de conformidad con las leyes fiscales vigentes”.

### **Corrupción**

“Es el uso indebido del poder para otorgar u obtener una ventaja ilegítima o un beneficio personal”.

### **Declaración**

“Es el documento oficial con el que un Contribuyente presenta información referente a sus operaciones efectuadas en un periodo determinado”.

### **Defraudación fiscal:**

“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”.

### **Devolución de impuestos**

“Reintegración que realizan las autoridades fiscales a los contribuyentes por la obtención de pagos indebidos o saldos a favor en sus declaraciones”.

### **Evasión fiscal**

“Es toda acción u omisión parcial o total, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria”.

### **Fiscalizar**

“Acto mediante el cual la autoridad fiscal inspecciona los registros y actividades de la administración de un contribuyente con el propósito de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras”.

### **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

“Es un impuesto al consumo final que grava una parte del valor agregado generado en cada etapa de la cadena productiva”.

### **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

“Contribución que grava los ingresos de las personas físicas o morales residentes en el país, así como de las personas residentes en el extranjero por los ingresos atribuibles a sus establecimientos permanentes ubicados en territorio nacional o aquéllos que proceden de fuente de riqueza ubicada en el país”.

### **Lavado de dinero**

“Es un proceso para ocultar o disfrazar la existencia, el origen, o el uso de recursos generados a través de actividades ilícitas a efecto de integrarlos en la economía con apariencia de legitimidad”.

### **Simulación**

“Es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”.

### **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)**

“La OCDE es un organismo de naturaleza multidisciplinaria con capacidad para cubrir todas las áreas de la actividad gubernamental. Actualmente está conformado por 29 países miembros y mantiene una política de cooperación con distintas economías de 70 países”.

### **Persona Física**

“Es el hombre o mujer sujeto de derechos y obligaciones”.

### **Persona Moral**

“Son las entidades reconocidas por ley como sujetos de derechos y obligaciones. Suelen ser creadas por un grupo de personas que se unen con un fin determinado, como las sociedades mercantiles, las asociaciones y sociedades civiles”.

### **Padrón de Contribuyentes**

“Es un instrumento público en el que se encuentran inscritos los contribuyentes y que tiene el propósito de mantener un control y seguimiento adecuado de sus obligaciones fiscales”.

## **Producto Interno Bruto**

“En una forma de medir el tamaño de la economía de un país y se define como el valor de mercado de la totalidad de los bienes y servicios finales producidos en el país durante un periodo determinado. Equivale a la suma de los valores agregados brutos de los diversos sectores de la actividad económica”.

## **Recurso Administrativo de Revocación**

“Es el medio de defensa de los particulares establecido en el Código Fiscal de la Federación que se puede interponer contra actos administrativos definitivos dictados en materia fiscal y aduanera, que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen devoluciones de cantidades en términos de las leyes, exijan el pago de créditos fiscales y, en general, contra cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio a los particulares en materia fiscal y aduanera”.

## **Visita domiciliaria**

“Facultad establecida por las leyes para las autoridades fiscales y aduaneras, en virtud de la cual las mismas pueden verificar, dentro del domicilio fiscal o las sucursales de los contribuyentes, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras o la legalidad de las mercancías de comercio exterior”.

## **Abreviaturas**

ASF	Auditoría Superior de la Federación
CAME	Confederación Argentina de la Mediana Empresa
CEPAL	Comisión Económica para América Latina
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación

EFOS	Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas
EDOS	Empresas Deductoras de Operaciones Simuladas
FEDEA	Fundación de Estudios de Economía Aplicada
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
ITAM	Instituto Tecnológico Autónomo de México
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LFT	Ley Federal de Trabajo
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PIB	Producto Interno Bruto
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TJN	Tax Justice Network
UE	Unión Europea