



Benemérita Universidad Autónoma de Puebla.

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado.

Doctorado en Derecho Generación 2018 – 2022.

Tesis para obtener el Grado en Derecho.

Tesis:

El sistema tributario mexicano y la evasión fiscal de las personas jurídicas

Tutor: Dr. Marcos Gutiérrez Ayala.

Presenta: Mtro. Humberto Isaí Zayas Morales.

Número de matrícula: 218570746.

Noviembre. 2022.

Dedicatorias

Agradecimientos.

Índice

Dedicatorias.....	i
Agradecimientos.	ii
Presentación	2
Introducción	4
CAPITULO I. LA ELUSION Y EVASION DE IMPUESTOS.....	8
1.2 Los impuestos.....	11
1.2.1 Antecedentes internacionales	11
1.2.2 Antecedentes en México	15
1.2.3 Base constitucional y su clasificación.....	18
1.2.4 Concepto de Impuestos	24
1.3 Los ilícitos tributarios	28
1.3.1 Definición de ilícito tributario.....	28
1.4 La elusión fiscal	31
1.5 La evasión fiscal y sus causas.	35
1.6. La simulación fiscal	37
1.7. Personas Jurídicas	40
CAPITULO II LA DEFRAUDACION FISCAL.....	41
2.1 Concepto de Defraudación Fiscal	41
2.2 Elementos constitutivos del Tipo Penal	44
2.3 El Delito de Defraudación Fiscal y su Penalidad.....	49
2.4 La Defraudación Fiscal Equiparada	50
2.5 Defraudación Fiscal Calificada	57
2.6. Sujetos responsables sobre el Delito de Defraudación Fiscal.....	59
CAPITULO III. FIGURAS LEGALES, POR LAS CUALES LAS PERSONAS JURIDICAS PRACTICAN LA EVASION FISCAL.....	64
3.1. EFOS Y EDOS.....	64
3.1.2. Revisión del marco legal.....	70
3.2. Redes de patrones.....	72

3.3. Caracterización de las redes de patrones.....	78
3.4. Ejemplo de redes	81
3.5. Asociaciones civiles	103
3.6. Outsourcing.	107
3.7. Breve análisis de iniciativas del outsourcing en su proceso de reforma en el Senado de la República hasta el año 2021.	112
3.8. Federalismo hacendario	115
3.11. Propuestas para combatir la evasión fiscal ante la autoridad hacendaria.....	118.
CONCLUSION.....	123
REFERENCIAS.....	128
ANEXOS.....	131

Presentación

La evasión fiscal **que** es un delito, que, si bien se conoce que ha crecido y actuado desde tiempos remotos. Es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede determinar como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes definen el tratamiento de la evasión como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Actualmente **no son claras las leyes** para sus reglamentaciones cuando se practican, puesto que son actos tendientes para eludir el pago de un impuesto no de manera correcta, sino fuera de la ley, simulando actos fraudulentos. Hay 2 rubros grandes, las empresas y las personas físicas. En el caso de las empresas, tienen abogados y contadores que diseñan estrategias para eludir el fisco, se habla mucho que los grandes grupos empresariales evaden impuestos, ha existido el tratar de evitar el impacto del gravamen de una manera directa. Se encuentran equipos de abogados y contadores expertos en la materia que tratan de encontrar esos resquicios y formas para interpretar la norma a favor en planeaciones fiscales para no pagar contribuciones.

La evasión tributaria no sólo significa una pérdida de ingresos fiscales, con su efecto consiguiente en la prestación de los servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema Tributario, fracturando la equidad de los impuestos. La importancia de la carga fiscal y su influencia en los costos de producción y comercialización, así como de la prestación de servicios, hace que el contribuyente evasor goce de ventajas significativas frente al contribuyente cumplidor, por esta razón la investigación beneficia a todos los gobernados de la República Mexicana.

La evasión fiscal está ligada de una u otra forma a la economía informal y al contrabando, se presentarán algunas consideraciones en tal sentido, indicando metodologías

para calcularla; señalando además ciertos lineamientos que permitan ubicar a posibles evasores, y finalmente presentar algunas definiciones necesarias para la mejor comprensión de los temas tratados. Así como, conocer experiencias de funcionarios públicos, que nos permitirá conocer más de cerca la problemática de la evasión fiscal de las personas jurídicas.

El estudio de este tema obedece a la preocupación y búsqueda de equidad entre los contribuyentes, así como dar a conocer el rezago y deterioro que este fenómeno trae consigo, principalmente en materia de educación, desarrollo tecnológico y salud pública, entre otros aspectos que se ven afectados por estas prácticas de evasión fiscal. Por lo que, en este presente proyecto, trataremos de saber las causas del problema y los efectos que producen, contribuyendo con conocimiento e información que será un aporte para la sociedad y para la mejora de la recaudación de impuestos.

Introducción

Al analizar las causas de la práctica de la evasión fiscal de las personas jurídicas, en el régimen de actividades empresariales, con el fin de verificar por qué el derecho sancionador tributario no se aplica en muchas situaciones de evasión fiscal, se trata de identificar cómo afecta la evasión fiscal de las personas jurídicas a los ciudadanos, ya que no reciben servicios públicos de calidad.

Se busca determinar cuáles son las causas de la evasión fiscal de las personas jurídicas y las consecuencias en el sistema tributario mexicano que afecta al erario nacional, y por qué no se aplica el derecho sancionador a los contribuyentes como la ley lo determina.

Los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado. A continuación, se establecen los elementos teóricos necesarios para comprender la importancia de los impuestos en la actualidad.

Los impuestos son una parte sustancial (la más importante) de los ingresos públicos, pero antes de dar una definición sobre estos, es relevante aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. Cuando hablamos de ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.¹

Los elementos más importantes del impuesto son: el sujeto, el objeto, la fuente, la base, la cuota y la tasa. A continuación, se especifican cada uno de éstos.

¹ Roberto Santillán Rosas Aniceto, *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*, México, Escuela Nacional de Economía, 1962, p. 145.

- a. *Sujeto*. Este puede ser de dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo. El sujeto activo es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos. De tal forma en México los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios. El sujeto pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos en los términos establecidos por las leyes. Hay diferencias entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del impuesto, en el que muchas veces se generan confusiones, como sucede con los impuestos indirectos. El sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador del impuesto es quien realmente paga el impuesto.
- b. *Objeto*. Es la actividad o cosa que la Ley señala como el motivo del gravamen, de tal manera que se considera como el hecho generador del impuesto.
- c. *Fuente*. Se refiere al monto de los bienes o de la riqueza de una persona física o moral de donde provienen las cantidades necesarias para el pago de los impuestos. De tal forma las fuentes resultan ser el capital y el trabajo.
- d. *Base*. Es el monto gravable sobre el cual se determina la cuantía del impuesto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, número de litros producidos y el ingreso anual de un contribuyente.
- e. *Unidad*. Es la parte alícuota, específica o monetaria que se considera de acuerdo con la ley para fijar el monto del impuesto. Por ejemplo: un kilo de arena, un litro de petróleo, un dólar americano, etc.
- f. *Cuota*. Es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas. En caso de que la cantidad de dinero percibida sea como porcentaje por unidad entonces se está hablando de tasa.²

Por otra parte, la teoría de la equivalencia o teoría del beneficio considera que las contribuciones tienen como fin principal costear los servicios públicos que el estado presta,

² Jacinto Faya Viezca, *Finanzas Públicas*, México, Editorial Porrúa, 1998, p.97.

por lo que se estima que lo que los particulares pagan por concepto de contribuciones es equivalente a los servicios públicos recibidos.

Se estima, de acuerdo con esta teoría, que el importe de las contribuciones que se pagan es equivalente al valor de los servicios que presta el estado.

Sin embargo, esta teoría ha tenido que soportar las siguientes críticas: la principal es en el sentido de que el Estado, a través de las contribuciones, no solamente sufraga los servicios públicos, sino también los de otras actividades que son realizadas con fines de interés social o económico.

La segunda crítica que se ha formulado a esta teoría ha sido en el sentido de que no todas las leyes fiscales tienen la finalidad de proporcionar recursos al Estado, sino que ello es ajeno al propósito que fundamenta la emisión de dichas leyes.

Además, esta justificación se ha considerado como vaga e imprecisa, en virtud de que el concepto de servicio público es variable o mutable, por estar supeditado a las ideas políticas financieras de las personas que se encuentren como titulares de los puestos ejecutivos, en una época y lugar determinados.³

Esta teoría estima que la obligación es para la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Considera que las necesidades del Estado son equiparables a las del hombre, dividiéndolas en dos clases de necesidades: físicas y espirituales.

Las necesidades físicas son alimentación, vestido, habitación y en general, todas aquellas indispensables para poder subsistir, satisfechas las necesidades físicas, el hombre puede satisfacer las demás, que significan mejorar las condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le permitirán una superación personal.

³ Refugio de Jesús Fernández Martínez, *Derecho fiscal*, México, Editorial McGraw-Hill, 2004. p. 45.

La sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en lo individual, necesidades a fin de poder subsistir primero y elevarse espiritualmente después, lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de contribuciones.

Las necesidades físicas de la sociedad, similares a lo individual, son el alimento, la vivienda, vestidos y servicios públicos; en cuanto a las necesidades espirituales podemos citar escuelas, universidades, museos y campos deportivos.⁴

Esta teoría ha considerado que la obligación del contribuyente de proporcionar recursos al Estado deriva de la simple calidad de ser ciudadano de un Estado; dicha obligación surge de la condición del súbdito, “de su deber de sujeción”, no estando condicionada dicha obligación a que el contribuyente perciba beneficios o ventajas como fundamento jurídico para contribuir.⁵

La evasión fiscal, se ha ido modernizando desde su misma creación, es por ello la importancia de reglamentar aquellas formas en las que se han utilizado para no cumplir con los requerimientos que se adquieren cuando deciden convertirse en evasores fiscales con conocimiento.

Cuando buscan las personas expertas y los recursos para no cumplir con sus deberes con el Estado y este a su vez con sus deberes, por falta de los recursos que no se obtienen de los evasores es este el interés de la investigación. Actualmente se sabe que la evasión fiscal ha tenido aliados en las autoridades que han actuado en complicidad con quienes practican.

⁴ *Ibíd.*, p. 49.

⁵ Cesar Calvo Langarica, *Estudio contable de los impuestos* (30ª ed.), México, Editorial PAC, 2000, p. 56.

CAPITULO I.

LA ELUSIÓN Y EVASIÓN DE IMPUESTOS

Los impuestos en nuestro país, como en todo el mundo, son de gran importancia desde épocas remotas. Esta estriba en que resultan indispensables para la funcionalidad del Estado, es decir, si no se perciben dichos ingresos, no tienen las condiciones de cumplir con la finalidad de proporcionar bienes y servicios públicos en el país.

Dada su importancia, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31 fracción IV, establece como una obligación de los mexicanos pagar contribuciones al Estado, para que éste pueda sufragar el gasto público.⁶

Desafortunadamente, en México existe una pobre recaudación de impuestos, la problemática que ocasiona esta baja percepción es el fenómeno de la evasión fiscal y aun cuando existe una sanción penal para quienes incurren en este supuesto, el escaso control sobre la evasión no permiten combatirlo eficientemente.

Otra figura importante es la elusión fiscal, considerada por diversos autores como una evasión lícita, y por ende muy difícil de controlar, trae como consecuencia que el Estado perciba menos ingresos. Si bien la elusión fiscal no infringe la ley, provoca que disminuya la recaudación de impuestos, que a su vez trae aparejada otras consecuencias como el propio aumento de impuestos en diversos sectores, para cubrir lo que se deja de percibir.

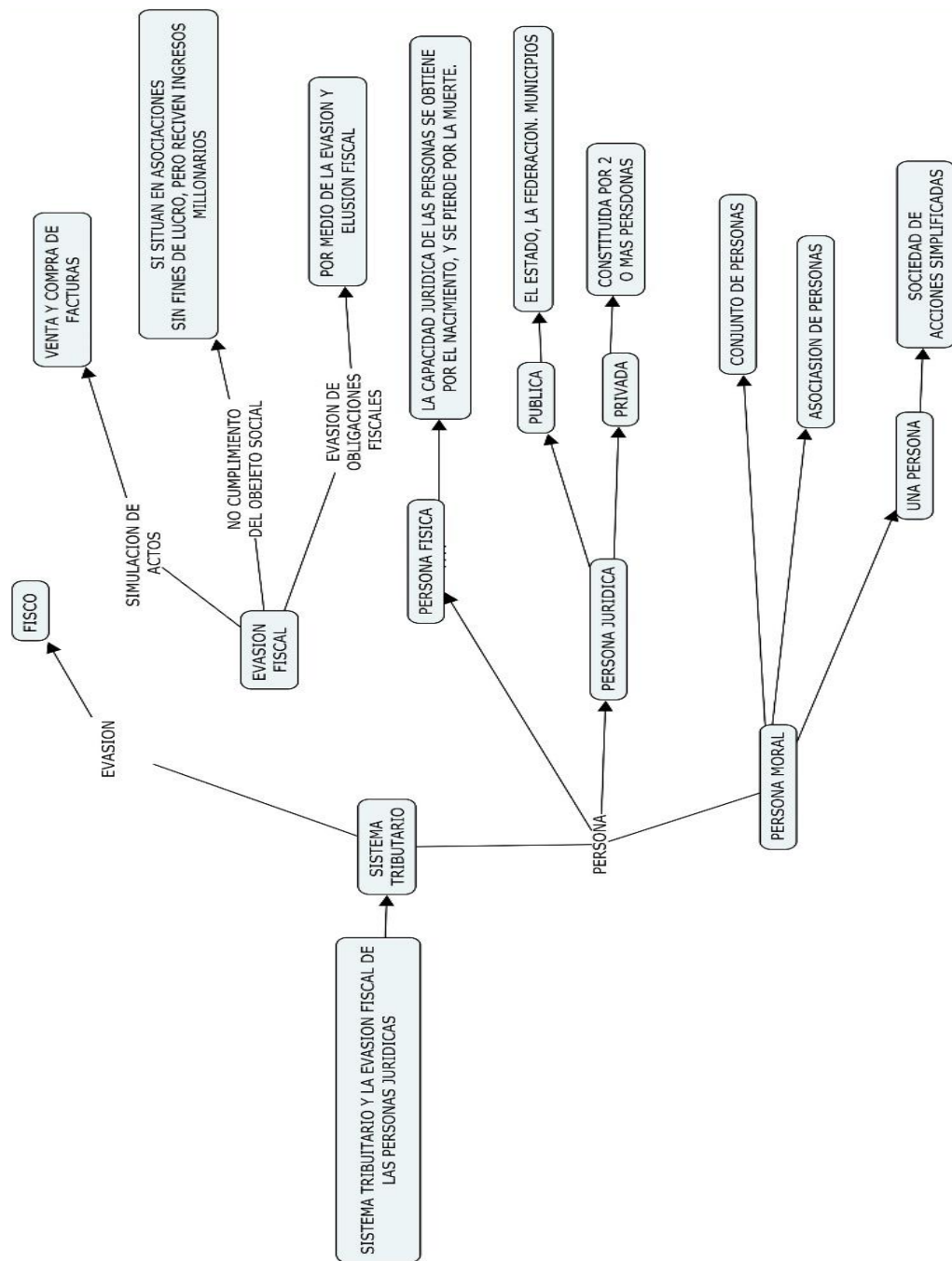
En esa cerrazón, se considera que se deben contemplar, en determinadas circunstancias, a la elusión como un tipo de defraudación fiscal. Como la defraudación fiscal es un delito, se debe incluir, mediante una reforma fiscal, la conducta reiterada de la elusión fiscal como delito; aunado a proponer otras medidas para que, si bien no se puede eliminar, de algún modo se pueda controlar.

⁶ **Artículo 31.** *Son obligaciones de los mexicanos: [...] IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

En esa tesitura, en la presente investigación se analizará la figura de la evasión fiscal dividiendo la información en tres capítulos, partiendo desde un enfoque histórico y analítico de los elementos indispensables para su entendimiento. Siguiendo en nuestro segundo y tercer capítulo con el método jurídico, exponiendo todo lo relativo a la defraudación fiscal y el procedimiento penal en materia fiscal.

Para concluir, con un análisis de la problemática que envuelve a México con la defraudación fiscal y a su vez la evasión fiscal, para que, a través del método comparativo, con normativas internacionales, se obtengan elementos para establecer la manera en la que se contrarreste la baja percepción de impuestos. Todo este desarrollo siguiendo el método deductivo, de lo general a lo particular.

El objetivo principal de esta investigación es encontrar una solución óptima para contribuir en la mejorara de la recaudación de impuestos y con ello evitar las consecuencias negativas que provoca su omisión.



7

⁷ Cuadro de elaboración propia, tomado de los conceptos y el orden que elaboro el Dr. José Alfredo Muñoz Carreto, en el comité tutorial de la presente tesis del día; veintiséis de Noviembre del 2021, y fueron proyectados por el mismo expositor, para una comprensión conceptual de las personas jurídicas.

1.2 Los impuestos

Para explicar lo que es la elusión fiscal y la evasión de impuestos, se debe entender qué son los impuestos, su origen, cómo fueron concebidos a lo largo de la historia, su evolución en paralelo con los cambios que se generan en la sociedad y, por supuesto, la importancia que tienen hoy en día en México.

1.2.1 Antecedentes internacionales

Los impuestos surgen como una necesidad derivada de la decisión que adopta el hombre de vivir en sociedad, formando las primeras civilizaciones.

Para algunos tratadistas, cuya formación no es jurídica, como sociólogos, antropólogos y arqueólogos, entre otros, es acertado utilizar la palabra tributo cuando se refiere a la historia, en atención a que el tributo durante su evolución, adoptó el nombre de impuesto como se conoce en la actualidad.

Tributo proviene del latín *tributum*, que significa "*carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo a el señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez de las llamadas cargas públicas*".⁸

Los impuestos son tan antiguos como la existencia del hombre en la Tierra, por tanto, es difícil determinar con precisión su nacimiento. Existe una infinidad de temas relativos a los impuestos en distintas épocas, con lo que se puede formar una secuencia sobre la evolución y la importancia que han tomado hasta nuestra época.

Una manera de comprender cómo se desarrolló el hombre a través del tiempo son los modos de producción en la Economía Política y Política Económica; en éstos se explica cómo se organizaron para satisfacer sus necesidades.

⁸ Daniel Diep Diep, *La evolución histórica del tributo*, *Derechos humanos*. Órgano informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, *Derechos humanos e impuestos*, Número.64, Noviembre-Diciembre, 2015, p. 67. [En línea]: <http://juridicas.mx/publica/librevireviderhum/cont/64/pr/pr24.pdf> [Consulta 05 de febrero de 2019].

Por lo que se considera necesario mencionar esos medios de producción, toda vez que generan una mejor comprensión respecto del por qué se originaron una gran variedad de tributos.

Estos medios se dividen de la siguiente manera:

MEDIOS DE PRODUCCION ⁹:



Desde la comunidad primitiva, según relato del economista Mancur Olson, citado por Fausto Hernández en su obra *Para entender los impuestos en México*, se tienen datos que desde que el hombre vivía del autoconsumo agrícola, para evitar el crimen y el robo de sus cosechas, negociaban con algún bandido para obtener su protección a cambio de una porción de su siembra, y fue así como surgió el Estado, cuya función era proveer seguridad pública a cambio de un impuesto.

Durante el esclavismo, el cual se consolidó como sistema económico predominante en varios imperios de la edad antigua (5000 a.C. al 500 d.C.), como en el imperio egipcio, babilonio, asirio, griego y romano, se consideraban a los tributos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre vencidos. En esta etapa se comienza a desarrollar la propiedad privada, y el esclavo pertenece a la propiedad.

En el Imperio Romano, que continúa con el esclavismo, los ciudadanos romanos gozaban del Derecho de ciudadanía, no pagaban tributos, ello correspondía a los pueblos

⁹ Cuadro tomado de la obra de: Hernández Trillo, Fausto. *Para entender los impuestos en México*, México, Editorial Nostra Ediciones, 2010, p. 7.

subyugados, es decir, estos pagaban por ellos. Antes y después de nuestra era, surgieron diversas figuras recaudatorias como las siguientes:

- Diezmo o *decuma*.
- Estipendio o *stipendium*. Tributo fijo en dinero.
- Cuota.
- Tasa aduanera. Marítima o fronteriza sobre mercancía y otros bienes.
- Renta provincial. Era la toma de posesión de bienes territoriales a título de derecho de guerra.
- Requisa. Correspondía a un gasto de administración militar consistente en alojamiento, abrigo, leña y utensilios a las tropas.
- La exacción. Entrega de toda clase de regalos y dádivas a magistrados y republicanos.
- La explotación provincial. Simple saqueo de las colonias solo por disposición imperial.

Como se aprecia, existieron toda clase de cargas y abusos, a tal magnitud que el nombre de recaudador de tributos o publicano, fuera el equivalente a ladrón.

El impuesto predial era considerado inseparable del *fundo* llamándose *pensitationes*, llegándose al punto de que se consideraba ilícito comprar o vender cosas sin impuesto, "*sine censu vel reliquisfundum comparad non posse*" lo cual se traduce en que sin el impuesto el comprador no podía poseer; en otras palabras, no había cosa sin tributo: "*rem sine censu*".¹⁰

Avanzando hacia la Edad Media, nos situamos en el feudalismo, encontramos dos figuras que destacan, los vasallos y siervos, que cubrían tributos como la prestación de servicios personales y los económicos, que eran cubiertos en dinero y especie.

En esta época, con la figura del Señor Feudal, surgen los tributos derivados de, entre otras: la del servicio militar, que consistía en acompañar al señor a la guerra, y el de cultivar

¹⁰ Gregorio Sánchez León, *Derecho fiscal Mexicano* 12ª ed. México, Ed. Cárdenas, 2000, p.10.

la tierra del Señor Feudal dentro de ciertos días de la semana. Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban a cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie".¹¹

Aunado a lo anterior, dentro de las obligaciones económicas aparece incluso, el hecho de contribuir por la utilización de un horno, o bien el molino del señor feudal, contribuciones que debían pagarse con vinos, granos, cabezas de ganado o con la aportación del impuesto de la tallo o pecho o bien, el impuesto de la mano muerta y el diezmo.

Dichos impuestos tienen su origen en actos relativos al casamiento de una de las hijas, la adquisición de equipo para cruzadas, la propiedad de un inmueble, además, en caso de fallecimiento por parte de un siervo y tenía bienes, estos se adjudicaban en favor del Señor Feudal, ahora bien, en caso de que el difunto tuviese parientes y el Señor Feudal permitía que estos heredaran, debían pagar el Derecho de Relieve.

Es importante hacer alusión al hecho que da un giro importante en la forma de pago de las contribuciones, el cual se presenta cuando Carlomagno manda a acuñar la primera moneda con su rostro, ya a partir de ese momento las contribuciones dejan de pagarse en especie y se comienza a pagar con monedas.

Es en España donde el municipio toma importancia desde un punto de vista fiscal y financiero, pues a finales del siglo XIII, se establece un sistema fiscal municipal, en el que se aplican impuestos indirectos sobre una serie de productos gravados y un aumento importante en las tarifas, impuestos en su mayoría dirigidos para el financiamiento de campañas militares.

Con el paso del tiempo los impuestos de carácter personal fueron sustituidos por prestaciones en dinero. Ya con el capitalismo surgen dos clases sociales fundamentales: la burguesía, que era considerada como la fuerza empresarial y correspondía a la clase

¹¹ *Óp. cit.* p. 12.

dominante; y el proletariado, que tocaba a los obreros asalariados que eran explotados por la burguesía.

De tal forma que se originan diversos impuestos como lo son los derechos por el servicio de impartición de justicia. El desarrollo del comercio, del mercado y de la economía monetaria, propicia el surgimiento de nuevos impuestos como el pago de peaje, que se cobraba por transitar por determinados caminos o puentes, lo que hoy en materia internacional se ha transformado en impuestos de importación o de exportación.

En el modo de producción socialista los medios de producción son para beneficio de la sociedad y no para un beneficio particular como en el capitalismo.

1.2.2 Antecedentes en México

Por lo que respecta a México, durante la época precolombina se pagaba el tributo azteca en especie, que eran cigarros, bolas de caucho para el juego de pelota, águilas, serpientes para alimentar las pajareras reales y, anualmente, se entregaba cierto número de mancebos destinados al sacrificio por motivos religiosos.

Con la llegada de los españoles el tributo azteca en especie se modificó por un tributo en monedas. Durante los 300 años que duró la Colonia, los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y resultaron un obstáculo para su desarrollo.

Entre los tributos más relevantes, se tienen: **a.** el impuesto de Avería, pago de los dueños de las mercaderías para pagar los gastos de los barcos reales; **b.** el impuesto de Alcabalas, por la contratación de ventas y permutas; **c.** el impuesto de pesca y buceo, por concepto de extracción de perlas; **d.** el impuesto de Lanzas, por título de nobleza; **e.** el impuesto de Caldos aplicado a la fabricación de vinos, aguardiente y licores, entre otros.

Los nativos de América además de impuestos, pagaban con trabajo, a veces de por vida, en minas, haciendas y granjas. Debían de llevar consigo su carta de pago de tributo o pagarlo otra vez, lo que se considera una forma de esclavitud que se vivió en la Nueva España.

En vías de la independencia de México se fueron generando nuevas normatividades en materia de tributos, ejemplo de ello se encuentra en un Bando emitido por Don Miguel Hidalgo y Costilla, en la ciudad de Guadalajara el 29 de noviembre de 1810, en el que se ordenaba que:

"siendo necesario de parte de éste (el vasallo), alguna remuneración para los forzosos gastos de guerra y otros indispensables para la defensa y decoro de la nación, se contribuya con un dos por ciento de la alcabala en los efectos de la tierra y con el tres en los de Europa, quedando derogadas las leyes que establecían el seis".¹²

Tal disposición fue el inicio para encauzar el régimen hacia una visión de justicia y equidad entre españoles e indios.

La Constitución Española de Cádiz, creada por una Asamblea Constituyente en 1812, llamada también Constitución Política de la Monarquía Española, establece una monarquía limitada.

Esto es, el actuar del rey estaba limitado al consentimiento de las Cortes o Asambleas Legislativas. En su artículo 8° se establece que todo español, sin distinción de castas, debía a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, siendo este el comienzo del principio de igualdad entre los indios y los españoles.¹³

Así, de la Constitución de Cádiz, nace nuestro derecho actual, puesto que ya no concentraba el poder en una sola persona, sino que lo distribuía para evitar el autoritarismo.

El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814, en su artículo 36 señalaba que *"las contribuciones públicas no eran extorsiones a la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa."*¹⁴

¹² Alonso Pérez Becerril, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2001, p. 109.

¹³ *Ibíd.*, p. 98

¹⁴ *Ibidem*, p.110.

El simple hecho de que en dicho artículo se previera que las contribuciones no debían ser consideradas extorsiones, indica la inconformidad de la sociedad, la cual consideraba abusivo el cobro de impuestos, pues desde su surgimiento con la conquista española, se implementó con gran desigualdad.

En el México independiente, a través de la modificación del artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, el 10 de enero de 1822, se estableció:

"todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones a cubrir las urgencias del Estado".¹⁵

Por primera vez se habla de la proporción en el pago de impuestos, y se sustituyen los fines de seguridad y defensa por los de urgencias del Estado.

Para 1824, se instaura un Estado Federal con la nueva Constitución que asienta una forma de gobierno republicana, representativa y popular. Por primera vez se instituye un sistema de dos Cámaras, la de Diputados y la de Senadores.

Sin que se señalara algún concepto de proporcionalidad e igualdad para el cobro de impuestos, únicamente, estableció las facultades del Congreso General, de manera tal que el artículo 13 fracción IX faculta al Congreso General para establecer los impuestos, así como para determinar su inversión y para hacer al Poder Ejecutivo responsable de ella.¹⁶

Además, en sus artículos 27 y 28 se prevé que ningún Estado tiene la atribución para establecer algún impuesto o derecho sin el consentimiento del Congreso General.

La carta magna de 1836 establecía:

"ART. 3º Son obligaciones del mexicano.

¹⁵ *Óp. cit.* p. 114

¹⁶ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano* (26ª ed.), México, Editorial Porrúa, 2005, p. 2014.

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y lo comprendan..."¹⁷

Como se aprecia, conforme se formularon nuevas leyes, nuestro derecho generó características que se asemejan a lo que nos rige en la actualidad, como la obligación del tributo al Estado, además de que se nos señala por primera vez como mexicanos.

En la Constitución de 1857, se reestablece el federalismo y la republica representativa, en cuanto a la obligación tributaria nos refería:

"ART. 31- Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".¹⁸

En este precepto se establece el principio de igualdad y proporcionalidad, siendo el antecedente más cercano a lo que conocemos hoy.

También, en el artículo 65 fracción IV, facultaba al Congreso Federal para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que cada año debía proponerle el Ejecutivo, así como para establecer todas las contribuciones necesarias para producir las rentas federales.

Se aprecia, que esta constitución posee características similares a la que se creó en 1917 con el Constituyente de Querétaro y a la fecha nos regula. Contiene el mismo sistema de concurrencia de poderes tributarios y solo unas cuantas materias reservadas a favor del gobierno federal, que más adelante se mencionaran.

1.2.3 Base constitucional y su clasificación

Como se señaló, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada en 1917, encontramos el fundamento constitucional de los impuestos en el

¹⁷ Pérez Becerril, *óp. cit.*, p. 111.

¹⁸ *Ibidem*, p. 112.

artículo 31 fracción IV¹⁹, el cual prevé la obligación de los mexicanos para tributar y, además de los extranjeros que residan en el país.

Asimismo, establece como entes habilitados para recibir impuestos a la Federación, el Distrito Federal, Estados y Municipios, a lo que cabe aclarar que no solo se genera el Impuesto en donde resida, sino también en donde nazca el hecho generador. Además de que debe sustentarse en la ley y debe efectuarse de manera proporcional y equitativa.

De igual forma, dicho artículo refiere el por qué se crean los impuestos, que no va más allá del objeto de contribuir con el gasto público, para satisfacer las necesidades colectivas; gasto que se fija en el Presupuesto de Egresos de la Federación, y el cual está contenido en un Plan Nacional de Desarrollo y que forma parte de la política económica del país.

El Plan Nacional de Desarrollo tiene sustento en el artículo 26 Constitucional, que en síntesis refiere que para alcanzar un crecimiento sólido, dinámico, competitivo, permanente y equitativo de la economía que permita la independencia nacional y la democratización de las actividades políticas, sociales y culturales, se debe cumplir con el Plan Nacional de Desarrollo.²⁰

Es crucial para el Estado cumplir con el Plan Nacional de Desarrollo, ya que en este se establecen los objetivos y metas de cada gobierno, y por ende cómo se aplicará el gasto y de dónde se obtendrá.

En esa tesitura, es primordial la imposición de impuestos para estar en condiciones de cumplir con dicho plan, empero, las contribuciones no se imponen de manera unilateral, sino que es atribución del Congreso imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.²¹

¹⁹ "Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:[...] IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

²⁰ Ver Artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente.

²¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

También, la Cámara de Diputados interviene en todo este proceso que rodea a los impuestos, de igual manera posee una importante facultad que consagra el artículo 74 de nuestra Constitución, relativa a que esta deberá aprobar de manera anual el presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión o modificación del proyecto que remite el Ejecutivo Federal, así como las erogaciones plurianuales.²²

Estas facultades previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto para el Congreso de la Unión, como para la Cámara de Diputados dejan de manifiesto la importancia de la recaudación de impuestos en el país, ante la necesidad primaria de satisfacer las necesidades de todos aquellos que residen en el país.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 2, contempla que las contribuciones se dividen en:

a. impuestos;

b. aportaciones de seguridad social, y

c. contribuciones de mejoras y derechos; asimismo, las define de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de

Artículo 73. El Congreso tiene facultad: [...] constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, 19^a. ed. Porrúa, México 2020.

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

²² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: [...]"

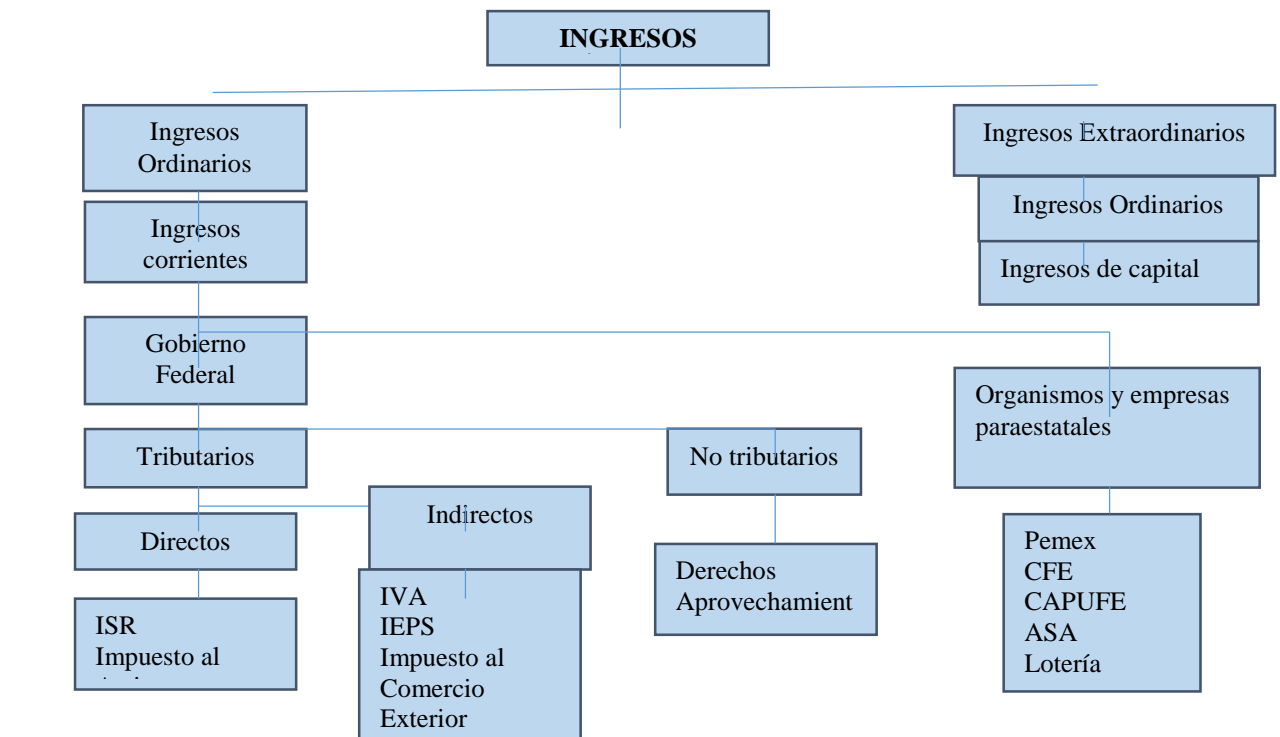
IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos."

obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

La clasificación de los ingresos del sector público que utiliza el gobierno federal mexicano divide a los impuestos en dos grandes rubros: ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios. Para explicar mejor esta clasificación se utiliza el siguiente esquema:²³



²³ Cuadro que se encuentra en la obra del autor: Hernández Trillo, *óp. cit.*, p.22.

Del esquema anterior se tiene que los ingresos ordinarios son recaudados en forma regular por el Estado. Este tipo de ingresos a su vez se dividen en:

✓ Ingresos corrientes, que provienen de la actividad fiscal, como la recaudación del IVA o del ISR, y de las operaciones de los organismos y empresas paraestatales mediante la venta de bienes y servicios como gasolina, electricidad, peaje, tarifas, etc. Estos se obtienen de dos formas, una a través del gobierno federal, vía la SHCP, y que comprenden los ingresos tributarios y no tributarios; la otra es a través de los organismos y empresas paraestatales.²⁴

✓ Ingresos que percibe el gobierno federal, se subdividen en tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios son los obtenidos como resultado de las imposiciones fiscales, para su obtención grava la compraventa, el consumo y las transferencias. Encontramos dentro de los ingresos tributarios que hay impuestos directos, que son los que recaen sobre las personas y gravan el ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio, como lo es:

- ISR (Impuesto Sobre la Renta). Gravamen aplicado a la percepción de ingresos de toda persona física o moral residente del país, nacional o extranjera.
- IETU (Impuesto Empresarial de Tasa Única). Quedó abrogado para el ejercicio fiscal 2014, por lo que ya no tiene aplicación.

Los impuestos indirectos, son los que recaen sobre los objetos o cosas, entre los principales están:

- IVA (Impuesto al Valor Agregado). Es una carga fiscal que consiste en gravar el precio de las mercancías en cada una de las etapas de su producción o distribución.

²⁴ *Ibíd.*, p.23.

- IEPS (Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios). Es un gravamen que se aplica a la producción de los productos como bebidas alcohólicas, alcohol desnaturalizado, cigarrillos y tabacos labrados, gasolina, diésel y gas natural para uso motor.
- ICE (Impuesto al Comercio Exterior). Es un gravamen aplicado a las importaciones (compra de bienes y servicios provenientes del extranjero) y las exportaciones (venta en el extranjero de bienes y servicios producidos en el país).

Entre los indirectos encontramos también los impuestos sobre adquisición de inmuebles, los impuestos sobre la tenencia o uso de vehículos y los impuestos sobre automóviles nuevos (ISAN).²⁵

Los ingresos no tributarios son aquellos que el gobierno federal obtiene principalmente por prestar un servicio público, permitir el uso o explotación de bienes públicos y por aplicar multas o recargos. Estos ingresos están compuestos por:

- Los derechos. Contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, así como por percibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público (excepto los que prestan los organismos descentralizados).
- Aprovechamientos. Ingresos que percibe el Estado por sus funciones de derecho público distinto de las contribuciones, por financiamientos y los obtenidos por los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Los principales aprovechamientos los aportan las Desincorporaciones y los Rendimientos de los excedentes de Pemex.
- Productos. Contraprestaciones que recibe el Estado en sus funciones de derecho privado, así como el uso, aprovechamiento o enajenación

²⁵ *Ibíd.* p.24.

✓ De bienes del dominio privado. Los principales productos se obtienen por la explotación de tierras y aguas; arrendamiento de tierras, locales y construcciones; enajenación de bienes muebles e inmuebles; intereses de valores, créditos y bonos; y las utilidades de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal y de la Lotería Nacional y Pronósticos para la Asistencia Pública.

✓ Los ingresos extraordinarios incluyen los ingresos de capital que provienen del manejo del patrimonio estatal y del financiamiento que obtiene el gobierno federal a través de la banca nacional y extranjera.²⁶

1.2.4 Concepto de Impuestos

De todo lo anterior se advierte que, la peculiaridad de los impuestos recae en su obligatoriedad, tanto en el cobro por parte de la autoridad como en el pago por parte de los gobernados.

Lo anterior por el simple hecho de que, sin estos, la actividad financiera del Estado no tendría con qué realizar las erogaciones necesarias para cumplir con sus facultades y obligaciones, e incluso se llegaría a violaciones de derechos humanos, al no poder brindar al gobernador el acceso a la salud a la educación, vivienda digna, etc., ni podría sufragar los programas sociales previstos en el Plan Nacional, Estatal o Municipal de Desarrollo.

Distintos autores hacen referencia a ello, como indica Francisco Ponce que “es indudable que la finalidad de la actividad financiera del Estado es la de allegarse a los ingresos necesarios para sufragar el gasto público; la fuente principal de la que se vale para satisfacer las necesidades colectivas son los impuestos, con los cuales está en condiciones de solventar el presupuesto”.²⁷

²⁶ *Ibíd.*, p. 27.

²⁷ Francisco Ponce Gómez, *Derecho fiscal* (11ª ed.), México, Editorial Limusa, 2007, p. 97.

El mismo autor expresa como concepto de impuesto el siguiente: “impuesto es un acto de autoridad derivado del ejercicio del Poder Público que debe pagarse aún en contra de la voluntad del contribuyente”.²⁸

El gobierno dentro de sus facultades tiene la de imponer impuestos, lo que ya se ha abordado en citas pasadas. Estas atribuciones son coercibles para el contribuyente, es decir, se tiene que acatar lo que la ley disponga y si es necesario el Estado puede forzar su cumplimiento.

Otra definición, incluso más amplia, es la que manifiesta Arturo Millán, que consiste:

*"Las contribuciones son aportaciones en dinero, que los gobernados tienen la obligación de pagar al Estado, con el propósito de que este tenga suficientes recursos para prestar los servicios públicos que la población requiere, cumpliendo así el Estado su principal objetivo".*²⁹

Por otro lado, Fausto Hernández realiza la categorización del impuesto como contribución al decir: *"Un impuesto o tributo es un pago, directo o indirecto y de carácter obligatorio, que los individuos (personas físicas) y las empresas (personas morales) deben realizar al Estado para que el gobierno cuente con recursos para funcionar e invertir en bienes y servicios públicos"*.³⁰

Es decir que es una obligación de toda persona sin importar su régimen fiscal, tanto como físicas y morales deben de cumplir con lo que le impone las Leyes Fiscales, pues con ellos se financia el Estado para su actuar con beneficio de la población en general. En otras palabras, la recaudación de impuestos permite que a la sociedad se le pueda otorgar los servicios indispensables que no puede dejar de percibir.

²⁸ *Ibíd.*, p.103.

²⁹ Arturo Millán González, *Defraudación fiscal 2001 "preguntas y respuestas, estudio práctico de este delito y argumentos para la defensa del acusado"* (3ª ed.), México, Ediciones Fiscales ISEF, 2001, p. 22.

³⁰ Hernández Trillo, *óp. cit.*, p. 9.

Como se mencionó, los impuestos tienen su fundamento en el artículo 31 fracción IV Constitucional, de los elementos de este precepto y de lo que nos han mencionado los autores citados, se puede desglosar como elementos constitutivos del tributo los siguientes:

- a) Es una obligación de los mexicanos contribuir al gasto público federal y del lugar en que resida (sea Distrito Federal o Estado y Municipio).
- b) De forma proporcional y equitativa.
- c) Que la contribución se destine al gasto público.
- d) Que la contribución se encuentre establecida en las leyes.

El tributo es una obligación de carácter jurídico que implica un vínculo entre Estado y contribuyente, la existencia de una relación jurídica, que como tal resulta bilateral. Esta relación se establece entre una persona que tiene derecho a exigir la realización de una prestación determinada (Estado) y de otra persona que tiene el deber de satisfacer dicha prestación (el contribuyente), a dicha relación se le llama obligación tributaria.

Al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, como lo son:

- *Dar*. Cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal.
- *Hacer*. Son los deberes positivos que establecen las leyes fiscales.
- *No hacer*. Son las conductas a las que se debe abstener el sujeto pasivo de realizar.
- *Tolerar*. Se refiere a no inferir en el ejercicio directo de la autoridad.

El hecho generador es la realización del supuesto hipotético previsto en la norma, que origina la obligación tributaria. Este hecho contiene los siguientes elementos esenciales:

- Sujeto: son las personas que intervienen en la relación tributaria. Encontramos al sujeto activo que son los que tienen la facultad de exigir el pago del impuesto, que es la autoridad hacendaria.
- El sujeto pasivo es la persona física o moral, nacional o extranjera que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación.
- Objeto: es la materia, actividad o acto que genera la obligación de tributar.
- Base: es la cuantía de rentas o el valor asignado a una riqueza, sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo.
- Tasa o tarifa: unidad o medida de donde se parte para cobrar un tributo.

Los impuestos tienen las siguientes finalidades:

- A. Fiscal. Obtener ingresos económicos que precisa el Poder Público para cumplir los fines que tiene encomendados, entre los que se encuentra satisfacer las necesidades colectivas.
- B. Política. Proteger la economía nacional, mediante su establecimiento a manera de obstáculos a los renglones de producción o del consumo que se desea restringir, o fijar cuotas bajas o conceder franquicias.
- C. Económico-Social. Distribuir la riqueza nacional de manera justa y equitativa, llevando los beneficios y recursos económicos de las zonas que se producen o son más abundantes a aquellas en donde son más necesarias o se carece de ellos.³¹

Es preciso mencionar que los impuestos tienen varios efectos sociales y económicos, pues reducen el nivel de ingresos de las personas y aumentan los precios de bienes y servicios.

En justificación a su imposición, el Estado devuelve a la sociedad esa extracción a través bienes públicos como la educación y servicios como subsidios a la luz, impartición de justicia, seguridad pública, etc.

Para no perjudicar a las personas que perciben menos ingresos y que también están obligados a contribuir, como lo establece el artículo 31 fracción IV Constitucional, los

³¹ Ponce Gómez, *et al.*, *óp. cit.*, p. 97.

impuestos se cobran de manera proporcional a la capacidad económica de quien lo paga, es decir, quienes más ganan pagan más impuestos.

Por tanto, el impuesto es una contribución que aporta el gobernado en favor del Estado, respecto de sus ingresos, a efecto de abonar al gasto público y recibir como contraprestación los servicios públicos esenciales.

1.3 Los ilícitos tributarios

Indudablemente para el Estado es importante lograr la recaudación de impuestos, pero también es cierto que el pago de impuestos reduce en demasía los ingresos de quienes tienen la obligación de tributar.

Por ejemplo, para las personas morales, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) se debe calcular aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%; ahora bien, la propia Ley del ISR prevé que se podrán realizar deducciones derivadas de los propios gastos de la empresa, y es aquí donde los contribuyentes buscan deducir lo más posible, valiéndose de cualquier estrategia a efecto de no entregar la totalidad del impuesto al Estado.

En general, contribuir con el gasto público es una situación que a muchos no les agrada por diversas circunstancias, al ser esto una obligación, siempre se ha tratado de evitar dando paso a que existan infracciones a los deberes formales y materiales impuestos por la ley, empero, precisamente por los altos porcentajes que deben aportarse al Estado.

1.3.1 Definición de ilícito tributario

El incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre Hacienda y los contribuyentes constituye lo que se ha denominado "ilícito tributario", es definido por Ríos Granados, citado por Francisco Ponce Gómez, como "*la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica,*

la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley".³²

Quintana Valtierra y Rojas Yáñez expresan respecto al ilícito tributario que *"es la violación a los mandatos de la ley o de los reglamentos, y en especial la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no implican un mero atentado a los derechos pecuniarios del sujeto llamado Estado, o a una desobediencia a las órdenes de administración pública, sino que significan alterar el orden jurídico y los principios de moral pública".³³*

Efectivamente, las normas se hacen para ser destinadas a regular una conducta o acto, ir en su contra implica un ilícito que puede producir efectos negativos.

El maestro Humberto Delgadillo manifiesta al respecto que *"el ilícito se produce en el momento en el que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión concretiza la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita".³⁴*

Observando las anteriores definiciones se concluye que, un ilícito tributario es una conducta que viola o es opuesta a lo que establece la ley tributaria.

Por los aspectos penales que comprende la figura del ilícito tributario, se ha considerado como parte especial del derecho penal, aunque generalmente los especialistas de esta disciplina no han mostrado gran interés por los delitos fiscales, los tratadistas de derecho fiscal, derecho financiero y tributario sí incluyen el aspecto penal fiscal dentro de su estudio. Lo anterior porque ésta figura comprende ambas ramas del derecho por implicar sanciones administrativas y penales, las cuales se analizarán posteriormente.

³² *Ídem.* p. 103.

³³ Jesús Quintana Valtierra, *et al. Derecho tributario mexicano* 2ª Ed, México. Ed. Trillas, 1994, p. 372.

³⁴ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de derecho tributario* 5ª Ed. México, Ed. Limusa, 2013, p. 170.

Para determinar la naturaleza jurídica de aquellos actos ilícitos derivados de sanciones e infracciones fiscales, encontramos tres tendencias doctrinarias: la penalista, la administrativa y la dualista.

La doctrina penalista, surge en Alemania a finales del siglo XIX, frente al aumento de la evasión de los tributos, entre sus propulsores se tiene a los tratadistas: Wagner, Meyer, Hensel, Soler, Jiménez de Asua y Mujes.³⁵

Esta, sostiene que la represión a las infracciones fiscales correspondía al derecho penal ordinario, entre sus argumentos están que el legislador fiscal y penal tienen como objetivo restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público.

Para ellos, las infracciones fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio; el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal que lo impulsa los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias; y la estructura de la infracción tributaria es idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesiona el bien jurídico de la comunidad, daña el patrimonio del Erario Federal y que el ordenamiento sanciona mediante una pena.

La teoría Administrativa también nace en Alemania en 1794, como modo de reacción contra la doctrina mencionada anteriormente, en esta se propugna un Derecho penal Administrativo.³⁶

Considera que en la infracción tributaria hay una desobediencia a las órdenes de la Administración, y el elemento material del delito consiste en el quebrantamiento de un fin administrativo y no una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales. Esta concepción no ve una gravedad al ilícito

³⁵ SAMHAN SALGADO, Fiorella; *El ilícito Tributario: Naturaleza Jurídica y tratamiento en la legislación peruana*. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de San Martín de Porres. Año 6/No. 17/2012. [En Línea]. Formato PDF. Consulta: 21 de noviembre de 2021, 10:04 horas. p. 5 [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30CCBE0356C26A3D05257C130054D122/\\$FILE/El_Illicito_Tributario_FSamhan_RPDT_USMP_No17.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30CCBE0356C26A3D05257C130054D122/$FILE/El_Illicito_Tributario_FSamhan_RPDT_USMP_No17.pdf)

³⁶ Idem. p. 6

tributario, sino que busca otorgar como sanción penas leves inclinándolas hacia infracciones tributarias.

La teoría dualista llega a la conclusión de que el derecho sancionatorio administrativo, en materia tributaria, asume caracteres específicos propios por efectos de la fusión, la cual se nutre de principios provenientes de los derechos administrativos, penal y procesal penal.³⁷

Lo anterior es derivado de la observancia de las diferentes conductas que buscan ofuscar o valerse del error de la ley para obtener la evasión de impuestos.

1.4 La elusión fiscal

La Real Academia Española señala que, elusión es la acción y efecto de eludir, que proviene del latín *eludere*, que significa evitar con astucia una dificultad o una obligación³⁸.

Para Fausto Hernández la elusión es considerada como *"la utilización de huecos o vacíos en la ley para evitar pagar impuestos"*.³⁹ De acuerdo con esta definición deducimos que, la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa, es decir, con discrecionalidad, optando entre varias opciones lícitas y permitidas para lograr evadir en la mayor medida posible los impuestos.

En otras palabras Dino Jarach, citado por Rezzoagli Bruno Ariel, refiere que la elusión tributaria *"es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos, es decir, bajo el amparo de subterfugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador, en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley*

³⁷ Quintana Valtierra, (Ed), *et al.*, *óp. cit.*, p. 375

³⁸ Real Academia Española. En línea. Consulta: 21 de noviembre de 2021, 12:38 horas. Disponible en: <https://dle.rae.es/eludir>

³⁹ Hernández Trillo, *óp. cit.*, p. 17.

origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario".⁴⁰

La elusión siempre será lícita porque no se ubica dentro de lo que la ley prohíbe, en otras palabras, la ley lo permite o solo porque no lo contempla, pero no es que sea considerada una conducta ideal o benéfica para el Estado.

Una definición más completa es la que nos proporciona Tapia Tovar al manifestar que: *"la elusión es la evasión que se obtiene mediante el abuso en las formas jurídicas, es decir, recurriendo a las formas jurídicas artificiosas, anormales, simuladas o manifiestamente inadecuadas con relación al negocio o acto jurídico que se pretende llevar a cabo, utilizando como engaño para causar deliberadamente un daño a las arcas fiscales, consistentes en no pagar el tributo que legalmente corresponde".⁴¹*

Es claro que la única finalidad de la elusión fiscal es evadir impuestos valiéndose de diferentes medios que la ley no contempla, o aprovechándose de lo permitido por ella.

En relación con los autores citados se puede decir que, la elusión fiscal se presenta cuando el contribuyente adopta las siguientes posturas:

- No realiza el hecho generador de la obligación fiscal.
- Se aprovecha al máximo de sus ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible.
- Se aprovecha de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la ley fiscal.

Considerando lo que los autores definen como elusión fiscal, se concluye que la elusión nace cuando el sujeto evita la norma tributaria o se vale de alguna acción para

⁴⁰ Bruno Ariel Rezzoagli, *Ilícitos tributarios "Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal"*, México, Facultad de Derecho, Campus Morelia, p. 4 [En línea]: [http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10 feb 09/ILICITOS.pdf](http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10%20feb%2009/ILICITOS.pdf). [Consulta: 5 de febrero de 2019].

⁴¹ José Tapia Tovar, *La evasión fiscal "causas efectos y soluciones"*, México, Editorial Porrúa, 2000, p.

que el resultado de la obligación sea **menor** pero siempre amparado en alguna otra norma de cobertura.

La economía de opción se sitúa dentro del ámbito de la planeación fiscal, implica elegir el camino menos gravoso para pagar impuestos. "Ningún contribuyente tiene el deber de elegir la opción más gravosa para sus intereses, tiene el derecho a la libre elección de las formas jurídicas para sus actos en medida que le resulte más beneficiosa desde el punto de vista tributario".⁴²

Si bien puede darse la elusión por economía de opción o ahorro fiscal, es también cierto que se puede incurrir en elusión por fraude a la ley. Por lo que es importante señalar que una simple elusión puede convertirse en una grave evasión fiscal. Sin embargo, la persecución de la elusión tributaria es extremadamente difícil. Dado que en estos supuestos se requeriría la interpretación de las normas en cada caso concreto.

La elusión fiscal no constituye una violación a la reglamentación tributaria, es compleja de medir y requiere tener cierto conocimiento del comportamiento de los contribuyentes en forma minuciosa, para saber si eluden o no sus obligaciones fiscales. Dicha evasión "legal", como muchos autores la consideran, no es fiscalizada por las instituciones respectivas y, en caso de detectarse, no puede recibir sanción. Como no se investiga, su cuantificación se dificulta. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogenizar el sistema tributario.

Sin embargo, aunque la elusión fiscal no se encuentre debidamente regulada en nuestra legislación, no es ajena a nuestro sistema. Se puede observar que se está ante una figura importante que representa preocupación para las autoridades que pretenden combatirla, como lo establece el artículo 21 de la Ley de Sistema de Administración Tributaria.

⁴² Ariel Rezzoagli, *óp. cit.*, p.4.

Artículo 21. Anualmente, el Servicio de Administración Tributaria deberá elaborar y hacer público un programa de mejora continua que establezca metas específicas sobre los siguientes aspectos:

*I. Combate a la evasión y elusión fiscales;*⁴³

Una de las metas que se fija la autoridad hacendaria es la de combatir la evasión y la elusión fiscal, lo que por lógica le causa perjuicio por menoscabar sus ingresos.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece un criterio relativo a la limitación de la deducción de intereses prevista en el artículo 32 fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), manifestando que su única finalidad es desalentar la elusión de impuestos que reduce la recaudación tributaria.⁴⁴

Lo anterior indica que, los fines extrafiscales buscan desde el punto de vista legal que el contribuyente evite el pago del entero al fisco. Aunque la autoridad ha pretendido combatirla, no ha establecido los medios suficientes para solucionar el problema.

⁴³ Ver artículo 21 fracción 1 de la Ley del SAT. vigente

⁴⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Registro digital: 172351. Instancia: Segunda Sala. Novena Época Materias(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 75/2007. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV, mayo de 2007, página 1100. Tipo: Jurisprudencia

"RENTA. LA LIMITACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE LOS INTERESES ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OBEDECE A FINES EXTRAFISCALES DE CONTROL PARA EVITAR ELUSIÓN FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1. DE ENERO DE 2005). Del citado precepto se advierte que la limitación en la deducción de la parte de los intereses provenientes del endeudamiento excesivo de las empresas (3 a 1 el capital contable) con sus partes relacionadas residentes en el extranjero o con partes independientes cuando el contribuyente sea parte relacionada de otra residente en el extranjero, obedece a un fin extrafiscal como es el control financiero de las empresas al reubicar utilidades y pérdidas fiscales de una empresa a otra en jurisdicciones fuera de México, es decir, la mencionada limitación tiene como finalidad desalentar la práctica elusiva que reduce la recaudación tributaria, objetivo fundamentado en los artículos 25, 28 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."

Amparo en revisión 409/2016. American Tower Corporation de México, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2017. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, José Alberto Tamayo Valenzuela y Carmen Vergara López.

1.5 La evasión fiscal y sus causas.

La Evasión deriva del latín *evasio-onis*, que significa subterfugio para evadir una dificultad; por su parte el vocablo evadir del latín *evadere* significa evitar un daño o peligro.

El Diccionario Jurídico Mexicano la define como "*cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal... es toda eliminación o disminución de un monto tributario ... por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas, omisiones violatorias de disposiciones legales. La evasión fiscal lleva implícita la ilicitud, es violatoria de disposiciones legales*".⁴⁵

Se mencionó que la relación jurídica tributaria comprende tanto derechos como obligaciones. Los sujetos pasivos de la relación, al posicionarse en el supuesto de evasión, van en contra de la obligación que se les impone, considerándose este acto un ilícito.

Las disposiciones específicas en las cuales se determinan al sujeto, objeto, base y tasa, son las leyes fiscales, por lo que cada persona moral o física tiene la obligación de sujetarse a las mismas. En consecuencia, "al mostrar una conducta contraria, escurridiza y no cumplir intencionalmente con las obligaciones que en materia fiscal le corresponden, se observaría una evasión en el pago de las contribuciones".⁴⁶

Por lo que la evasión es una conducta intencional hacia el no cumplimiento de la obligación fiscal, que es el pago; el contribuyente va a buscar con su conducta omitir el pago correspondiente a impuestos.

En la doctrina encontramos que la evasión fiscal "*es la sustracción total o parcial al pago de un tributo por parte de quienes se encuentran jurídicamente obligados a realizarlo, mediante conductas fraudulentas u omisivas tipificadas en la ley*".⁴⁷

⁴⁵ Ver. *Diccionario Jurídico Mexicano* (14ª Ed.), México, Editorial Porrúa-UNAM, 2000, p.1371.

⁴⁶ Sara Barajas, (Ed) *et al.*, *Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación*. México, El Colegio de México, Centro de estudios económicos, 2011, p. 7.

⁴⁷ Tapia Tovar, *óp. cit.*, p.54.

La evasión es clasificada de dos maneras, puede ser total o parcial. La parcial se da cuando el contribuyente solo paga una parte de lo que está obligado a pagar; mientras que la evasión total surge cuando se evita en todo el pago de dichas contribuciones.

La evasión fiscal se caracteriza por la premeditación para decidir no pagar contribuciones, o no pagarlas en medida en que se deben hacerlo. Se consideran como elementos requeridos para que exista la evasión fiscal los siguientes:

- a. Que la autoridad haya determinado el monto a pagar.
- b. Que exista una persona física o moral, obligada al pago de impuestos.
- c. Que se deje de pagar total o parcialmente el impuesto.
- d. Que se infrinja la ley.

Entonces, se deduce que al incumplir de manera intencional con el pago de las contribuciones que le corresponden como contribuyente y ciudadano, estará cometiendo un delito. Este incumplimiento causa un deterioro económico en las Finanzas Públicas y el contribuyente obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la cual incurre en el delito de defraudación fiscal.

Diversos autores concuerdan en las diversas causas que dan pauta a la evasión fiscal y son las siguientes:

1. Existe una tendencia innata en el hombre a impedir que su patrimonio se debilite.
2. El desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.
3. La existencia de un régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la diversidad de las obligaciones fiscales que deben cumplir los causantes o lo elevado de las tasas, lo que se considera una presión fiscal excesiva.
4. La desconfianza en el acierto con que se administran los fondos fiscales por el gobierno.
5. La complejidad de la legislación tributaria; en ocasiones carece de claridad, sencillez y justicia pues no hay una política fiscal eficaz. Muchas veces se requiere la contratación de expertos para cumplir con lo que requieren las leyes fiscales.

6. No existe un sistema de inspección de las obligaciones fiscales que sea riguroso y eficaz, lo que ocasiona una deficiencia en cuanto al control directo de los contribuyentes.
7. La falta de conciencia tributaria; existe un desconocimiento general de las leyes, en es decir, existe una escasa cultura fiscal en la sociedad y esto se debe a la deficiencia publicitaria.
8. La falta de sanciones drásticas y ejemplares para los infractores.
9. La existencia de un bajo riesgo por incumplir es preferible a correr el riesgo de una inspección fiscal que paga oportunamente, además de la existencia de acuerdos de amnistía tributaria o de condonación que provocan un natural desaliento en los contribuyentes que hubieren cumplido con sus obligaciones tributarias en forma oportuna.

Otros factores que salen a la luz cuando se analizan las causas de la evasión fiscal, es que en los países donde la percepción de las personas respecto de la eficiencia del gasto público es negativa, es mayor la negativa al pago, en virtud de que la ciudadanía siente que la carga fiscal no es equitativa, por el contrario, en aquellos donde es positiva la evasión es mucho menor, como en Estados Unidos de América.⁴⁸

Aunque es acertado manifestar que en cada país la evasión fiscal se presenta atendiendo a las circunstancias que rodean a la sociedad y es una variable entre región y región; desafortunadamente, en México, muchos son los factores que suman a que la evasión fiscal sea una constante que va al alza.

1.6. La simulación fiscal

La simulación fiscal, para Daniel Diep es "representar una cosa fingiendo o imitando lo que no es".⁴⁹

⁴⁸ Hernández Trillo, *óp. cit.*, p. 18.

⁴⁹ Daniel Diep Diep, *Fiscalística* 2ª Ed. México, Ed.PAC. 2002, p. 635.

Para establecer una definición legal sobre lo que es la simulación debemos recurrir a lo que establece el Código Civil Federal, esto en virtud de que el Código Fiscal de la Federación no establece una definición, por lo que en supletoriedad se recurre a la materia civil; en esa tesitura, en el artículo 2180 del Código Civil en mención se establece que se considera simulado un acto cuando las partes confiesan o declaran falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que en la simulación se está de acuerdo sobre la apariencia de un acto que no se lleva a cabo realmente, con la finalidad de engañar a terceros; asimismo, manifiesta que existen dos tipos de simulación, una absoluta y otra relativa.⁵⁰

Una correcta interpretación de los conceptos legales que regulan la figura jurídica de la simulación lleva a concluir que esta se compone de los siguientes elementos:

- a) La existencia de la disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente.
- b) La intencionalidad consciente entre las partes para ello.
- c) La creación de un acto aparente como consecuencia de lo anterior.

⁵⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Registro digital: 239792. Instancia: Tercera Sala. Séptima Época. Materias(s): Civil. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen 217-228, Cuarta Parte, página 303. Tipo: Aislada.

SIMULACIÓN. CONCEPTO. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2180 del Código Civil del Distrito Federal, en la simulación las partes están de acuerdo sobre la apariencia del acto que no llevan a cabo realmente, o no en aquella forma visible de que se sirven como un instrumento para engañar a terceros; esta simulación es absoluta, cuando las partes se proponen producir la apariencia del acto que no quieren realmente y relativa, cuando realizan un acto real aunque distinto de aquél que aparece exteriormente.

Amparo directo 4830/87. Acabados Estrella, S.A., Tex-Print de México, S.A. e Inmobiliaria Jacobo, S.A. 28 de septiembre de 1987. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo directo 4828/87. Acabados Estrella, S.A., Tex-Print de México, S.A. e Inmobiliaria Jacobo, S.A. 28 de septiembre de 1987. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo directo 4827/87. Acabados Estrella, S.A., Tex-Print de México, S.A. e Inmobiliaria Jacobo, S.A. 28 de septiembre de 1987. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Arroyo Moreno.

Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Séptima Época, Cuarta Parte, p. 303. *SIMULACIÓN. CONCEPTO.* Amparo directo 4830/87. Acabados Estrella, S.A., Tex-Print de México, S.A. e Inmobiliaria Jacobo, S.A. 28 de septiembre de 1987. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

d) Que la creación de ese acto aparente sea con la finalidad de engañar a terceros.

En esa tesitura, la simulación requiere discordancia consciente entre la voluntad y la declaración de la voluntad, con el ánimo de hacer aparecer ante los ojos un acto jurídico que en realidad no existe o que no existe como aparece, además de que logra un beneficio del simulador en perjuicio del fisco federal.

Atendiendo al último inciso, es indispensable que la simulación tenga el fin de un engaño para terceros, de lo contrario, se entiende que las partes contratantes han querido admitir todas las consecuencias del negocio, aunque se sirvan de este para una finalidad económica distinta.⁵¹

Si bien es cierto que el Código Fiscal de la Federación no contempla una definición de simulación, si tiene contemplada esta figura e incluso la sanciona como al delito de defraudación fiscal, de acuerdo con lo previsto en su artículo 109, fracción IV.⁵²

Así, simulación fiscal y defraudación fiscal existe una relación de género a especie. Por lo tanto, toda simulación debe contener elementos constitutivos de una defraudación, pero no al revés.

La simulación radica en que siempre supone un engaño, no bastando aprovecharse del error en que se encuentra el otro, y ese engaño se hace creando apariencias de negocios

⁵¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Registro digital: 247348. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Séptima Época. Materias(s): Civil. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen 217-228, Sexta Parte. p. 612. Tipo: Aislada

SIMULACIÓN. SU CAUSA DEBE TENER COMO FIN ENGAÑAR A TERCERAS PERSONAS. No basta para la existencia de la simulación, el mero hecho de que las partes se obliguen en forma convencional o aparente, sino que es requisito indispensable que esto se haga con fines de engaño a terceros, circunstancia que no ocurre cuando se trata de un negocio concluido realmente entre las partes para obtener determinado fin práctico, en razón de que en este supuesto las partes contratantes han querido admitir todas las consecuencias jurídicas del negocio, aunque se sirvan de él para una finalidad económica distinta.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 533/87. Raquel Coss y León Vázquez. 22 de octubre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: José Becerra Santiago. Secretario: Miguel Vélez Martínez.

⁵² Código Fiscal Federal.

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:
IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."

jurídicos. Mientras que en la defraudación se coloca de manera intencional y premeditada fuera de la hipótesis normativa, con la intención de lograr efectos prohibidos por dicha norma.

Una de las formas más frecuentes de la simulación es el de la expedición de facturas provenientes de “empresas fantasmas”.

1.7. Personas Jurídicas

Previo a hablar de los sujetos responsables sobre el delito de defraudación fiscal, es necesario, delimitar qué tipo de personas son las que se involucran en el tema pues al hablar del tipo penal y de los sujetos que intervienen en esta, debe quedar puntualizado a quienes nos referimos.

Por lo que de manera muy breve se realizará un análisis de qué personas jurídicas intervienen.

En esa tesitura, ¿qué debemos entender por persona jurídica?, en lo general se tiene que una persona jurídica es una organización de personas a las que la ley reconoce personalidad independiente y diferenciada de la cual cada uno de sus miembros o componentes, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones y de ser representada de manera judicial o extrajudicial.

Es una atribución que se da por un ordenamiento jurídico de derechos y obligaciones a una entidad, pudiendo ser esta, una organización privada o pública y con o sin ánimo de lucro.

Esto es, son entidades, por lo general grupos de individuos, a las cuales el Derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica.⁵³

⁵³ LADRÓN DE GUERVARA BERNAL, Diana, GUERRA JUÁREZ, Alejandra, DE LA TORRE FLORES, César Iván. *Derechos Humanos de los Contribuyentes. Personas Jurídicas Colectivas*. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número VI. p. 11. [En Línea]. [Consulta: 21 de noviembre de 2021, 18:03 horas]. formato PDF. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64612/VI_-_Derechos_Humanos_de_los_Contribuyentes_Personas_Jur_dicas_Colectivas.pdf

Esta figura, relativamente reciente en materia de derechos, nace de acuerdo a un acto jurídico o acto de constitución, esto es, de un evento jurídico de fundación que es reconocido por organismos y autoridades administrativas, las cuales le pueden exigir el cumplimiento de determinadas condiciones legales.

No se deben confundir con las personas naturales, pues incluso las personas jurídicas pueden estar integradas por las primeras, así como también por otras personas jurídicas, pero una persona natural únicamente corresponde a un ciudadano.

Existen diversos tipos de personas jurídicas de acuerdo a su creación, en materias fiscales y reconocidas por las normas en la materia, se aduce dos tipos: las personas físicas y las personas morales.

En ese tenor, el delito de defraudación fiscal puede cometerse tanto por personas físicas como morales, es decir por personas jurídicas, que cumplan con las características del tipo penal.

CAPÍTULO II.

LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

Sumario: 2.1. Concepto de defraudación fiscal. 2.2. Elementos constitutivos del tipo penal. 2.3. El delito de defraudación fiscal y su penalidad. 2.4. La defraudación fiscal equiparada. 2.5. La defraudación fiscal equiparada. 2.6. Sujetos responsables sobre el delito de defraudación fiscal.

2.1 Concepto de Defraudación Fiscal

Para explicar las diferentes sanciones, infracciones y delitos, y precisar sus diferencias específicas, es necesario abordar el estudio de la defraudación fiscal. Primero debemos tener en cuenta como se considera al delito. El Código Penal Federal, en su artículo 7, como definición de delito prevé:

*"Artículo 7.-Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales."*⁵⁴

Esta definición resulta insuficiente, pues no proporciona una visión clara y completa de lo que es un delito, además de que solo trata como delitos los que establecen las leyes penales, y sabemos que existen delitos contenidos en otras legislaciones, como lo es el Código Fiscal de la Federación, a los cuales se les consideran delitos especiales.

Pavón Vasconcelos nos proporciona una definición más general de delito: "es la conducta o el hecho típico, antijurídico, culpable y punible".⁵⁵

Pero antes de calificar una conducta como un hecho típico, antijurídico, culpable y punible, un delito es una conducta humana. Desglosando la definición anterior debemos atender su composición:

- Típico: Debe estar apegado en forma concreta, precisa y exacta a lo señalado por el legislador como un delito. Tal y como lo prescribe la ley.
- Antijurídico: Debe estar en contra de lo dispuesto por la ley, sin ninguna causa de justificación a su favor.
- Culpable: Su autor debe realizarlo en forma voluntaria y consciente, independientemente de que haya deseado el resultado obtenido o no, así como por actos u omisiones.
- Punible: Debe estar establecida en la ley la sanción del autor de la misma.

La defraudación considerada como un delito fiscal es un ilícito que atenta contra la Hacienda Pública Federal, estatal o municipal. Narciso Sánchez define al delito fiscal como "una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un sujeto pasivo principal o responsable solidario de la obligación contributiva, que lleva como propósito evadir el cumplimiento de la misma, y provoca un daño a los ingresos del patrimonio del Erario Federal, y por ello el

⁵⁴ Ver Artículo 7 del Código Penal Federal.

⁵⁵ Francisco Pavón Vasconcelos, *Derecho penal mexicano* (12ª ed.), México, Editorial Porrúa, 1995, p.178.

responsable debe ser sancionado tanto con una medida coercitiva de carácter económico, como de índole judicial, privando de su libertad al sujeto activo, conforme a la gravedad de la falta."⁵⁶

Para este autor la sanción económica debe ser coercitiva, además se le debe de dar otra sanción como la privación de la libertad por ser un ilícito que atenta, no solo contra la Hacienda Pública, sino que sus efectos repercuten en la sociedad.

Como se puntualizó en el capítulo que antecede, el delito de defraudación fiscal está contemplado en el Código Fiscal de la Federación, por tanto, se le considera un delito especial, y lo prevé como a continuación se cita:

“Artículo 108.- 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.”⁵⁷

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

El engaño radica en “la errónea o equivocada apreciación que el sujeto pasivo tiene de la realidad, provocada por las falacias con las que cuenta el sujeto activo para provocar esa equivocada concepción.”⁵⁸

Es decir, aprovecharse de los errores que comete la autoridad hacendaria y que el contribuyente dolosamente se aprovecha de ellas para beneficiarse o para evitar el pago del crédito generado.

Aunque este delito se introdujo por primera vez en la norma el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la Ley Penal de defraudación Impositiva en Materia Fiscal,

⁵⁶ Narciso Sánchez Gómez, *Derecho fiscal mexicano* (4ª ed.), México, Editorial Porrúa, 2004, p. 491.

⁵⁷ Ver artículo 108 de la Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos. Vigente.

⁵⁸ Octavio Alberto Orellana Wiarco, *El delito de defraudación fiscal, ensayo dogmático jurídico penal* (2ª ed.), México, Editorial Porrúa, 2004, p. 91,

castigando con penas de prisión de 3 meses hasta 9 años; su aplicación efectiva se dejó en suspenso, debido a que se consideró que el fraude al fisco debía ser reprimido tan solo con sanciones administrativas, e incluso, solo bastaba con el pago de las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado y garantizando el interés al fisco, para que procediera automáticamente el desistimiento de la correspondiente acción penal.

A partir de 1989, las autoridades han aplicado el delito de defraudación fiscal con especial severidad, utilizándolo no solo como instrumento eficaz de recaudación tributaria, sino también como medio para reprimir conductas contrarias al equilibrio de las finanzas públicas e injustas para los contribuyentes cumplidos.⁵⁹

Se que el Estado debe ofrecer mejores sanciones en garantías y medidas punitivas notorias para combatir estas conductas que dañan el erario federal, causando un temor para aquel que pretenda infringir la ley.

2.2 Elementos constitutivos del Tipo Penal

El tipo penal fue definido por su creador, el jurista alemán Beling en 1906, como la descripción legal de una conducta delictiva.

Al respecto, el autor Jiménez de Asúa nos establece que el tipo penal es:

"...la abstracción completa que ha trazado el legislador, descartando detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delictivo."⁶⁰

La tipicidad exige la adecuación de la conducta por hechos, actos o actividades al tipo, esta adecuación se producirá cuando dicha conducta del sujeto se ubique en el hecho delictivo descrito como lo es en nuestro caso la defraudación fiscal, es decir, encuadre exactamente en todos y cada uno de los elementos que aparezcan en el tipo lo que se considera como cuerpo del delito el Código Federal de Procedimientos Penales en su artículo 168 nos dice:

⁵⁹ Adolfo Arma Vizcaíno, *Derecho fiscal* (10ª ed.), México, Editorial Themis, 1996, p. 441.

⁶⁰ Luis Jiménez de Asúa, *La ley y el delito*, México, Editorial Hermes, 1986, p. 235.

"...el conjunto de los elementos objetivos constituyen la materialidad del hecho delictivo que la ley señala como delito. El Ministerio Público acreditará el cuerpo del delito de que se trate y la probable responsabilidad del indiciado, como base para ejercitar la acción penal".⁶¹

Estos elementos que constituyen el cuerpo del delito y que debidamente acreditarán la probable responsabilidad corresponden a:

Elementos Objetivos. Por elementos objetivos podemos entender que son aquellos que proceden del mundo externo perceptible por los sentidos.

a. Sujeto activo. Es la persona física o moral que lleva a cabo la conducta descrita por el tipo penal. Para el delito de defraudación fiscal puede considerarse sujeto activo al que tenga la calidad de contribuyente, representante de este, o su deudor solidario o por excepción un tercero. El tipo señala que:

"quien con uso de engaños o aprovechamiento del error, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal"

Así el sujeto activo será el contribuyente, aunque como ya se señaló, otras personas pueden serlo.

b. Sujeto pasivo. Es la persona física o moral, que resiente la conducta realizada por el sujeto activo. El sujeto pasivo no puede ser otro que el fisco federal, tal y como lo establece el tipo "con perjuicio del fisco federal.

c. Conducta. La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. Puede ser de acción u omisión (o comisión por omisión). Es de acción cuando observamos movimientos corporales de manera voluntaria y apreciable, que coincida con la descripción típica.

En la omisión se conduce con inactividad, existe ausencia de movimiento voluntario que impide actuar. Se presenta la comisión por omisión que produce un

⁶¹ Ver artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales.

resultado material al presentarse la omisión y de cometer el ilícito. En el delito de defraudación la conducta es de acción si se proyecta el uso de engaños defraudando o de comisión por omisión si se trata de aprovechamiento del error.⁶²

d. Resultado. Es la consecuencia de la conducta positiva o negativa del sujeto activo del delito. Dicho resultado puede ser material o formal. El material presenta una mutación en el mundo exterior, causado por la conducta y se encuentra implícito en el tipo penal; el resultado formal no presenta mutación en el mundo exterior, es suficiente la realización de la conducta descrita en el tipo.

Por lo que respecta al delito de defraudación fiscal, va a producir un resultado material, la omisión del pago de las contribuciones va a generar una ausencia en los ingresos que debería percibir el fisco, ocasionándole un daño material, o bien, el mismo daño se generaría al beneficiarse una persona indebidamente por una conducta ilícita.

e. Nexo Causal. Es la relación causa-efecto, que se presentan entre la conducta del sujeto activo y el resultado que se produce. Si nos remitimos a lo que establece la ley se tendrá demostrado el nexo causal en el delito si el uso de engaños fue el que se empleó para omitir el pago de contribuciones y su entero aprovechándose de las lagunas o errores de la ley, tal y como lo establece el artículo 6 del Código Fiscal, o si el sujeto activo se aprovechó del error del fisco para obtener un beneficio indebido.

f. Circunstancias. Son las situaciones específicas que describen los tipos penales y que deben actualizarse al momento de la realización de la conducta para que esta sea típica.

g. Circunstancias de tiempo. Algunos tipos penales reclaman referencias temporales, dentro de las cuales ha de realizarse o prolongarse la conducta o que se relacionan con el resultado material.

El tipo de defraudación fiscal puede decirse que no señala expresamente ninguna referencia temporal para su comisión, en lo que se refiere a la omisión, nos remitimos a la obligación del contribuyente de presentar declaraciones fiscales en

⁶² Orellana Wiarco, *óp. cit.*, p. 134.

los términos dispuestos por la ley para su cumplimiento. Ahí en cada pago para el ejercicio fiscal, se presenta cifras o cantidades erróneas por el contribuyente.

h. Circunstancias de lugar. Es el espacio físico determinado en que debe realizarse el hecho delictivo y que exige el tipo penal. La defraudación fiscal no alude a un requisito típico de lugar. Es común que el lugar en el que se comete el ilícito sea el lugar de adscripción del contribuyente sobre sus obligaciones, o con los responsables solidarios.

i. Circunstancias de modo. En el tipo de defraudación fiscal tampoco aparece explícita ninguna circunstancia de modo, conforme a los ejercicios fiscales y pago producidos a cuenta del ejercicio anual.

Elementos subjetivos, los cuales son inherentes al sujeto que los comete:

a) Dolo. Es la voluntad dirigida a lograr el resultado previsto en la ley como delito o bien como la intencionalidad. El dolo se integra por un elemento intelectual y la voluntad, el intelectual consiste en la representación que el sujeto tiene del evento típico, la voluntad es la decisión de ejecutar el evento representado.

El delito de defraudación fiscal se conforma por el dolo y se realiza cuando al sujeto se le presenta la posibilidad de utilizar el engaño en el evento, tiene la voluntad de utilizarlos y ejecuta el acto, va a dar como resultado la omisión total o parcial del pago de las contribuciones. Por ejemplo, en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación expresa que el delito de defraudación fiscal será calificado cuando se origine por:

*g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.*⁶³

Tal evento manifiesta una intencionalidad en querer omitir ya sea total o parcialmente el pago de los impuestos, lo que se considera una conducta dolosa.

⁶³ Ver artículo 108 del Código Fiscal de la Federación Vigente.

También podemos encontrar el dolo cuando al producirse el error del fisco, se presenta la posibilidad de aprovecharse de él y se tiene la voluntad de hacerlo, al ejecutarse el acto da como resultado el beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

b) Culpa. Como lo señala el artículo 9 del Código Penal Federal en su párrafo segundo "Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales".

En otras palabras, la culpa se produce cuando se actúa de manera imprudencial, con impericia, falta de cuidado o reflexión, en este caso al utilizar artificios contables con cálculos erróneos, o documentos emitidos que no cumplen con los requisitos del artículo 29 del Código Fiscal Federal.

Se puede cometer una infracción fiscal en forma culposa, debido al descuido del contribuyente; en el delito de defraudación fiscal solo se puede actuar de manera dolosa, por lo que no cabe la figura de la culpa en el delito de defraudación fiscal.

El bien jurídico tutelado es el derecho tutelado por el legislador que busca resguardar o proteger la ley penal. Sin el bien jurídico a tutelar, la norma no tendría sentido. En la defraudación fiscal para definir cuál es el bien jurídico tutelado encontramos que existen controversias en la doctrina, mientras que muchos consideran que el bien jurídico tutelado es el erario, otros consideran que lo es el sistema de recaudación tributaria.

Ambas posturas son válidas y nos llevan a la misma conclusión, pero consideramos más clara y adecuada la explicación de quienes sostienen que el bien jurídico protegido es el sistema de recaudación tributaria, ya que abarca en su contenido no solo el daño que pueda sufrir la Hacienda Pública, sino su finalidad, que es la de recaudar la materia tributaria, y con ello perjudica el objeto del Estado en cumplir con la redistribución y financiamiento de la riqueza a través del gasto en planes y programas y el pago de los servicios públicos.

2.3 El Delito de Defraudación Fiscal y su Penalidad

El Estado a través del *ius puniendi* establece sanciones para quienes transgredan el orden jurídico, con la finalidad de garantizar la protección de los bienes jurídico. La punibilidad se puede definir como:

*"La sanción o sanciones que el legislador prevé para cada tipo penal."*⁶⁴

La punibilidad va a variar dependiendo de la conducta ilícita, considerando la gravedad de esta, se le va a atribuir la penalidad que el legislador considere adecuada. También se emplea el concepto de pena como sinónimo de punibilidad.

Existen tres teorías que explican las funciones de la pena⁶⁵, las cuales son:

- a) "Teoría de la retribución. Considera que la pena tiene en si misma su finalidad, retribuir al delincuente con un castigo el mal que causó.
- b) Teoría de la prevención general. La función de la pena se encuentra en la amenaza de castigar al que viole la ley, teniendo un fin intimidatorio.
- c) Teoría de la prevención especial. Tiene como función que al ser aplicada al delincuente, lo motive a que en un futuro no viole la ley. Es decir, corregir al incorregible, intimidar al intimidable y sustraer de la sociedad a quien resulte incorregible e intimidable."

Aunque las funciones de la pena presentadas por estas tres teorías son muy claras y aceptadas, lo cierto es que, en cuanto al delito de defraudación fiscal, queda muy distanciado lo marcado por las teorías de la realidad. Con posterioridad atenderemos las dificultades para culminar estas funciones.

⁶⁴ Orellana Wiarco, *óp. cit.* p. 170.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 172.

Ahora bien, como todo delito la defraudación fiscal tiene una pena que recaerá sobre el que lo cometa. La penalidad de este delito será proporcional al monto de lo defraudado según prescribe el tipo penal de la siguiente forma:

“Artículo 108.- 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 \$1,369,930.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.”

Prevé también sanción para la defraudación fiscal de cuantía indeterminada:

“...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.”⁶⁶

Hay que considerar que el no poder determinar la cuantía no representa un supuesto aplicable, ya que en la actualidad existen métodos para determinar los créditos fiscales omitidos, como las presunciones, entre otros; que con posterioridad se abordará en la presente investigación.

2.4 La Defraudación Fiscal Equiparada

La defraudación fiscal equiparada la podemos encontrar en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación en el artículo 109, que establece:

⁶⁶ Ídem.

"...Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

1. 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..."⁶⁷

Este párrafo solo representa la primera parte de la fracción I del citado artículo, ya que es conveniente analizar detalladamente cada una de sus partes y sobre todo el elemento de la defraudación equiparada.

En esta primera parte tipifica como delito el asentar en la declaración fiscal deducciones o ingresos falsamente. Para consignar las deducciones falsas como ejemplos se puede citar aquellas en las que se utilizan documentos apócrifos, facturas falsas, etc., con la única finalidad de realizar una deducción que no es permitida.

Por declaración fiscal se entiende la manifestación que hace el contribuyente por disposición de la ley de sus operaciones y actos que permite el Código Fiscal, y que se citará más adelante; y en su caso obligaciones realizadas o generadas en un ejercicio fiscal; deducciones son, en términos generales las partidas o cantidades que las leyes fiscales autorizan restar de los ingresos del contribuyente para determinar la base gravable, o sea la cantidad sobre la cual se va a calcular el impuesto a cargo del contribuyente.

Para Osorio Nieto el ingreso "es la cantidad que percibe una persona por concepto de dividendos, honorarios, servicios personales independientes o actividades empresariales."⁶⁸

Las deducciones van a reducir el valor a pagar de la base gravable y con ello los ingresos la aumentan; si se reduce la base gravable aumentando ilícitamente las deducciones

⁶⁷ Ídem.

⁶⁸ César Augusto Osorio y Nieto, *Delitos federales* (7ª ed.), México, Editorial Porrúa, 2005, p.257.

o disminuyendo las cantidades a pagar del crédito fiscal, en igual forma, se reduce la recaudación afectan el patrimonio de fisco, por lo que esta conducta considerada fraudulenta se equipara a la defraudación fiscal.

En secuencia la segunda parte de la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación manifiesta:

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 Ley del Impuesto Sobre la Renta. "69

Bajo este supuesto se presume que hubo ocultamiento de ingresos, pues el hecho de realizar gastos o erogaciones superiores a los ingresos declarados manifiesta la imposibilidad de comprobar su licitud.

El artículo citado del Código Fiscal de la Federación continúa con la siguiente fracción:

*"...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."*70

En ocasiones la retención de impuestos a cargo de un tercero constituye una obligación fiscal, en esta fracción se encuentra en la hipótesis a quienes las leyes fiscales impongan la obligación de retener o recaudar las contribuciones, al omitir esta obligación es evidente que el fisco sufre un detrimento económico al dejar de percibir la recaudación que debía haber enterado el retenedor.

⁶⁹ Ver artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

⁷⁰ *Ídem.*

En secuencia a la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, indica que se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Los subsidios son medidas económicas que adopta el Estado para fomentar determinadas actividades de los particulares, en este caso de los contribuyentes, por cierto lapso y en condiciones específicas. Son estímulos fiscales los beneficios económicos que concedan las leyes tributarias a los contribuyentes con la finalidad de lograr determinados fines fiscales.⁷¹

La figura del subsidio, que es un beneficio que el Estado otorga a un sector de la economía, y el estímulo fiscal dan como resultado una reducción o exención del pago de una contribución, para promover o proteger una actividad de interés para el país, o para resarcir a los contribuyentes de determinadas circunstancias que le producen graves efectos económicos. Su fundamento se encuentra plasmado en el siguiente precepto del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá'

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

*Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados."*⁷²

Las disposiciones de carácter general otorgan estímulos fiscales, en apoyo y fomento al desarrollo ante una situación de desventaja o desigualdad. Para ser beneficiario de estos, el contribuyente se debe encontrar en los supuestos que la ley establezca y la obtención sin derecho de ellos constituye un delito.

⁷¹ Osorio y Nieto, *óp. cit.*, p. 261.

⁷² Ver artículo 39 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

En sucesión a las fracciones del correspondiente artículo 109 del Código Fiscal de la Federación continúa:

"..IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."⁷³

Siguiendo la secuencia del mencionado artículo, corresponde la siguiente fracción:

"..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."⁷⁴

Es decir, no otorga la declaración, pago o entero del crédito fiscal generado. Las declaraciones o manifestaciones que formulan los contribuyentes se sujetan a un periodo determinado, que es el ejercicio fiscal y deben presentarse dentro de un lapso previsto por la ley o en su caso por la autoridad fiscal; si existen impuestos a cargo del contribuyente, se cubrirán de inmediato o en la forma que la ley o la autoridad lo señalen.

La presentación extemporánea de la declaración y el entero de los impuestos "da lugar a sanciones, multas, recargos, etc., siempre y cuando no exceda la extemporaneidad de doce meses, si excede de este lapso, lo que fue una infracción fiscal- presentación de declaración fiscal y pago de contribuciones extemporáneos-, se convierte en delito fiscal equiparado a la defraudación fiscal; la razón es que transcurrido el término de doce meses, se presume la intención defraudatoria de omitir el pago de impuestos."⁷⁵

Lo que quiere decir la fracción, es que, si se presenta la declaración antes de cumplir doce meses como extemporáneo, no se considerará que se tuvo la intención de defraudar, en cambio, pasando ese término, la ley ya lo considera como delito.

⁷³ Ver artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

⁷⁴ *Ídem.*

⁷⁵ Osorio y Nieto, *óp. cit.*, p. 263.

Referente a lo anterior el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, señala los siguientes plazos para su pago: si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación.

Es decir, no otorga la declaración, pago o entero del crédito fiscal generado. Las declaraciones o manifestaciones que formulan los contribuyentes se sujetan a un periodo determinado, que es el ejercicio fiscal y deben presentarse dentro de un lapso previsto por la ley o en su caso por la autoridad fiscal; si existen impuestos a cargo del contribuyente, se cubrirán de inmediato o en la forma que la ley o la autoridad lo señalen.

La presentación extemporánea de la declaración y el entero de los impuestos "da lugar a sanciones, multas, recargos, etc., siempre y cuando no exceda la extemporaneidad de doce meses, si excede de este lapso, lo que fue una infracción fiscal- presentación de declaración fiscal y pago de contribuciones extemporáneos-, se convierte en delito fiscal equiparado a la defraudación fiscal; la razón es que transcurrido el término de doce meses, se presume la intención defraudatoria de omitir el pago de impuestos."⁷⁶

Lo que quiere decir la fracción, es que, si se presenta la declaración antes de cumplir doce meses como extemporáneo, no se considerará que se tuvo la intención de defraudar, en cambio, pasando ese término, la ley ya lo considera como delito.

Referente a lo anterior el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, señala los siguientes plazos para su pago: si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la

⁷⁶ Osorio y Nieto, *óp. cit.*, p. 263.

retención o de la recaudación, respectivamente. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación..."⁷⁷

La fracción VIII de dicho artículo dispone:

*"VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código."*⁷⁸

Al respecto el artículo 29 nos dice que 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 Servicio de Administración Tributaria.

Para cumplir con esta obligación señala requisitos que destacan los siguientes: "contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente; tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales; remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo con el objeto de que éste proceda a asignar el folio del comprobante fiscal digital e Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, para que incorporado se puedan entregar o poner a disposición de sus clientes a través de los medios electrónicos."⁷⁹

Otros requisitos con los que se debe cumplir los establece el artículo 29A. Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Como se ha visto, esta serie de conductas delictivas previstas en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, están situadas bajo el común denominador de defraudación fiscal equiparable.

⁷⁷ Ver artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

⁷⁸ Ver artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

⁷⁹ Ver artículo 29 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

2.5 Defraudación Fiscal Calificada

El delito en general considera en su haber jurídico las agravantes; lo que quiere decir que hay situaciones que pueden hacer que el sujeto pasivo, al momento de ser juzgado se le puedan considerar acciones que le traigan como consecuencia de su actuar delictuoso una sanción mayor. Al encuadrar en su obrar circunstancias que agravan el delito, viene a constituir lo que en derecho penal se llama calificativa del delito.

En el delito de defraudación fiscal también se presentan circunstancias calificativas incrementan la pena con mitad más. Las calificativas son aquello que resulta accesorio al delito o algo que eventualmente ocurre, es decir, se puede presentar o no, ya que corresponde a algo que no necesariamente se requiera o que tenga que estar siempre presente.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, 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 período 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.⁸⁰

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

Interpretando este artículo, cuando algún supuesto de los citados con anterioridad origine la conducta de defraudación fiscal, se considerará un delito calificado, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación confirma que la defraudación fiscal calificada es un delito grave por el daño que causa a la sociedad, e incluso prevé la prisión preventiva sin libertad bajo caución y el aumento de la mitad de la pena correspondiente.⁸¹

⁸⁰ Ver artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

⁸¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Registro digital: 175973. Instancia: Primera Sala. Novena Época. Materias(s): Penal. Tesis: 1a. X/2006. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, febrero de 2006, p. 626. Tipo: Aislada

DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADA. CONSTITUYE UN DELITO GRAVE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 194, FRACCIÓN VI, INCISO 2), DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, POR LO QUE ANTE SU COMISIÓN PROCEDE NEGAR LA LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN. De la lectura de los trabajos legislativos realizados desde 1917 hasta la reforma actual del artículo 20, apartado A, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte la reiterada preocupación del Constituyente por encontrar fórmulas satisfactorias sobre el beneficio de la libertad provisional bajo caución, en la cual colisionan intereses en conflicto del inculpado, del ofendido y de la sociedad; por ello, el legislador secundario, en quien por disposición constitucional recae la facultad de fijar los alcances de dicha garantía, consciente de que el disfrute de la libertad bajo caución es un derecho que en principio todo inculpado debe tener, no ha soslayado que en delitos de suma gravedad se justifica el aseguramiento precautorio del sujeto como medida de necesidad extrema, con la finalidad de conseguir la marcha regular del proceso e impedir demoras y posibles contingencias en su curso. Así, en el catálogo de delitos graves precisados en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el legislador tomó como elemento básico el grado de peligro que para la sociedad representa la conducta delictiva del agente, peligrosidad que obviamente está vinculada con la importancia que tienen para el individuo y para el grupo social en su conjunto los bienes jurídicamente tutelados por el ordenamiento. En ese tenor, el delito de defraudación fiscal calificada, previsto en el artículo 108, fracciones II o III, del Código Fiscal de la Federación, constituye un delito grave para todos los efectos legales, entre ellos, el de negar la procedencia de la libertad provisional bajo caución, en virtud de que el legislador federal atendió a la gravedad de la ofensa a los bienes jurídicos de la comunidad en general, en concreto, el erario y patrimonio públicos.

Amparo en revisión 934/2005. 26 de octubre de 2005. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Enrique Luis Barraza Uribe.

De lo citado, daña la recaudación federal y con su comisión, a lo correspondiente en la recaudación de contribuciones no permite obtener ingresos al Estado, y si bien la defraudación fiscal se considere un delito grave y que se establezca que no se tiene derecho a la libertad bajo caución, el sujeto activo del delito tiene posibilidades de obtener su libertad con el sobreseimiento, figura que más adelante abordaremos.

El precepto que contiene la defraudación fiscal calificada comienza diciendo "que cuando esta se origine por", lo que permite comprender que las calificativas se refieren a algo que ocurre antes de que el delito de defraudación fiscal se consuma. Aparece desde la sanción y la infracción, hasta el fraude fiscal. Si se inicia la conducta con algún supuesto previsto por el artículo 108 y da como resultado la consumación de la defraudación fiscal, este se le considerará como agravante.

2.6. Sujetos responsables sobre el Delito de Defraudación Fiscal

Todo ilícito penal tiene su punto de partida de una conducta humana. Existen tipos que por su descripción legal desprendemos que basta la acción o la omisión de un solo sujeto para que el delito se pueda cometer, aunque a veces acontece que concurren en su realización dos o más personas y ello plantea el problema de distinguir la forma de intervención de cada agente y según haya sido su intervención se distingue entre autores y partícipes.

El sujeto activo del ilícito fiscal es autor cuando en forma personal y directa ejecuta la acción u omisión previsto en el tipo penal para lograr su consecución, alrededor del autor directo aparecen otras figuras como la del coautor o autor inmediato; otros sujetos que actúan en forma secundaria, que prestan auxilio o cooperación a los autores las conocemos como partícipes o cómplices, al omitir sus obligaciones formales.

Con respecto a la autoría y participación, el Código Penal Federal nos hace referencias sobre quienes son:

“Artículo 13.- Son autores o partícipes del delito:

Los que acuerden o preparen su realización.

- I. Los que realicen por sí;*
- II. los que lo realicen conjuntamente;*
- III. los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;*
- IV. los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;*
- V. los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;*
- VI. los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento a una promesa anterior al delito y*
- VII. los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.⁸²*

Existe una generalidad en la designación de sujetos responsables en lo que establece el Código Penal Federal, las circunstancias de los delitos fiscales son variables al de un delito común.

En el caso de los delitos fiscales existen en el Código Fiscal de la Federación un precepto que determina quienes pueden ser responsables, con respecto a ello señala:

"Artículo 95.-Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.*
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.*
- III. Cometan conjuntamente el delito.*
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.*
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.*

⁸² Ver el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

- VI. *Ayuden dolosamente a otro para su comisión.*
- VII. *Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.*
- VIII. *Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.*

Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal."⁸³

Se observa una considerada diferencia entre lo que establece el Código Penal Federal y el Código Fiscal de la Federación al hablar de los sujetos responsables del delito por acción u omisión en el incumplimiento de la obligación formal y pago de créditos fiscales.

Para el delito de defraudación fiscal "serán autores, coautores autores inmediatos quienes en su calidad de contribuyente o de obligado solidario, y por excepción de un tercero ajeno a la relación tributaria, pero todos con dominio del hecho, hagan uso de engaños o se aprovechen del error y con ello tengan el resultado exigido por el tipo en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación."⁸⁴

El sujeto responsable o defraudador tributario es una persona que teniendo que pagar y con pleno dominio de su acción no paga. Cuando el deudor del tributo carezca de capacidad de obrar, serán sus representantes legales los autores del delito, a ellos se les imputará la conducta típica.

Existen también dentro del Código Fiscal de la Federación otras personas que pueden ser posibles autores de la conducta delictiva llamados responsables solidarios con contribuyentes, cito algunos casos:

⁸³ Ver el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

⁸⁴ Orellana Wiarco, *óp. cit.*, p. 214.

"Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

I. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 10. De la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución. "⁸⁵

El tipo penal de la defraudación expresa: "Comete el delito quien...", es decir, el tipo no exige ninguna calidad que deba ostentar el sujeto activo, por ello desprendemos que puede tratarse del contribuyente, representante legal, obligado solidario, retenedor o de quien por alguna relación resulte con esa obligación.

En lo que refiere a las fracciones XI y XIII, "las personas que tengan conferida la dirección general, gerencia general, la administración única, o en general quien tenga a su cargo la administración de las sociedades mercantiles, son responsables solidarios de las obligaciones fiscales de las personas morales a las que representan. Pueden ser además posibles autores del delito de defraudación fiscal si como persona física ejecuta por si la conducta como el autor directo, coautor o autor inmediato, las maniobras engañosas por las

⁸⁵ Ver artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Vigente.

cuales la sociedad mercantil omita el pago de las contribuciones, o bien, beneficie a la sociedad aprovechándose del error del fisco.⁸⁶

Cuando una sociedad mercantil omita el pago de las contribuciones incurre en una infracción fiscal, pero para que esta omisión sea considerada como delito de defraudación fiscal, requiere probarse que la omisión se debió a una conducta dolosa, antijurídica y culpable, es decir, debe ser mediante el uso de engaños o de aprovechamiento del error.

Se concluye que el sujeto activo del delito de defraudación fiscal es la persona física que omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco; o también lo pueden ser quienes actuando como obligados solidarios omitan el pago de las contribuciones, siempre y cuando la omisión se deba a el uso de engaños o aprovechamiento del error, causando un perjuicio al Erario Público.

Los partícipes resultarían ser aquellos que de alguna manera prestan auxilio o cooperación con el autor de la comisión del delito fiscal sin tener dominio del hecho. Así resulta ser participe el asesor fiscal, el contador, el auxiliar del contador y todo aquel, que siguiendo indicaciones del contribuyente, o del obligado solidario materializa o contribuya a las maniobras engañosas o al aprovechamiento del error; y también puede ser participe o cómplice si su conducta se proyecta como inductor instigador.

El asesor o el contador pueden convertirse en autor inmediato si se sirve del contribuyente como instrumento inocente para defraudar al fisco mediante una declaración que formule a nombre del obligado de la contribución que sea omisa en su pago.

⁸⁶ Orellana Wiarco, *óp. cit.*, p.217.

CAPÍTULO III.

FIGURAS LEGALES POR LAS CUALES LAS PERSONAS JURIDICAS PRACTICAN LA EVASION FISCAL.

3.1. EFOS y EDOS

Empresas que facturan operaciones simuladas. (EFOS)⁸⁷

Un claro ejemplo de simulación es la emisión y uso indebido de comprobantes fiscales, el cual resulta ser de suma importancia, ya que al hacer uso de esta práctica no solo se presenta, como se señaló anteriormente, una afectación al erario sino a la sociedad en general al verse reducida la recaudación, pues, como se desprende del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es una obligación de los gobernados contribuir al gasto público.

En ese orden de ideas, el mal uso de comprobantes fiscales originó una reforma al artículo 69-B del Código Fiscal Federal, con la finalidad de combatir dicha práctica, previendo los supuestos en los que se está frente a la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales digitales, denominados CFDI'S.

Se tiene que, en la reforma fiscal de 2014, se adicionó el artículo en mención con el objeto de contrarrestar los esquemas de evasión fiscal, a través de la deducción de gastos ficticios amparados a través de CFDI'S, permitiendo disminuir la base gravable y tener un impuesto a cargo menor, nulo o en su caso, generando un saldo a favor al momento de presentar declaraciones.

El 28 de junio de 2018 se reforma nuevamente, en esta se contemplan nuevos plazos para desvirtuar los hechos y emitir una resolución por parte de la autoridad, así como la publicación de un listado de contribuyentes que obtengan sentencia o resolución favorable.

Se faculta a la autoridad fiscal a emprender un combate frontal contra quien trafique con facturas falsas y a quien las utilice.

⁸⁷ <https://blog.bind.com.mx/efos>. Consultado el veinticuatro de Noviembre del 2022. 13:07 hrs.

Existen diferencias entre una factura falsa en su forma y una factura falsa en su contenido. La primera es aquella que no se expidió por ningún contribuyente, es pre hecha y al mínimo análisis se detecta; la segunda, la que es falsa por su contenido, se expide por una empresa debidamente dada de alta, reúne todos los requisitos fiscales, el problema es que el contenido es apócrifo, es simulado.

En este caso la obligación del fisco es comprobar los siguientes hechos subjetivos específicos:

1. Que la empresa no tenga activos,
2. que no tenga personal,
3. que no tenga infraestructura, y
4. que no tenga capacidad material directa o indirectamente.

Estas empresas pueden ser denominadas EFOS o EDOS. Las primeras son aquellas personas jurídicas que facturan operaciones simuladas, es decir, aquellas en las que los contribuyentes emiten comprobantes fiscales digitales sin contar con personal, infraestructura, activo, capacidad material, etc. Por otro lado, las EDOS son las personas jurídicas que deducen operaciones simuladas, son las receptoras de comprobantes fiscales, comprobantes que no deberían producir efectos fiscales.

(EDOS) son las personas jurídicas que deducen operaciones simuladas.⁸⁸

Ahora bien, los EDOS tienen la obligación ante la autoridad, de acreditar la materialidad de las operaciones respaldadas con los CFDI's recibidos, de lo contrario se procederá a la restricción temporal del certificado del sello digital y en su caso a su cancelación, conforme a lo previsto en el artículo 17 H Bis fracción V del Código Fiscal Federal.⁸⁹

⁸⁸ <https://blog.bind.com.mx/efos>. Consultado el veinticuatro de Noviembre del 2022. 13:07 hrs.

⁸⁹ Código Fiscal Federal, vigente.

Artículo 17-H Bis. Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos cuando:

Asimismo, se establece como infracción que, en caso de que el contribuyente haya corregido su situación fiscal dentro del plazo de 30 días siguientes a aquel en que se haya publicado el listado definitivo a que se refiere el artículo 69 B, cuarto párrafo, se impondrá una sanción que va de un 55% a un 75% del monto de cada comprobante fiscal.⁹⁰

En esa tesitura, según datos proporcionados por el SAT, 10,925 contribuyentes están clasificados como EFOS.⁹¹

Los esfuerzos por desintegrar dichas empresas por parte del Estado no son pocos, sin embargo, la mayor parte del tiempo se escucha una constante en los medios de comunicación respecto de empresas fantasma o factureras (EFOS), que continúan apoyando a las empresas a evadir impuestos.

En ese contexto, se ha considerado como delincuencia organizada por parte del Ejecutivo, ante el crecimiento exponencial de este tipo de empresas, se intentó decretar la medida cautela de prisión preventiva contra aquellas personas que incurrieran en defraudación fiscal y uso de facturas falsas.

[...]

V. Detecten que se trata de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B de este Código y, que una vez transcurrido el plazo previsto en dicho párrafo no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal.

[...]

⁹⁰ **Artículo 69-B.** [...] Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución. [...]

⁹¹ Omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vínculo.htm?pag=ListCompleta69B.html. Consulta: 23 de noviembre de 2021, 22:01 horas.

Reforma que se impugnó ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la acción de inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019⁹², promovida por la Comisión de Derechos Humanos y diversos senadores del Congreso de la Unión, en la que por mayoría de votos, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) declaró inconstitucional e invalidó la prisión preventiva oficiosa por defraudación fiscal, así como por la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales falsos.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) combate la evasión fiscal por operaciones simuladas. El SAT informa que, derivado del cruce de información y del trabajo coordinado entre las diferentes administraciones que lo integran, llevó a cabo un operativo a nivel nacional el pasado 20 de junio de 2020, en el que realizó la revisión de 150 empresas que facturan operaciones simuladas.

Durante su participación en la conferencia de prensa matutina, la titular del SAT Margarita Ríos Farjat, explicó que el pasado 20 de junio se llevó a cabo un operativo nacional de revisión, suspensión y visita de 150 empresas que llevan a cabo este tipo de prácticas ilegales, además, se colabora directamente con la Unidad de Inteligencia Financiera para cruzar información y profundizar en las investigaciones.

La funcionaria explicó que el SAT desarrolló un nuevo modelo con atención a redes de riesgo e información detalladas, con el que se está enfrentando esta situación y que ya está ofreciendo los primeros resultados. Agregó que parte de la estrategia que está desarrollando la dependencia, consiste en entregar información a la Fiscalía General de la República y a la Procuraduría Fiscal de la Federación para la integración de los expedientes penales que correspondan.

⁹²<https://www2.scjn.gob.mx/IndicesCCAI/ControversiasConstitucionalespub/AccionInconstitucionalidad.aspx#&&oTUnjtZlJnz6uV5u9y3sfovqTqR88yaLvVOedRNusu74ITQvnQCW81Q5O5ilZE9oEvWYZrkscWlAg+mZw5cCGGoE1sNPGb4otV+yumGk7WUCMElmZ5whZkLsh0M=> Consulta: 23 de noviembre de 2021, 23:38 horas.

Aseguró que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y la Administración General de Grandes Contribuyentes, ambas del SAT, ya están llevando a cabo auditorías profundas y la preparación de dictámenes contables para soportar debidamente las querellas por defraudación fiscal correspondientes.

Ríos-Farjat informó que durante junio se han presentado 23 denuncias penales ante la Fiscalía General de la República en contra de empresas que han deducido operaciones simuladas, entre las cuales hay algunas que el SAT identifica como desvío de recursos públicos.

También explicó que, de 2014 a la fecha, fueron identificadas 8 mil 204 empresas que facturan operaciones simuladas y que han generado 8 millones 827 mil 390 facturas falsas por un monto aproximado de 1.6 billones de pesos, lo cual, supone una evasión fiscal de 354 mil 512 millones de pesos que representa 1.4% del Producto Interno Bruto.

Reveló que el 60% de las empresas que definitivamente están identificadas por el SAT como facturadoras de operaciones simuladas se concentran en 9 estados de la república, siendo los de mayor incidencia, Ciudad de México, Jalisco y Nuevo León.

El SAT invita a todos los contribuyentes a que revisen su facturación, en caso de existir duda sobre cualquiera de sus facturas, se recomienda acudir a las oficinas del SAT más cercanas lo antes posible para recibir la orientación correspondiente y que puedan autocorregirse con tranquilidad antes de cualquier acto de ejercicio de facultades de comprobación.

Con estas acciones, el SAT mantiene su compromiso de proteger a los contribuyentes cumplidos y que quiera corregirse para serlo, así como de orientar a la población en general

para que cuente con información que le permita tomar mejores decisiones en la realización de sus actividades comerciales y mercantiles.⁹³

En estudios previos de evasión del Impuesto Sobre la Renta (ISR) del régimen de sueldos y salarios se ha encontrado evidencia de trabajadores que reciben pagos provenientes de más de dos patrones en un mismo ejercicio fiscal, siendo que posiblemente solo tienen una relación laboral.⁹⁴ Así mismo, se sabe de casos en los que algunos contribuyentes patrones utilizan una doble nómina, y ante las autoridades fiscales declaran un pago de salario mínimo y la diferencia del pago se realiza en efectivo, o incluso a través de otras razones sociales, con el fin de declarar un ISR menor al real.

También se han identificado cambios de denominación social del patrón que contrata, lo que implica para los trabajadores no recibir algún pago de Participación de los Trabajadores en Utilidades de la empresa (PTU) y prestaciones laborales que al final erosionan la base del ISR por pagar. Lo anterior, ejemplifica algunas de las prácticas que emplean los patrones con el propósito de incrementar ilegalmente sus recursos para el pago de nómina. En este sentido, se vislumbra que la diversidad de prácticas de evasión puede darse de muchas formas, tantas como estrategias tengan los patrones o las personas asociadas a la administración de la nómina. Por lo antes mencionado, se puede presumir que algunas de las prácticas referidas pueden detectarse a través de una red de patrones que puede llegar a ser muy compleja.

Igualmente, pueden causar evasión del ISR a partir de las redes de patrones. Posteriormente, en la revisión de literatura se describen estudios que a través del análisis de redes sociales y aprendizaje de máquina identifican a los contribuyentes que incurren en prácticas de evasión fiscal.

⁹³ https://www.gob.mx/sat/prensa/sat-combate-la-evasion-fiscal-por-operaciones-simuladas_com035

⁹⁴ Prácticas de evasión del ISR en sueldos y salarios. Disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Pr%C3%A1cticasdeevasi%C3%B3ndelISRensueldosysalarios.pdf

En la sección de datos, se describe la información de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 que el SAT proporcionó a la Universidad Autónoma Chapingo (UACH).⁹⁵

En la caracterización de las redes de patrones se define la estructura de una red, y se presenta un ejercicio de red focalizada. En la metodología se detalla el procedimiento para la identificación de posibles patrones evasores y la cuantificación de la posible evasión, mediante un enfoque de redes en el cual los patrones se vincularon intencionalmente por medio de sus trabajadores compartidos.

En los resultados se describen los hallazgos encontrados para los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019. Dichos resultados se utilizan en la sección de aprendizaje de máquina para determinar otras variables de interés que muestren indicios de que los patrones se encuentran coludidos. Por otra parte, en la sección cultura fiscal, se señala la importancia de los beneficios en cuanto al pago de contribuciones. Finalmente, se presentan las conclusiones y las recomendaciones del estudio.

3.1.2. Revisión del marco legal

A continuación, se presentan los fundamentos en el ámbito laboral y fiscal que rigen en la relación laboral subordinada con más de un patrón; y se señalan algunas acciones que pueden causar evasión del ISR del régimen de sueldos y salarios a partir de las redes de patrones.

Relación laboral subordinada con más de un patrón.

La tesis aislada “DEPENDENCIA ECONÓMICA. PLURALIDAD DE PATRONES”⁹⁶ de la Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 640 del Seminario Judicial de la Federación, afirma que ninguna disposición le impide

⁹⁵

http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/estudio_opiniones/Evasion_en_sueldos_y_salarios_redes_de_patrones_Chaping.

⁹⁶ Disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/366497>

al trabajador el celebrar dos o más contratos de trabajo con diversos patrones, si el tiempo de que dispone y su capacidad de trabajo le permiten dar cumplimiento a ellos. El ingreso asociado a dichas relaciones laborales, respaldadas por la Ley Federal del Trabajo (LFT), deriva en la obligación de pagar el ISR.

En lo que respecta a las condiciones y características del pago del ISR en las redes de patrones, la LISR señala que:

1. los trabajadores con más de un patrón deben comunicar por escrito al empleador si prestan servicios a otro empleador, y éste último les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente (fracción IV del artículo 98 de la LISR);
2. los ingresos gravados y exentos provenientes de gratificaciones, primas vacacionales, PTU, se encuentran en términos del total de percepciones que pudiera obtener de todos sus patrones (fracción XIV, artículo 93 de la LISR);
3. los trabajadores que prestan servicios a más de un patrón de manera simultánea deben presentar su declaración anual⁹⁷ (fracción III del artículo 98 de la LISR). Independientemente si un patrón tiene trabajadores que se emplean con otro(s) patrón(es), en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) se establece:
 - a. que los patrones que efectúen retenciones de contribuciones tienen la obligación de emitir CFDI⁹⁸ y que los trabajadores tienen la obligación de solicitarlos;

⁹⁷ Existen trabajadores que determinan el impuesto anual mediante la Declaración Anual (DA), en los siguientes casos: 1) inicie la prestación de servicios después del 1 de enero o deje de prestar servicios antes del 1 de diciembre; 2) haya obtenido ingresos anuales por sueldos y salarios o asimilados superiores a \$400,000.00; y 3) comunique por escrito al patrón que presentará su declaración anual (artículo 97 de la LISR).

⁹⁸ Un CFDI es una herramienta obligatoria de comprobación fiscal, por medios electrónicos, de los ingresos y egresos de las personas físicas y morales. Este comprobante debe remitirse a un Proveedor Autorizado de Certificación (PAC) para su validación, asignación de folio e incorporación del sello digital del SAT.

- b. que los comprobantes deben cumplir con ciertos requisitos, entre ellos, el RFC⁹⁹ de la persona a favor de quien se expide. De acuerdo con lo señalado en los artículos 27 y 99 de la LISR, los patrones o empleadores tienen la obligación de expedir y entregar comprobantes fiscales de nómina a sus trabajadores, esta obligación también se traslada a los pagadores de ingresos asimilados a salarios, y en ambos casos es un requisito indispensable para hacer deducibles los pagos efectuados.

Este comprobante puede utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral, de conformidad con lo establecido en los artículos 132 y 804 de la LFT. Cuando los patrones hacen pagos al trabajador (o contribuyente asimilado a salarios) están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual (artículo 96 LISR). Al término del ejercicio fiscal, es obligación de cada patrón calcular el impuesto anual de cada uno de sus trabajadores.

3.2. Redes de patrones.

Antes de continuar con el análisis del marco legal es necesario conceptualizar cómo se conforman las redes de patrones y, posteriormente, se comentará la manera en que los patrones se coluden en dichas redes.

La conformación de las redes que se tratan en este estudio, en su forma más simple, están definidas por el trío patrón-trabajador-patrón. Sin embargo, es importante señalar que no todas las redes están conformadas por una colusión de patrones cuya intención sea evadir

⁹⁹ Cuando el receptor no cuenta con clave de RFC es posible emplear uno genérico (regla 2.7.1.26 de la Resolución Miscelánea Fiscal).

impuestos. Por este último hecho, se distingue entre vínculos que se pueden crear de manera natural o de forma inducida.

Vínculos naturales: un trabajador vincula patrones, pero estos últimos no tienen relación entre sí. Dichos vínculos se generan, por ejemplo, cuando un trabajador por su propia voluntad cambia de trabajo en un mismo año fiscal, o simplemente tiene dos trabajos simultáneos. Es decir, se genera un vínculo entre dos patrones de manera “natural”.

Vínculos inducidos: un trabajador se encuentra vinculando a dos o más patrones por causa del patrón, lo cual puede generarse por al menos dos posibilidades:

- a) Un patrón subcontrata personal y además tiene contratado a dicho personal o
- b) un patrón mediante dos o más razones sociales hace pagos al trabajador cuando éste sólo tiene una relación laboral en subordinación. Esta posibilidad es de interés para el estudio, y puede generarse al menos desde dos perspectivas: simular movilidad laboral con el objetivo de que los trabajadores no generen antigüedad en la empresa, para evitar pagos contemplados en la ley laboral y contratos colectivos, que debieran integrarse a la base gravable del ISR; y crear empleos simultáneos inexistentes al trabajador para atomizar los ingresos, de manera que se simula el pago de un salario mínimo y se complementa mediante pagos efectuados por otros patrones, mismos que pueden estar exentos del ISR.

Los patrones se coluden en esta red con el fin de disminuir la carga fiscal generada por los trabajadores. En general, el trabajador desconoce que está dado de alta con dos o más patrones, y aunque llegue a estar consciente de la existencia de “más patrones”, es muy probable que el trabajador desconozca sus obligaciones fiscales tales como la determinación y entero del ISR cuando se presenta el supuesto de más de un patrón, es decir, el patrón aprovechando esta situación aunada a las necesidades del trabajador de tener un ingreso, fracciona el sueldo y por ende la determinación del impuesto se ve mermada.

Por lo tanto, el patrón es quien decide si cubre las contribuciones o las determina de manera correcta. En otras palabras, el patrón es quién viola lo señalado en el CFF artículo 21 “cuando no se cubran las contribuciones dentro del plazo fijado, el monto se actualizará y además deberán pagarse recargos”; y el artículo 108 “cuando se presenta el delito de defraudación fiscal por la omisión total o parcial del pago de alguna contribución y señala las multas aplicadas”, sin embargo, el trabajador se ve implicado, pues ya tiene obligaciones fiscales.

Además, en el CFF se señala la responsabilidad solidaria del patrón, como se refiere en el artículo 26 “son responsables solidarios con los contribuyentes: los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes; las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente; los socios o accionistas, cuando dicha persona moral omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado”, por lo cual, los patrones son los responsables de retener y enterar a la autoridad fiscal los impuestos de sus trabajadores.

Recientemente, se ha analizado el fenómeno de la evasión con apoyo de la teoría de redes sociales. Los estudios que se presentan en esta sección proponen soluciones en el contexto de la evasión fiscal, mediante enfoque de redes,¹⁰⁰ redes complejas¹⁰¹ y aprendizaje de máquina no supervisado.¹⁰²

En Colombia, de Roux *et al.* (2018) utilizaron un agrupamiento espectral para la detección de posibles contribuyentes fraudulentos que subdeclaran el impuesto en el sector de la construcción, lo que reduce el número de contribuyentes potenciales de auditar. Los

¹⁰⁰ Enfoque de redes: miden el efecto de tratamientos aplicados en algunos contribuyentes vinculados en una red.

¹⁰¹ Redes complejas: permite un mapeo de redes sociales de los contribuyentes, donde es posible identificar características y comportamientos fraudulentos entre empresas y sus miembros, creando nuevas variables que se utilizan en el modelo de predicción.

¹⁰² Aprendizaje de máquina no supervisado: los evasores de impuestos se identifican mediante el análisis del comportamiento individual hacia un grupo donde los valores atípicos se clasifican como sospechosos.

resultados mostraron un aumento en la eficiencia operativa del proceso de supervisión tributaria sin necesidad de datos históricos provenientes de costosas auditorías.

En Ecuador, Bohne y Nimczik (2018) mostraron que el conocimiento sobre las oportunidades de elusión fiscal se difunde en la red de empresas a través de la movilidad de sus trabajadores o al compartir contadores. El estudio se basa en datos administrativos de las declaraciones del ISR de las personas físicas, y la principal medida de elusión fiscal se relaciona con el uso de las deducciones personales para reducir los ingresos gravados justo por debajo del umbral de exención del ISR.

En Estados Unidos, Boning *et al.* (2018) analizaron una red de empresas vinculadas a través de preparadores de impuestos,¹⁰³ vecindario geográfico común y relación matrizsubsidiaria. Encontraron que el cumplimiento de remitir el ISR retenido y el impuesto del régimen de sueldos y salarios se ve afectado por las intervenciones del preparador de impuestos.

En India, Mehta *et al.* (2018) desarrollaron un modelo predictivo para identificar entidades comerciales que evitan presentar sus declaraciones de impuestos sobre bienes y servicios.

Por otra parte, para la predicción construyeron un modelo de regresión logística con interacciones entre distribuidores, obtenidas mediante el análisis de redes sociales.

Lismont *et al.* (2018) utilizaron el análisis de redes sociales para desarrollar un modelo de clasificación predictivo de evasión fiscal. Construyeron una red de empresas conectadas a través de una membresía compartida en los directores de la empresa. Se pudo observar que los directivos tienen conocimientos específicos sobre la evasión de impuestos que traspasan a las empresas.

En México, la UNAM (2019) estimó la evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) mediante la identificación de contribuyentes sospechosos de ser Empresas que Facturan

¹⁰³ Preparador de impuestos (tax preparer) es la persona encargada de preparar las declaraciones y comprobantes.

Operaciones Simuladas (EFOS). Utilizaron la metodología de redes sociales para caracterizar los mecanismos de operación y asociación de las EFOS, cada nodo correspondió al RFC de un contribuyente y los enlaces correspondieron a las emisiones dirigidas de CFDI entre contribuyentes.

En Italia, Didimo *et al.* (2020) en colaboración con la Agencia Tributaria Italiana presentaron un enfoque basado en un modelo de red que combina métodos de análisis visual y minería de datos para identificar a los contribuyentes con mayor probabilidad de estar involucrados en actividades relevantes de evasión fiscal. Construyeron una red social con datos de los contribuyentes y obtuvieron índices de redes sociales clásicos y específicos para destacar a los actores más relevantes.

En Bélgica, Vanhoeyveld *et al.* (2020) propusieron una solución basada en k-vecinos más cercanos para la detección de fraude en las declaraciones del IVA, la cual permitió estrategias de auditoría eficientes.

A continuación, se describen las bases de datos proporcionadas por el SAT, de manera anónima, para esta investigación.

El resumen a partir del CFDI de nómina (en adelante CFDI) proporciona información anual sobre los pagos y retenciones del ISR que los patrones efectúan a sus trabajadores. De manera que cada registro representa la información anual de la relación patrón-trabajador. Esta base de datos contiene 292 variables, entre las más importantes se encuentran: RFC anonimizado del patrón y trabajador; entidad federativa; mes inicial y final de pagos; total de percepciones; total de ingresos por sueldos, salarios y conceptos asimilados; ingresos acumulables; total de impuesto retenido.¹⁰⁴ En la Tabla 1 se muestra el número de registros en cada ejercicio fiscal.

¹⁰⁴ Debido a que no se contó con la CLABE interbancaria, no fue posible conocer el destino de los pagos.

Tabla 1. Registros del CFDI¹⁰⁵

Registros	2017	2018	2019
Patrones	631,275	689,436	724,808
Trabajadores	31,941,527	35,308,152	36,322,632
Patrones-trabajadores	43,050,393	49,418,165	51,399,075

Existen trabajadores que tuvieron más de un empleador en el ejercicio fiscal. La cantidad de registros patrón-trabajador indican el número de relaciones laborales que están en los sumarios del CFDI nómina (Fuente: Elaboración propia con la información del CFDI).

Declaración anual de personas morales

La declaración anual de personas morales proporciona información sobre los ingresos y gastos de los patrones del régimen general, del régimen con fines no lucrativos y del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Contiene en promedio 850 mil registros para cada ejercicio fiscal y alrededor de 65 variables para cada tipo de régimen, entre las más importantes se encuentran: total de ingresos acumulables, utilidad y pérdida fiscal del ejercicio, monto total de pagos por sueldos y salarios gravado.

Otros insumos

Se proporcionaron los siguientes listados de información:

- RFC genéricos con 46 registros, de los cuales dos fueron identificados en la base de datos del CFDI los cuales fueron omitidos del análisis.

¹⁰⁵ Tabla realizada con información de la página del SAT. De fecha 10 de marzo del 2022, 23:20 horas. http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/estudio_opiniones/Evasion_en_sueldos_y_salarios_redes_de_patrones_Chaping.

- EFOS definitivas, actualizada al 18 de junio de 2020, con 9,663 registros distintos.
- Empresas en el Esquema de Certificación de Empresas, Modalidad IVA e IEPS, rubro AAA.

3.3. Caracterización de las redes de patrones

Las redes de interacción entre patrones se conformaron por patrones y trabajadores. En las cuales, cada nodo correspondió al RFC de un patrón y los enlaces se configuraron cuando los patrones compartieron al menos un trabajador, como se muestra en la Figura 1.

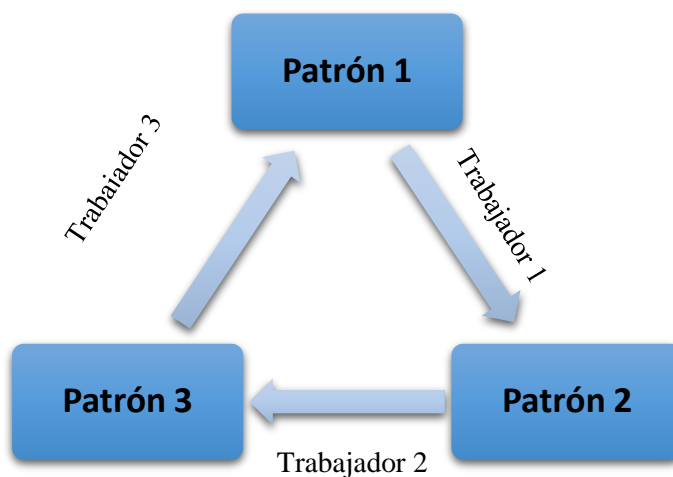


Figura 1. Redes de patrones.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Fuente: cuadro de Elaboración propia. realizada con información de la página del SAT. De fecha 10 de marzo del 2022, 23:20 horas http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/estudio_opiniones/Evasion_en_sueldos_y_salarios_redes_de_patrones_Chaping.

La importancia de cada uno de los patrones (nodos) en la red se cuantificó mediante las siguientes medidas de centralidad:

Centralidad de grado: con esta medida es posible conocer qué patrón o patrones pueden tener más oportunidades de tener una mayor interacción en la red a través del número de enlaces directos (vínculos y/o conexiones); el valor mínimo de esta centralidad es igual a 1.

Centralidad de cercanía: evalúa la proximidad a través de las rutas más cortas que un patrón tiene con todos los patrones que estén contenidos en la red. La ruta se refiere a la distancia (en términos del número de enlaces) en que se encuentran alejados dos patrones. La medida de cercanía toma valores entre 0 y 1, donde un valor cercano a 1 indica una mayor proximidad que tiene un patrón (debido a que presenta un mayor número de enlaces directos) con el resto de los patrones, mientras que un valor cercano a 0 indica que un patrón está más alejado de todos los patrones en la red.

- *Centralidad de intermediación:* mide la importancia de un patrón para ser un patrón intermediario con base en la unión de patrones que no estén vinculados directamente en la red. Esta medida toma valores entre 0 y 1; si un patrón toma algún valor cercano a 1, nos indica que tal patrón se usa recurrentemente para unir patrones que no están vinculados directamente en la red, mientras que un valor cercano a 0, indica que tal patrón no funge como un patrón intermediario.
- *Centralidad del vector característico:* permite identificar aquellos patrones que tengan una influencia alta o baja con base en las oportunidades que tenga un patrón (a través del número de enlaces directos) para poder interactuar en la red.

Los valores posibles son entre 0 y 1, un valor cercano a 1 indica una influencia alta, mientras que un valor cercano a 0 indica una influencia baja. Los patrones vinculados por al menos un trabajador en 2017 fueron 420,865 (66.69% del total), y para los ejercicios fiscales 2018 y 2019 fue de 475,382 (68.97% del total) y 501,592 (69.22% del total) respectivamente.

Se realizó un ejercicio exploratorio con la finalidad de reducir el número de posibles vínculos naturales, es decir, cuando los patrones no se relacionaron intencionalmente entre sí.

En este sentido, se aplicaron los siguientes filtros: se omitió la centralidad de grado menor a tres, se omitió el porcentaje de trabajadores vinculados menor al 30% de la plantilla de empleados y se omitieron a tres patrones identificados en el sector gobierno¹⁶, pues la vinculación podría ser fortuita. Para los tres ejercicios fiscales se observó con mayor frecuencia que las subredes estuvieron constituidas por un número de patrones que van de 2 a 4.

Tabla 2. Número total de subredes y patrones según el ejercicio fiscal.¹⁰⁷

RANGO DE NÚMERO DE PATRONES	2017		2018		2019	
	SUBREDES	PATRONES	SUBREDES	PATRONES	SUBREDES	PATRONES
02 - 04	6,504	14579	6481	14576	7156	16094
05 - 09	288	1742	354	2156	394	2384
10 - 24	72	967	59	794	69	961
25 - 39	7	214	12	332	6	192
40 - 54	0	0	1	52	2	83
55 - 59	0	0	2	118	0	0
70 - 84	1	72	0	0	0	0
85 - 99	0	0	0	0	0	0
100	1	4977	2	6514	1	7677
TOTAL	6873	22551	6911	24542	7628	27391

Este ejercicio podría señalar a los contribuyentes más sospechosos de realizar algún tipo de colusión, sin embargo, no define con precisión al conjunto de patrones evasores.

¹⁰⁷ Tabla de elaboración propia realizada con datos de la página del SAT. consultado de fecha 10 de marzo del 2022,13:20,horas.disponible:http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/estudio_opiniones/Evasion_en_sueldos_y_salarios_redes_de_patrones_Chaping.

3.4. Ejemplo de redes

Se presentan tres ejemplos, en los cuales se analiza individualmente la red de un patrón. Este esquema considera al patrón seleccionado como el actor principal de la red (patrón principal), posteriormente se identifican otros patrones que integran una posible red y se concluye si pudiera tratarse de una red con vínculos naturales, vínculos inducidos o no se definió el tipo de vinculación por la complejidad de la red.

Ejemplo 1

El patrón principal (A) perteneciente al régimen general estuvo vinculado durante los tres años de estudio con el patrón B, que está registrado en el régimen con fines no lucrativos. En el ejercicio fiscal 2017, los 47 trabajadores del patrón A también son empleados del patrón B. Es decir, A tiene una vinculación igual a 100% con B. Además, el patrón A estuvo asociado con otros 4 patrones a través de un trabajador.

En el ejercicio fiscal 2018, los 36 trabajadores del patrón A se emplearon simultáneamente casi todo el año con el patrón B. Para 2019, los 28 trabajadores del patrón A se emplearon simultáneamente con el patrón B. Para los tres años, los pagos de ambos patrones estuvieron registrados en el estado de Coahuila. Adicionalmente, se verificó que el patrón A únicamente realizó pagos en la categoría de ingresos asimilados a salarios, contribuyendo en promedio con el 50% de las percepciones totales de los trabajadores. Por parte del patrón B, se tiene que realizó los pagos por conceptos de sueldos y salarios, incluyendo prestaciones como el aguinaldo, vales de despensa y aportaciones de seguridad social.

Tabla 3. Tabla de ejemplo.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Tabla que se encuentra en la página del SAT. De fecha 10 de marzo del 2022, 23:20 horas. http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/estudio_opiniones/Evasion_en_sueldos_y_salarios_redes_de_patrones_Chaping.

Patrón principal	Patrón socio	Año	Número de trabajadores del patrón principal	Trabajadores vinculados	
				Total	Porcentaje
Patrón A	Patrón B	2017	47	47	100
	Patrón C			1	2.13
	Patrón D			1	2.13
	Patrón E			1	2.13
	Patrón F			1	2.13
	Patrón B	2018	36	36	100
	Patrón B	2019	28	28	100
Patrón G	1			3.57	

El patrón Q pertenecen al régimen general; los patrones L y P presumiblemente pertenecen al sector público.

En México es de conocimiento la práctica de la evasión fiscal del ISR del régimen de sueldos y salarios. En este estudio, se encontró evidencia de cómo algunos patrones se vincularon por medio de redes para evadir por dicho régimen. Entre los principales factores que favorecen la vinculación entre patrones a través de sus trabajadores, es la informalidad laboral que existe en el país, lo que obliga a las personas a buscar empleo de manera recurrente ya sea porque pierde su trabajo, o porque las condiciones laborales no son las más adecuadas; situación que aprovechan algunos patrones para la evasión fiscal. Además, que un trabajador se emplee por corto tiempo con un patrón, es conveniente para este último, puesto que pierde la oportunidad de generar antigüedad, y con ello, aumentar sus prestaciones.

En general, con el método utilizado se pudo verificar que la mayoría¹⁰⁹ de los trabajadores cumplen consistentemente con las obligaciones fiscales de los ingresos que reportan (el porcentaje de trabajadores que podrían considerarse cumplidos es 93.96%, 94.34%, 93.86% para 2017, 2018 y 2019, respectivamente); en comparación al número de quienes no cumplieron debidamente con el pago de los mismos, y que plausiblemente fueron los que generaron el posible monto de evasión fiscal.

¹⁰⁹ De los trabajadores vinculantes, considerando un margen de variación con respecto al referente de \$12,000 pesos.

Es necesario fomentar la cultura fiscal, en un trabajo conjunto entre la sociedad y las instituciones educativas coadyuvadas por el gobierno, de tal manera que las personas seamos conscientes de la importancia del pago de las contribuciones para el Estado, pero que a su vez, este último garantice la administración adecuada de los mismos, y genere condiciones homogéneas entre los miembros de la sociedad, para que no se beneficie a un grupo reducido, y no se pongan cargas difíciles de llevar para la gran mayoría de ciudadanos.

Lo anterior conllevaría beneficios para el trabajador, pues no sólo se le haría consciente de sus obligaciones sino también de sus derechos fiscales y laborales. Por ejemplo, existen conceptos por los cuales el trabajador puede recibir remuneraciones como la gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y vacacionales, o como los pagos por separación. Se vuelve indispensable educar al contribuyente para que realice una adecuada planificación de sus finanzas personales, ya que una buena administración de sus recursos económicos, sea un monto bajo o elevado, en conjunto con una apropiada carga tributaria, le permitirá cumplir con sus obligaciones fiscales, y estar consciente y hacer cumplir sus derechos como contribuyente.

Se tiene como objetivo Describir el comportamiento de las redes entre actores que comercializan Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) alrededor de las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) detectadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), mediante herramientas de teoría de redes y ciencia de datos. Esto con el fin de estimar un presunto monto de evasión potencial del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y diseñar estrategias de combate a este fenómeno.

La evasión fiscal, siguiendo la definición de Oldman y Holland, puede presentarse desde el pago extemporáneo de impuestos hasta la evasión fraudulenta y deliberada. En México, este segundo aspecto ha llevado a la comercialización de facturas apócrifas. Con los cambios al Código Fiscal de la Federación (CFF) (artículo 29: nuevas formas de expedición de los comprobantes fiscales) y la introducción del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), los defraudadores fiscales han creado nuevas formas de evasión: las llamadas

Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y su contraparte, las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

Para detectar estas EFOS, a partir del 1 de enero de 2014 se incorporó en el CFF el artículo 69B, en el que se establecen condicionantes generales y necesarias para la operación de un negocio o desarrollo de una profesión, relacionados con la expedición de los CFDI, que tienen la obligación de emitir, como es el caso de los activos, el personal, la infraestructura y la capacidad material y/o física; o bien, cuando el contribuyente no se encuentre localizado y a falta de ellas, la autoridad fiscal presumirá como inexistentes las operaciones amparadas en ellos.

De esta forma inicia el proceso en que la autoridad le dará a conocer al contribuyente, a través del buzón tributario y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF), para que éste desvirtúe la presunción, manifestando lo que a su derecho convenga y presente la documentación e información respectiva. Así mismo, considerando el CFF en su artículo 58, dentro de las facultades de las autoridades fiscales, contempla la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes para efectos de la Ley del ISR; por medio de la aplicación de tasas establecidas a los montos totales percibidos en un ejercicio, de acuerdo con el tipo de actividad que realizan.

Por lo que, considerando dicha metodología y tomando las bases de datos proporcionadas para la investigación, tendremos una estimación de la utilidad fiscal de los contribuyentes, identificados por su Registros Federales de Contribuyentes Anonimidades (RFCA), conforme se establece en dicho artículo, permitiéndonos realizar una estimación de la evasión de ISR partiendo de un conjunto de RFCA sospechosos identificados por los distintos métodos considerados en el estudio.

Sin embargo, reconocemos que los RFCA sospechosos pudieran tener el total de sus operaciones simuladas, lo que nos llevaría a considerar otra forma de determinación de la evasión en ISR directamente de los ingresos declarados, sin dejar de lado la implicación que pudiera tener sobre cualquier otro ingreso no declarado y percibido de forma adicional. Con los datos que nos fueron proporcionados realizamos distintas exploraciones para la

caracterización del comportamiento de EFOS, en específico, hemos realizado una exploración de las variables categóricas asociadas a las EFOS y RFCA, patrones de emisión de CFDI entre actividades económicas y características de la constitución legal de personas morales y sus socios, asociados y representantes legales.

En términos de la metodología, utilizamos técnicas computacionales e interdisciplinarias derivadas de la llamada ciencia de redes. En primer lugar, analizamos las emisiones de CFDI entre sectores de actividad económica. En segundo, estudiamos la conformación legal de personas morales. Las redes bipartitas resultantes (es decir, relaciones de nodos con grupos de nodos) describen a la persona moral y su relación con otras personas morales, representantes legales o socios y asociados.

De forma complementaria utilizamos el enfoque de ciencia de datos, a partir de la implementación de dos modelos de aprendizaje de máquinas. En el primero, llamado potenciación del gradiente (GBT, por sus siglas en inglés), se utiliza como insumo la información categórica. En el segundo, el modelo de clasificación llamado Modelo de Redes Neuronales de Grafos, se toma como insumo las redes bipartitas. Partiendo de la información categórica de RFCA y el listado de EFOS, calculamos la distribución de la presencia de EFOS en los distintos sectores, ramas y actividades.

Hemos identificado una sobre representación de EFOS en los sectores económicos de Comercio al por mayor, Construcción y Minería. Esta sobrerrepresentación sugiere una preferencia de las EFOS de pertenecer a ciertos sectores o actividades que puedan ser favorables para la simulación de operaciones u otras actividades ilícitas. Posteriormente, construimos redes de emisión de CFDI entre actividades económicas basadas en los registros de las EFOS, y las comparamos con redes construidas por muestras aleatorias de RFCA.

Encontramos ciertas parejas de actividades (enlaces en la red de emisión) para las cuales los montos promedio asociados a los CFDI entre ellas corresponden a montos mucho más altos que los observados en el resto de la población. De igual manera, resultado del cálculo de medidas de centralidad de los nodos (actividades) en las redes, identificamos ciertas

actividades que juegan papeles importantes para la emisión, recepción y mediación de las operaciones asociadas a las EFOS.

Estos resultados sugieren que las EFOS realizan emisiones de montos altos con mayor preferencia entre ciertas actividades, las cuales están asociadas con mayor frecuencia a la prestación de servicios o la comercialización de intangibles.

Es importante notar que no podemos asegurar que la mayor presencia de EFOS en ciertos sectores económicos corresponda a un comportamiento real de las EFOS, o a un sesgo en los métodos y mecanismos utilizados por el SAT para su identificación. Es necesario relacionar el comportamiento observado con características legales o fiscales de los sectores económicos para tener mayor certeza en esta aseveración. De manera adicional a las emisiones de CFDI, construimos redes bipartitas de Personas Morales (PM) y sus socios, asociados y representantes legales, las cuales representan la constitución legal de las empresas.

Dentro de este listado hay un conjunto de EFOS, el cual nos permite identificar su relación con el resto de las PM en el ecosistema empresarial mexicano. Hemos observado redes bipartitas en las que las PM corresponden a EFOS, las cuales pueden ser consideradas como redes organizadas de RFCA especializadas en la conformación y operación de empresas asociadas a la emisión de CFDI de operaciones simuladas.

Motivados por la observación de una sobrerrepresentación de EFOS en ciertos sectores, implementamos un modelo de aprendizaje de máquinas (Machine Learning) basado en la información categórica de las EFOS, con el objetivo de extrapolar posibles patrones existentes para la identificación de RFCA sospechosos. El modelo presenta una exactitud de 86% en la detección de las EFOS en el listado proporcionado y, resultado de la aplicación del modelo al total de RFCA en las bases de datos, obtuvimos un listado de RFCA sospechosos de ser EFOS. Dado que cada RFCA tiene una actividad económica, podemos pasar de emisiones de CFDI entre contribuyentes a emisiones de CFDI entre actividades económicas.

La motivación principal de esta exploración es la suposición de que, además de que las EFOS tienen preferencia por pertenecer a ciertas actividades y sectores económicos,

también presentan una preferencia por realizar sus operaciones (emisiones y recepciones de CFDI) entre ciertas actividades.

Haciendo uso de las redes bipartitas asociadas a EFOS, finalmente implementamos una Red Neuronal Convolutiva Profunda (DGCNN por sus siglas en inglés) capaz de usar no solo la información categórica de los RFCA, sino también la topología de las redes bipartitas. Este modelo nos permite identificar redes bipartitas sospechosas y, en consecuencia, obtener un listado adicional de RFCA sospechosos conformado por los RFCA que forman parte de dichas redes. Resultado de la aplicación de la metodología descrita, obtuvimos un listado de 4,026 RFCA sospechosos.

A partir de este, y considerando las tasas de utilidad del art. 58 del CFF, calculamos un estimado de evasión potencial anual de ISR. Cabe hacer notar que los estimados obtenidos pueden verse modificados resultado de un análisis fiscal detallado, por ejemplo, al incorporar el impacto de las pérdidas fiscales generadas artificialmente en ejercicios anteriores. La metodología utilizada en este estudio se basa en el comportamiento y características observadas en las EFOS del listado proporcionado.

Por lo tanto, el refinamiento y la ampliación de los métodos utilizados dependen de la calidad e integridad de las bases de datos con las que cuenta el SAT. En este sentido, recomendamos hacer una revisión de la información disponible y realizar monitoreos periódicos de las mismas, con el objetivo de tener la posibilidad de generar perfiles integrales y que caractericen el comportamiento de los contribuyentes al paso del tiempo. Hasta el momento hemos estudiado solamente el comportamiento de las EFOS. Sin embargo, las EDOS juegan un papel fundamental en los mecanismos de evasión que aún no ha sido explorado, ya que no contamos con la información necesaria. De contar con un listado análogo al de EFOS, en un futuro podremos investigar y caracterizar el comportamiento de EDOS, tanto en las redes de emisión de CFDI como en las redes bipartitas, y así obtendremos una visión más completa del fenómeno y las prácticas de evasión tributaria.

Los métodos utilizados en este estudio no buscan reemplazar los esfuerzos realizados dentro del SAT, sino complementarlos para realizar una identificación de RFCA sospechosos

de ser EFOS de forma más eficiente y expedita. Tanto la ciencia de redes como el aprendizaje de máquinas son líneas de investigación prometedoras tanto para automatizar la identificación de patrones en actividades ilícitas, como para tener una visión más holística del importante fenómeno de la evasión tributaria.

La Evasión Tributaria en el Impuesto Sobre la Renta El término evasión tributaria, aunque muchos autores lo abordan y profundizan, no todos se detiene en su conceptualización, por lo que tomaremos los diferentes planos en los que Cosulich¹¹⁰ lo hace, desde una perspectiva general, hasta llegar a una particular y específica. En el plano general considera a la evasión como la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales por el contribuyente, o bien, parte específica, considera, existe evasión cuando se violan las normas jurídicas establecidas, sin embargo, esta falta de cumplimiento o de violación a las normas jurídicas, puede llevar consigo, tanto la falta de cumplimiento de las obligaciones formales, como de las obligaciones sustanciales, que incluye la falta de pago del impuesto.

Por lo que para precisar acudimos al documento de Oldman y Holland¹¹¹ que consideran como evasión, a todas aquellas actividades por las cuales se responsabiliza la persona que no paga el impuesto que la legislación vigente cobra sobre su ingreso, el contribuyente comete una falta tanto desde la hipótesis de que su delito sea por declaración intencionalmente fraudulenta como hasta la de una simple falla al hacer su declaración o al pagar el impuesto fuera del plazo determinado, que pese a los años transcurridos.

Consideramos precisa y vigente en este momento Derivado de la definición de evasión tributaria podemos darnos cuenta de que la misma corre en vertientes que van desde una simple falla en las declaraciones que llevan al pago del impuesto, de manera particular en el

¹¹⁰ Esta definición es la aceptada usualmente y es tomada de la Comisión Real de Tasación de Ganancias y Rentas del Reino Unido en 1955.

¹¹¹ La autoridad cuenta con un plazo que no excederá de 50 días hábiles para resolver al respecto; sin embargo, dentro de los primeros 20 días podrá solicitar al contribuyente documentación adicional y éste deberá aportarla dentro de un plazo de 10 días posteriores a su notificación mediante el buzón tributario e interrumpirá el plazo de 50 días, hasta en tanto no venzan los 10 referidos.

Impuesto sobre la Renta (ISR), correspondientes al ejercicio, como el pago extemporáneo de las mismas, hasta los motivos de evasión fraudulenta y deliberada.

Con el fin de contrarrestar la evasión, la autoridad fiscal ha implementado herramientas que permiten dar seguimiento en tiempo real a las operaciones entre contribuyentes, tal es el caso de la incorporación del Comprobante Fiscal Digital por internet (CFDI) a las disposiciones fiscales, Código Fiscal de la Federación (CFF), artículo 29-. Sin embargo, a pesar de dicha incorporación los defraudadores fiscales han creado nuevas formas de evasión, que han tenido como resultado las llamadas Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y su contra parte, las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

En este sentido, para detectar a estas EFOS, a partir del 1 de enero de 2014 se incorpora en el CFF el artículo 69B, en el que se establecen condicionantes generales y necesarias para la operación de un negocio o desarrollo de una profesión, relacionados con la expedición de los CFDI, que tienen la obligación de emitir, como es el caso de los activos, el personal, la infraestructura y la capacidad material y/o física; o bien, cuando el contribuyente no se encuentre localizado y a falta de ellas, la autoridad fiscal presumirá como inexistentes las operaciones amparadas en dichos CFDI.

De esta forma inicia el proceso en que la autoridad le dará a conocer al contribuyente, a través del buzón tributario y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF), para que éste desvirtúe la presunción, manifestando lo que a su derecho convenga y presente la documentación e información respectiva. Transcurrido el plazo sin que el contribuyente haya desvirtuado la presunción establecida por la autoridad, se le notificara en este sentido y la autoridad publicara a los treinta días siguientes de haber emitido su resolución el listado correspondiente en el DOF y en la página del SAT el listado de quienes no desvirtuaron la presunción y por lo tanto se considera que realizan operaciones inexistentes.

Ley del Impuesto Sobre la Renta En la presente investigación nos enfocamos en analizar la evasión en ISR generada por las posibles EFOS que se detecten a través de los

modelos de ciencia de redes, por lo que resulta importante conocer algunos aspectos relevantes de este impuesto.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, su objeto La recaudación tributaria en México descansa mayoritariamente en el Impuesto Sobre la Renta (ISR), acudimos para establecer su objeto, en virtud de su vigencia, claridad y precisión al enunciado de la Ley de ISR publicada en el DOF del 31 de diciembre de 1953 en el que el artículo 1 establecía, El Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos en los términos de este ordenamiento¹¹² La Ley de ISR vigente, aunque en términos generales y de manera indirecta también los considera de esa forma, es más específica al determinar el alcance de su objeto considerando las condicionantes de residentes en México, residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país y residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional.

Sujetos del Impuesto Sobre la Renta en México La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en México grava los ingresos de las personas morales y las personas físicas; dentro de las primeras, se consideran entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México , artículo 7 LISR-, incluyendo también, dentro de entre otras, las establecidas en el artículo 25 del Código Civil Federal (CCF), y son: la Nación, los Estados y los Municipios, las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley, los sindicatos, las asociaciones profesionales, incluyendo las integradas por obreros y empresarios para la defensa de sus intereses, las sociedades cooperativas y mutualistas, las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no

¹¹² Las personas físicas y personas morales están obligadas a presentar al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) un aviso de cambio de residencia fiscal a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a dicho cambio –artículo 30, fracción XIV del Reglamento de CFF-. La persona moral debe considerar, en este caso, como si efectuara una liquidación, con el propósito de que pague el ISR por los ingresos y/o utilidades que se generaron en México –artículo 12, segundo párrafo LISR

fueren desconocidas por la ley y las personas morales extranjeras de naturaleza privada, que se registrarán por el derecho de su constitución.

El residente en México y el residente en el extranjero como determinante de la acumulación del ingreso en el Impuesto Sobre la Renta Un concepto que determina la acumulación total de los ingresos en México, y por lo tanto, sobre ellos el pago del ISR, sin importar la fuente de donde procedan, es el de residencia en territorio nacional para efectos fiscales, entendiéndose como tal, en el caso de personas físicas, cuando tengan su casa-habitación en el país, o cuando no teniéndola, obtengan más del 50 % de sus ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, o tengan en el país el centro principal de sus actividades profesionales (intereses vitales) artículo 9 del CFF. Dos excepciones a lo indicado en el párrafo anterior, lo tienen los funcionarios de Estado o trabajadores del mismo de nacionalidad mexicana, aun cuando obtengan más del 50 % de sus ingresos del extranjero o tengan en el su centro principal de actividades profesionales, se consideran residentes en territorio nacional.

La segunda excepción se presenta cuando una persona física de nacionalidad mexicana acredita su nueva residencia en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un Régimen Fiscal Preferente (REFIPRE), considerando como tales, aquellos en los que los ingresos no son gravados para ISR, o bien, son gravados a una tasa inferior al 75 % de la que corresponde en México, el artículo 176 tercer párrafo LISR; esta persona física seguirá considerándose residente en territorio nacional durante el año en que presentó el aviso 3 de cambio de residencia y los tres siguientes, salvo que el país o jurisdicción de la nueva residencia sea un país que tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información con México.

Las personas físicas de nacionalidad mexicana se consideran residentes en territorio nacional, salvo prueba en contrario. Tratándose de personas morales, son residentes en territorio nacional, cuando hayan establecido en el la administración principal del negocio, o su sede de dirección efectiva; contrario sensu las personas físicas y morales que no se ubiquen.

bajo estos supuestos, se consideran residentes en el extranjero y podrán tener ingresos en México, ya sea a través de un establecimiento permanente¹¹³ (EP) -sucursal, agencia, representación, etc, de forma constante, o bien, ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional; en el primer caso, tributarán bajo el régimen de Personas Morales del Título II, o Personas Físicas del Título IV de la LISR, capítulo II actividades empresariales y profesionales, según se trate, conjuntamente con los residentes en México.

Cuando los residentes en el extranjero no tengan EP en el país, o teniéndolo, sus ingresos no correspondan al mismo, se consideraran residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional y pagaran el ISR tomando en cuenta dos supuestos, si el país de donde procedan tiene celebrado con México un Tratado para evitar la Doble Tributación, se acogerían a las disposiciones establecidas en el, o en su defecto, lo harán bajo el título correspondiente de la LISR (V), residentes en el extranjero; en ambos casos, el ISR lo cubren mediante retención, que le hará la persona física o la persona moral que le efectúe el pago, por lo que, en este caso, los ingresos que perciba el residente en el extranjero, ya pagaron impuesto en nuestro país, y la erogación formara parte de las deducciones de dichas personas.

En este estudio, no consideramos el cálculo de evasión por estos ingresos, ya que no contamos con los CFDI correspondientes. Sin embargo, se podrían incluir en estudios futuros, para cumplir con las acciones BEPS de la OCDE, las cuales buscan evitar la erosión y traslado de utilidades a otros países con baja o nula regulación fiscal, algunas de las cuales ya son aplicadas por México.

Tributación en ISR de las Personas Morales Para la determinación y cálculo del ISR del ejercicio es necesario tomar en cuenta que la Ley contempla diferentes tipos de ingresos. que pueden tener, tanto las personas físicas como las personas morales, dentro de los cuales se encuentran, los ingresos totales, gravables, acumulables, no acumulables, exentos y no objeto En el caso de las personas morales, la mecánica de tributación de las PM en la LISR cambia dependiendo su tipo y características, que pudieran clasificarse las indicamos por separado, ya que así tenemos dividida la información que nos proporcionaron y sobre la que

¹¹³ Cfr. artículo 2 y 3 LISR.

enfocamos nuestra investigación, aunque algunas pertenecen al régimen general en personas morales del régimen general, sector primario y de autotransporte.

Con fines no lucrativos, régimen de consolidación y grupos de sociedades y cooperativas de producción. En el presente estudio nos enfocamos en el régimen general, derivado de que los reportes que integran una gran parte de la base gravable para el cálculo del ISR lo constituyen los importes incluidos en el CFDI, artículo 9 LISR, que como indicamos, son de diferentes tipos sin embargo nos concentramos en los CFDI de ingreso por la alternativa que tomamos para estimar la evasión fiscal. Cabe aclarar que los CFDI de ingreso, en términos generales, constituyen parte de los ingresos acumulables que integran la base para el cálculo del ISR causado, tanto de PM como de PF, o bien, de la determinación del remanente distribuible en algunas PM con fines no lucrativos. Se debe tomar en cuenta.

Sin embargo, algunas consideraciones sobre esta acumulación de importes del CFDI para la determinación de los ingresos acumulables, tal es el caso, de la enajenación de bienes de activo fijo inversiones, partes representativas del capital títulos valor, acciones, partes sociales, certificados de participación o terrenos, en los que la acumulación del ingreso no es el total del mismo, sino únicamente la ganancia acumulable artículos 18 fracción IV, 19, 22 y 24, 31 sexto párrafo LISR y no todas ellas están amparadas con un CFDI, como es el caso de las enajenaciones de un inmueble, un terreno o las partes representativas del capital. Existen otros ingresos acumulables que no están amparados con CFDI, como son: el ajuste anual por inflación, determinado por el excedente de las deudas sobre los créditos artículo 44 fracción II, 45 y 46 de la LISR o como deducción en el caso contrario; los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales en los casos en que procedan artículo 18 fracción I, 91 tercer párrafo, 101 segundo párrafo y último párrafo aplicable a extranjeros.

La recuperación de un crédito deducido por incobrable artículo 18 fracción V; las condonaciones, quitas y remisiones artículo 101 fracción I, 197 párrafos tercero y cuarto LISR-. Las PF con ingresos por actividades empresariales no consideran como ingreso acumulable el ajuste anual por inflación, ya que el momento de acumulación de sus ingresos es al cobro flujo de efectivo, salvo, en este último caso, cuando se trata de ingresos por la

venta de bienes que se exporten y no se reciba el pago, deberán acumularlos transcurridos doce meses de la exportación artículo 102, último párrafo LISR.

Las pérdidas fiscales en la determinación del Resultado Fiscal Por lo que se refiere a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, se tiene que acudir al seguimiento de las mismas en la contabilidad electrónica y en las declaraciones anuales. Una vez con todo esto estaríamos en posibilidad de determinar el resultado fiscal, al que se aplicará la tasa del 30 % para determinar el ISR del ejercicio. Sin embargo, ya que no determinamos el resultado fiscal por no contar con la información para hacerlo, optamos por la aplicación del art. 58 del CFF sin considerarlas. Aunque mensualmente se tiene la obligación de realizar enteros a cuenta del ISR del ejercicio pagos provisionales de ISR artículo 14 LISR se pueden tener por el contribuyente, en algunos casos, cantidades enteradas en importes menores que generan recursos con los que se deja de contar, que estarán sujetos a las actualizaciones, recargos y cualquier otro accesorio; aunque en el ejercicio fiscal se debe efectuar el pago de ISR de la cantidad que corresponda, pudiendo, inclusive ser inferior al enterado mensualmente; en caso contrario, se cubrirá el ISR del ejercicio por los enteros mensuales no realizados.

Código Fiscal de la Federación Durante la investigación, buscamos diferentes alternativas que nos pudieran llevar a alcanzar el objetivo planteado, mediante la información con que contábamos; con base en esta, decidimos tomar la alternativa establecida en el artículo 58 del CFF. A la par, indagamos mediante el uso de redes bipartitas, las relaciones que se presentan en la estructura constitutiva de la persona moral: representantes legales y socios y accionistas considerando dentro de estos últimos, a los asociados y cualquier otro de naturaleza análoga con hallazgos importantes que sugerimos profundizar en investigaciones posteriores. Los siguientes artículos del CFF, además del 69B comentado al inicio, como indicamos, los consideramos para el cálculo de la estimación de evasión de ISR artículo 58 y para apoyar y fundamentar las redes bipartitas de socios y asociados y representantes legales artículo 27, Apartado B, fracción VI

Artículo 58, determinación presuntiva de la utilidad fiscal En el Código Fiscal de la Federación artículo 58, dentro de las facultades de las autoridades fiscales, contempla que

para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes para efectos de la Ley del ISR, pudran aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20 % o el que corresponda, tratándose de alguna de las actividades señaladas las tasas varían dependiendo éstas- y pueden ser del 6 %, 12 %, 15 %, 22 %, 23 %, 25 %, 27 %, 39 % y/o 50 %, esta última aplicable a servicios profesionales.

Este artículo se encuentra descrito con mayor detalle en la Sección A. del Anexo. Artículo 27, apartado A, inciso III y apartado B, incisos V y VI, Registro Federal de Contribuyentes, obligaciones, libro de socios y accionistas y aviso al RFC por cambio de socios y accionistas A partir del 1 de enero de 2020 el artículo 27 del CFF, que contempla disposiciones en materia del RFC, se reestructuro, incluyendo dos Apartados, el A, que contempla los sujetos y sus obligaciones y el Apartado B, el catálogo general de obligaciones que deben cumplir, de acuerdo a cada caso, estos sujetos. En la fracción III del Apartado A del artículo en comento, se establecen las obligaciones que deben cumplir los representantes legales, socios y accionistas de la persona moral listados en el Apartado B (fracciones I, II, III y IV), además de la recién incorporada fracción VI, presentar un aviso al RFC a través del cual informen el nombre y la clave del RFC de los socios y accionistas, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto a estos.

Conforme a la exposición de motivos del paquete económico para 2020, que indica: Toda vez que actualmente la Ley no obliga a los representantes legales, socios y accionistas de las personas morales con fines no lucrativos a que soliciten la inscripción ante el RFC, ello impide al SAT conocer la información de las personas morales con fines no lucrativos, respecto dichos sujetos, lo cual es fundamental cuando se realizan acciones de detección de operaciones inexistentes, toda vez que las personas morales con fines no lucrativos no están exentas de involucrarse en conductas tendientes a la defraudación fiscal o desvío de recursos, o bien, alguno de sus socios o representantes legales.

Derivado de lo anterior se elimina para el año 2020 la salvedad que se tenía para las personas morales con fines no lucrativos. Esta eliminación origino que dichas personas morales “tuvieran dudas” para cumplir con la obligación por considerar que no contaban con socios y

accionistas, por lo que, para el 2021 se cambia el contenido de la fracción VI e incorporan a asociados y demás personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que por su naturaleza formen parte de la estructura orgánica y que ostenten dicho carácter conforme a los estatutos o legislación bajo la cual se constituyen

También a partir del 1 de enero de 2020 se incorpora en la fracción VI del apartado B del artículo 27, la obligación de presentar aviso al RFC cuando haya modificación de socios o accionistas para 2021 se incorporan también a los indicados en el párrafo anterior; la exposición de motivos indicaba: De igual manera se sugiere establecer que las personas morales tendrán la obligación de presentar un aviso en el RFC cada vez que sus socios o accionistas sean modificados, atendiendo a la necesidad de que se combata la creación de empresas que se constituyen únicamente con la finalidad de facturar o deducir operaciones inexistentes, las cuales regularmente están integradas con los mismos socios o accionistas personas físicas que se dedican a esta práctica indebida. Por su parte la regla 2.4.19 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2020, publicada en el DOF del 28 de 10 diciembre de 2019, a este respecto establece que, deberán presentar ante el RFC un aviso en el que informaran el nombre y la clave del RFC de los socios y accionistas cada vez que se realice una modificación o incorporación conforme a la ficha de tramite 295/CFE “Aviso de actualización de socios o accionistas” contenida en el Anexo 1-A dentro de los treinta días hábiles siguientes al que se realice el supuesto ante la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente (ADSC).

El artículo cuadragésimo sexto transitorio de la RMF en comento, establece que el aviso al RFC con la información de la estructura con la que se encuentren las PM en ese momento, por única ocasión se deberá presentar a más tardar el 30 de junio de 2020. La ampliación del plazo para presentar el aviso con la información de socios y accionistas que conforman la estructura actualizada de la persona moral que se publicó al cierre de esta investigación-, indica, al igual que en 2020, por única ocasión, para quienes no lo hayan presentado en dicho año, lo pudran hacer a más tardar el 31 de marzo de 2021.

Así como, para quienes a partir del 1 de enero de 2021 y durante el primer semestre tengan la obligación de presentar el aviso por modificación o incorporación de socios y accionistas, asociados u otras personas de naturaleza análoga, lo pudran hacer a más tardar el 30 de septiembre de 2021.

Las actividades vulnerables de esta Ley, corresponden, como su nombre lo indica, a aquellas en las que se tiene mayor riesgo de ser utilizadas para incorporar a la economía nacional, recursos obtenidos de forma ilícita. Artículo 17, fracción V, prestación habitual o profesional de servicios de construcción y en general transmisión de propiedad y constitución de derechos sobre bienes La Ley en comento establece la obligación, a quienes realizan estas actividades vulnerables, de inscribirse en el padrón de sujetos obligados a cumplir con la LFPIORPI, así como, entre otras, identificar al cliente, usuario y en su caso, beneficiario final y presentar avisos mensuales, con los datos de las personas que recibieron estas operaciones y que fueron previamente identificadas, cuando el monto llegue o supere el umbral de 8,025 Unidades de Medida y Actualización (UMA) \$678,032.25 para 2020.

Estas operaciones de servicios de construcción y en general transmisión de propiedad y constitución de derechos sobre bienes, a su vez, están relacionadas con las obligaciones, que en materia de esta ley tienen los notarios, en cuanto a identificación siempre presentación de avisos 16,000UMA, \$1,351,840, prohibición de recibir o pagar operaciones con dinero en efectivo, metales preciosos o divisas, a partir de ciertos montos 8,025 UMA \$678,032.25 para estas operaciones-, y en su caso, anotar en la escritura o documento en el que otorgan fe pública, monto, fecha y forma de pago y moneda o divisa con que fue cubierta la operación artículos 17, fracción XII, apartado A, incisos a) a e); 32; 33 de la LFPIORPI y 42 a 45 del Reglamento de dicha ley.

En la Prestación de servicios profesionales, artículo 17, fracción XI, incisos a), e) Por cuanto a la prestación de servicios profesionales, sin que medie una relación laboral, establecida en la fracción XI, incisos a) , e), tienen las mismas obligaciones que los de la fracción V salvo en el umbral para presentar aviso, en cuanto a inscripción al padrón, identificación del cliente, usuario, o en su caso, beneficiario final y presentación de avisos

cuando lleven a cabo operaciones por cuenta del cliente, en cuanto a compra de bienes inmuebles o cesión de derechos sobre éstos; administración y manejo de recursos, valores y manejo de cualquier otro activo; manejo de cuentas bancarias, de ahorro o de valores; organización de aportaciones de capital o cualquier otro tipo de recursos para la constitución, operación y administración de sociedades mercantiles; o bien, la constitución, escisión, o fusión, operación y administración de personas morales o vehículos corporativos, incluido el fideicomiso y la compra o venta de entidades mercantiles.

La presentación de avisos, con los datos de las personas a quienes se les presto el servicio, previamente identificadas, es siempre, cuando lleven a cabo a su nombre y representación operaciones financieras relacionadas con las antes indicadas. 4. Experiencias internacionales de investigación El fenómeno de la evasión fiscal ha sido estudiado desde distintos puntos de vista, entre los que destaca en tiempos recientes el enfoque de la Ciencia de Redes, el cual ha mostrado su utilidad para la descripción de sistemas y fenómenos de distinta naturaleza.

Además del fenómeno específico de la evasión fiscal, la ciencia de redes, mediante la construcción y análisis de las redes identificadas, ha sido utilizado para la detección de carteles de manipulación de precios, o para analizar el riesgo de posibles prácticas corruptas en licitaciones públicas.

Así mismo, se ha utilizado para describir redes de corrupción política, por medio de la identificación de nodos estructurales en la topología de redes de figuras públicas, o como en el estudio presentado en la referencia, en donde se estudia la dinámica de actores en distintos eventos de corrupción, identificando conjuntos de actores que han participado de forma recurrente en este tipo de prácticas y sus mecanismos de colusión con el resto de los actores por medio de la construcción y el análisis de las redes de corrupción identificadas.

Este tipo de esfuerzos también han sido útiles para la descripción de redes de empresas pantalla (coloquialmente conocidas como empresas fantasma) y asociadas a la desviación de recursos públicos, tomando como ejemplo el caso conocido como “la estafa maestra”, en donde, haciendo uso de información abierta relacionada con la asignación de contratos

públicos y la constitución legal de empresas, se construyen redes entre empresas y dependencias públicas, así como redes bipartitas de las empresas a las que se les asignaron los contratos, que permiten explorar distintos aspectos de estas empresas pantalla, tales como patrones en las fechas de constitución de las mismas así como identificar que estas empresas operan de manera organizada en redes de corrupción, operadas por un conjunto de actores que coordinan la operación de las mismas.

Otro ejemplo de la aplicación de técnicas de la ciencia de redes para el estudio de actividades ilícitas se presenta en el estudio mostrado en la referencia, en donde se trata el fenómeno del lavado de dinero.

En dicho trabajo se realiza una caracterización de actores, representados por nodos en las redes en las que, mediante distintas medidas de centralidad, los autores asignan distintos roles a los actores, que permitirían identificar conjuntos de actores clave en estas redes para la implementación de acciones de intervención efectivas.

Este conjunto de ejemplos ofrece un panorama de la aplicación de técnicas similares a las empleadas en este estudio, 12 y muestran como la ciencia de redes hace una importante aportación para el entendimiento y desarrollo de posibles mecanismos de intervención para mitigar distintos tipos de actividades ilícitas como la evasión fiscal, la corrupción o el lavado de dinero, entre otros.

Esta es un área de investigación abierta la cual, gracias a un enfoque multidisciplinario, posibilita desde la caracterización de los mecanismos legales sobre los cuales estas prácticas ocurren, hasta la incorporación de modelos de aprendizaje de máquinas que permiten la generalización de comportamientos para la identificación de conductas sospechosas.

En las siguientes secciones desarrollamos las metodologías utilizadas y los resultados obtenidos de la aplicación de las mismas en este estudio, lo cual nos ha permitido realizar un estimado de la evasión de ISR asociado a RFCA sospechosos de ser posibles EFOS.

Descripción de datos Los datos que nos fueron proporcionados, en distintas bases de datos

con información previamente anonimada por parte del SAT, incluyen: Agregados mensuales de las emisiones de CFDI entre RFCA, en el periodo 2015–2019, conformados por los RFCA de emisores, receptores y los montos asociados. Base de datos con información categórica de cerca de 80 millones de RFCA, que incluyen: fecha de creación fecha inicio de operaciones entidad federativa clave numérica del sector económico descripción del sector económico clave numérica de la rama económica descripción de la rama económica clave numérica de la actividad económica descripción de la actividad económica declaraciones anuales de ISR de personas físicas y morales en el periodo 2015–2019, en las que se reportan los ingresos e impuestos que los contribuyentes auto determinan y declaran.

Listado de relaciones entre Personas Morales y sus Representantes Legales y Socios y Asociados identificados por medio de su RFCA, así como información categórica asociada a cada uno de ellos. Listado de EFOS definitivas y presuntas identificadas por medio de su RFCA, previamente procesadas por el SAT. Del total de los RFCA en el padrón, 10,678 RFCA están clasificados como EFOS por el SAT, las cuales pueden ser definitivas o presuntas

A los contribuyentes o RFCA que no pertenecen al padrón de EFOS proporcionado por el SAT los denominamos no clasificados, pues no se conoce si se clasifican como EFOS o no. Cabe hacer notar que este listado de EFOS es 13 esencial, ya que la identificación y caracterización de su comportamiento en las distintas bases de datos, es lo que permite implementar los métodos utilizados en este estudio, que generalizan su comportamiento para la identificación de RFCA sospechosos de ser EFOS.

El otro conjunto de datos que fue utilizado fue el listado de personas morales y sus socios, asociados y representantes legales, en el cual consta de 2,012,442 RFCA, de los cuales 1,161 están clasificados como EFOS definitivas o presuntas. Partiendo de estos conjuntos de datos construimos redes de emisión de CFDI entre actividades económicas, redes bipartitas entre personas morales y sus asociados, así como implementamos modelos de Aprendizaje de máquinas para la identificación de RFCA sospechosos. Los detalles del procesamiento y análisis de los datos se describen en las siguientes secciones. Metodología de investigación Debido a que los datos que nos fueron proporcionados permiten describir tanto a los

contribuyentes como a las relaciones entre ellos desde distintos puntos de vista, utilizamos diferentes técnicas para la exploración de su comportamiento.

La evaluación del modelo presenta una muy buena precisión en tanto a que clasifica correctamente a las EFOS proporcionadas por el SAT con una alta probabilidad. En segundo lugar, a partir del listado de relaciones entre personas morales y sus representantes legales y socios o asociados construimos redes bipartitas, las cuales representan la composición legal de personas morales.

Considerando las redes compuestas exclusivamente por las personas morales en el listado de las EFOS y sus asociados, observamos una variedad de topologías (patrones de interacción entre nodos). Este conjunto de redes es utilizado para el entrenamiento de un segundo modelo de clasificación basado en Aprendizaje de máquinas el cual, a diferencia del basado en la información categórica de los contribuyentes y que asigna una probabilidad de ser sospechoso de ser EFOS a un RFCA en particular, realiza una clasificación de redes bipartitas, asignándoles ahora a las redes completas una probabilidad de ser sospechosas, generalizando las propiedades topológicas de las redes bipartitas observadas alrededor de las EFOS. En las siguientes secciones se describe a detalle la metodología y resultados obtenidos de cada una de las exploraciones realizadas.

Ciencia de redes En esta sección describimos la aplicación de distintas técnicas de la ciencia de redes para describir algunos patrones de emisión de CFDI, y de relaciones de la composición legal de personas morales por medio de sus representantes legales, socios y asociados, observados en las EFOS. En cada una de estas aplicaciones el papel de los nodos y los enlaces en la red es distinto. Por un lado, los nodos corresponden a los sectores, ramas o actividades económicas de los contribuyentes, y los enlaces representan la emisión y recepción de CFDI.

Por otro lado, en la aplicación en la que estudiamos la conformación legal de personas morales, los nodos, aunque en este caso también representan a contribuyentes, pueden ser de tres tipos distintos: personas morales, representantes legales o socios y asociados.

En este caso los enlaces en la red representan una relación entre RFCA mediante la composición legal de las personas morales. Concentración de EFOS en actividades económicas. Hicimos uso de la base de datos de información categórica en la que se incluye el sector, rama y actividad económica para identificar si las EFOS prefieren pertenecer a alguna de las categorías en las que está dividida la economía, es decir, si buscan actividades que les permita con mayor facilidad simular operaciones y por ende causar erosión de la base gravable, defraudación o evasión fiscal. Este análisis motivo la exploración de los patrones de emisión de CFDI entre actividades económicas, se convirtió en el punto de partida para uno de los procedimientos de aprendizaje de máquinas: potenciación del gradiente, presentado en la Sección.

Para identificar si existe tal preferencia, se podría comparar la distribución en sectores y actividades económicas que presenta la base de EFOS con el total de la población. Sin embargo, para robustecer esta comparativa y tener un mejor nivel de confianza se tomaron 100 muestras de datos, cada una conteniendo 10 mil registros aleatorios de la tabla de RFCA no clasificados (no sabemos si son posibles EFOS o no) para construir las distribuciones de las distintas actividades y sectores económicos y así compararlos con la distribución que presentan las EFOS. Como resultado de lo anterior, observamos una sobre representación de las EFOS en los sectores del comercio al por mayor, la industria de la construcción y la minería.

Por ejemplo, la proporción media de la población general dedicada al sector del comercio al por mayor es del 3.5 %, con una desviación estándar del 0.06 %, mientras que en la población de EFOS definitivas y presuntas, corresponde al 18.3 %. Esto indica una sobre representación, pues claramente difiere de lo que podría atribuirse al azar (297 desviaciones estándar).

A pesar de la fuerte evidencia de que las EFOS pudieran inclinarse por ciertas actividades de ciertos sectores económicos no podemos concluir que este hecho sea por un comportamiento natural de las EFOS o porque los criterios de fiscalización y detección de EFOS por parte del SAT sesga la investigación en estas áreas económicas. En cualquiera de

los dos casos, surge la pregunta de si es posible mejorar este perfil EFOS utilizando únicamente la información categórica de RFCA.

3.5. Asociaciones civiles

En México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 25 proporciona los elementos jurídicos del desarrollo social, cuando señala: “La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios”¹¹⁴.

Cabe hacer mención en este punto del trabajo de investigación de las Organizaciones Sociales Civiles, mismas que están sujetas a un régimen fiscal específico, denominado del régimen de las personas morales con fines no lucrativo, establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Título III, artículo 79.¹¹⁵

En dicho título se prevé que esas personas jurídicas estarán exentas del pago del Impuesto Sobre la renta; además cuentan con la facultad de emitir recibos deducibles de impuestos por las donaciones que perciban, colocándolas en una situación de privilegio en el sistema fiscal.

Su objetivo, al ser de asistencia o beneficencia, de investigación, etc., reciben su financiamiento de donativos, donativos de empresas que pueden deducir hasta el 100% de lo que donen.

Desde el año de 1921, se han considerado exentas del pago de impuesto por su perfil altruista y filantrópico, para poder tener dicha preferencia fiscal deben cumplir con lo previsto en el numeral de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en mención., y el diverso 80 de dicho

¹¹⁴ Ver artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹¹⁵ Ver artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 79. No son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, las siguientes personas morales:

ordenamiento legal las obliga a determinar sus ingresos obtenidos, las erogaciones realizadas y el remanente distribuible, aun cuando no fuere entregado a los integrantes, pero aclara que sus integrantes solo deben declararlo cuando lo perciban en efectivo o especie.

En el párrafo segundo del artículo 80 en mención, se dispone que para el cálculo de dichos conceptos, se utilizará lo dispuesto en los términos del Título II si la mayoría de los socios fueren personas morales, o del Título IV si la mayoría de los socios fueren personas físicas; además, el octavo párrafo del artículo 86 se obliga a los sujetos comprendidos en las fracciones V a XIX y XXV del artículo 79 a presentar una declaración anual de ingresos y deducciones, aunque no se señala la obligación de calcular y enterar el impuesto ni la forma de determinarlo.¹¹⁶

¿Qué implicaciones tiene? Pues bien, las donaciones se utilizan como una estrategia fiscal para dejar de cumplir con obligaciones o bien, cumplirlas de manera parcial e incluso para lavar dinero de organizaciones criminales.

Al respecto, el SAT establece un límite en donativos para la federación, entidades federativas, municipios o a sus organismos descentralizados, has un 4% de la utilidad fiscal del ejercicio anterior en caso de ser persona moral o bien de los ingresos acumulables del ejercicio fiscal inmediato anterior tratándose de personas físicas.¹¹⁷

De igual forma se prevé que en caso de que tengan ingresos por actividades de enajenación de bienes distintos a los de la compañía o realizar prestación de servicios a personas distintas a sus miembros o socios, si serán consideradas para para el pago de ISR.

Sin embargo, se les concede un exceso de beneficios, entre otros:

¹¹⁶ PAZ PÉREZ, Daniel Eduardo. *Esquemas tributarios de las entidades no lucrativas en México*. [En línea]. Disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S2007-55452020000100149&script=sci_arttext#B1. Consulta: 21 de noviembre de 2021, 00:55 horas.

¹¹⁷ Donativos Deducibles SAT. <http://omawww.sat.gob.mx/documentossat/Documents/DonativosDeducibles.pdf>. Consulta: 21 de noviembre de 2021, 00:21 horas.

1. No pagan gravamen sobre los ingresos que reciben, salvo en los casos determinados por las leyes fiscales.
2. Pueden recibir donativos sin límite de residentes en el país o en el extranjero, debiendo expedir los comprobantes respectivos.
3. No pagan impuestos al comercio exterior por la entrada al país de mercancías que sean donadas para ser destinadas a fines culturales, de enseñanza, entre otros, y que pasen a formar parte de su patrimonio, siempre que el donante sea residente en el extranjero.
4. No pagan Impuesto Sobre la Renta cuando vendan o enajenen bienes distintos de su activo o presten servicios a personas diversas de sus miembros.
5. No pagan Impuesto Sobre la Renta cuando perciban ingresos por vender o enajenar bienes, intereses u obtención de premios.
6. Su inclusión como donatarias autorizadas permite darlas a conocer a fin de que perciban más donativos.
7. En cuanto a su control, no se obliga a los beneficiarios a manejar, en una cuenta bancaria específica, los donativos que reciben.
8. Su registro resulta deficiente, ya que no genera información veraz sobre el número de beneficiarios y montos de donativos otorgados.

Aunado a lo anterior, no existen mecanismos de transparencia que permita conocer el ejercicio de los donativos, por tanto, se desconoce su aplicación, lo que da lugar a que, a través de donativos, las empresas puedan evadir el pago de impuestos, y con alta probabilidad de que las donatarias simulen únicamente el acto sin que se utilice el recurso con el supuesto fin por el que fue donado.

En otras palabras, los mecanismos de rendición de cuentas que se aplican a estos recursos no reflejan el cumplimiento de los objetivos para los cuales han sido entregados, ni existe estricta vigilancia hacia la aplicación de dichos recursos, tanto públicos como privados, con la finalidad de que el recurso sea rastreable.

Incluso, las empresas generan fundaciones (asociaciones civiles), con la finalidad de evitar el pago de impuestos sobre sus ventas, donando a dichas fundaciones las ganancias obtenidas para así evadir el pago de impuestos.

Ante lo cual, la Senadora Nancy Sánchez Arredondo, del Grupo Parlamentario Morena, el 9 de junio de 2021, emitió una iniciativa¹¹⁸ por medio de la cual propone adicionar el artículo 9 de Ley federal de fomento a las actividades realizadas por organizaciones de la sociedad civil:

“Asimismo, de forma complementaria a lo establecido en el párrafo anterior, las organizaciones que se encuentren bajo este supuesto deberán notificar a la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre los recursos económicos obtenidos del extranjero para efectos de seguimiento y evaluación que eviten la utilización de estos con fines de proselitismo partidista o político electoral, de acuerdo con lo establecido en la fracción II del artículo 82 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.”

De igual forma, adiciona el artículo 82 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los siguientes términos:

X. Notificar en los términos que señale a la Unidad de Inteligencia Financiera de los donativos recibidos del extranjero, incluyendo el destino de los fondos sin que ello incurra en actividades de intervención política o de propagando de acuerdo con lo establecido en la fracción II de este artículo.

De igual forma, por cuanto hace al artículo 82-Quarter del ordenamiento en mención, prevé como causal de revocación el recibir donativos deducible s del extranjero sin notificar a la

¹¹⁸Gaceta de la Comisión permanente. Del Senado de la República. Disponible en: https://www.senado.gob.mx/64/gaceta_comision_permanente/documento/118508 Consulta: 22 de noviembre de 2021, 21:56 horas.

unidad de inteligencia financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y se haya determinado que el destino tiene fines de proselitismo de acuerdo con lo previsto en el artículo 82 fracción II.

3.6. Outsourcing.

La Real Academia Española; define a la tercerización como: “Subcontratar o externalizar trabajos o servicios con terceros”. A su vez, define subcontratar como: “Dicho del adjudicatario de una contrata: Firmar un contrato con otra persona o con otra empresa para que realice trabajos relacionados con la contrata original”.¹¹⁹

El outsourcing, también conocido como subcontratación, es una figura que, vista desde un punto positivo, establece alianzas con empresas colaboradoras que harán eficiente determinadas tareas de la organización, sin embargo, dicha figura tiene muchas más implicaciones negativas, pues con ella se actualiza un problema con la recaudación y es la evasión fiscal, además se puede incluso, de la explotación laboral que se suscita.

Surge a finales de los años noventa, con la entrada en vigor del Tratado de Libre comercio, llegaron a nuestro país empresas que apoyaban a las empresas extranjeras que venían a trabajar al país. Su objetivo era evitar cargas laborales que se absorbían por esas empresas, conocidas como el outsourcing puro, o el buen outsourcing, aunque al final de cuenta afecta a la base trabajadora, porque al no ser empleados de la empresa generadora de riqueza, estos no participan de las utilidades de la empresa generadora, por estar en una empresa de outsourcing.

Pero ¿por qué surge esta figura?, pues bien, se tiene que en los años 70-80s se presenció un desequilibrio en el capitalismo, se presentó una pérdida en el dinamismo de la productividad a nivel mundial, que se denominó estancamiento, esto es, un estancamiento productivo con altos niveles de inflación, además de desempleo, déficit fiscal y comercial.

¹¹⁹ Real Academia Española (RAE). Subcontratar. Recuperado de shorturl.at/ipqB9. Consultado el 15 de marzo de 2021.

Aunado a lo anterior se presentaron fuertes presiones inflacionarias e inestabilidad financiera, hubo un aumento de precios de productos agrícolas y minerales y con la unión de los países productores de petróleo y el aumento en los precios de este, se provocó un repentino aumento en los costos internos de la producción, además se presencié un movimiento de liberalización de los mercados.¹²⁰

Por ende, al existir mayor apertura en el mercado, se presentó mayor competitividad entre las empresas y no solo estas se vieron afectadas, en el caso de México, que es el país que nos ocupa, ante la apertura del mercado se presentaron un conjunto de reformas estructurales tendientes a liberar y abrir sus economías, lo que provocó que reestablecieran sus equilibrios fiscales, el gasto público, mejorar los sistemas impositivos, etc.¹²¹

Ante el cambio de la economía y prácticas comerciales, así como la organización interna, surge el outsourcing como respuesta a sus necesidades, como una herramienta y estrategia de apoyo, con la que se puede subcontratar algunos servicios, llámense jurídicos, contables, tributarios, etc.

La palabra outsourcing es una técnica o herramienta administrativa consistente en transferir a terceros ciertos procesos complementarios que no forman parte del giro principal del negocio. En otras palabras, se trata de un suministro externo de bienes y servicios que reducen costos, permite a la empresa responder ante los cambios del entorno de manera eficaz,

Hasta este punto se advierte que llegó para ayudar al crecimiento de las empresas, sin embargo, cuenta con diversos puntos negativos, pues es a través de estas empresas que se evaden impuestos.

La subcontratación es una figura jurídica que ha sido y es utilizada tanto en sector público como en sector privado para el ejercicio de labores que no forman parte del objeto social de la propia sociedad y señalando como obligado solidario al contratante.

¹²⁰ PEREZ ORDAZ, Angélica. *Outsourcing, Enfoques de la Ciencia de la Administración*. [En Línea]. Formato PDF. [Consulta: 22 de noviembre de 2021, 14:09 horas]. p. 5. Disponible en: https://www.cch-sur.unam.mx/recursos_prof/historia/el_outsourcing_angelica_perez.pdf

¹²¹ *Ibíd.* p.6

Sin embargo, también está el mal llamado outsourcing malo o fiscal, que se utiliza en una doble vía, pues se da de alta a los trabajadores con uno o dos salarios mínimos, el resto del salario se proporciona a través de esquemas de exenciones, los cuales no son objeto de impuestos y por tanto se evade el pago de estos, ocasionando que se pague una suma menor a la que realmente correspondería.

Esto es, un trabajador que va a ganar \$10,000 (diez mil pesos, 00/100 MN), de manera mensual, la empresa de outsourcing lo da de alta con \$3,000 (tres mil pesos, 00/100 MN), entonces dicho trabajador cotizará con 3,000, y los 7,000 restantes no se toman en cuenta ni para pensión, ni para créditos hipotecarios, lo que se hace es una simulación laboral, que aunado a la violación de derechos laborales, se incurre en otro delito de evasión fiscal, que se denomina delito de defraudación fiscal a los regímenes de seguridad social, previsto en el artículo 307 de la Ley de Seguridad Social¹²².

En esa tesitura, se entiende que con la subcontratación se da origen, literalmente, a un engaño para los trabajadores, pues:

1. No son empleados de la empresa generadora;
2. Son empleados de una empresa de servicio;
3. No se realiza una contribución a la seguridad social de manera completa.
4. No hay una carga fiscal ni una social.

Entonces lo que hay es una evidente evasión y simulación que tiene por objeto pagar menos y generar mayores ingresos a las empresas, por tanto, no solo se engaña al trabajador sino a la autoridad fiscal y al Estado que recibe menores ingresos. Esta figura perjudica los esquemas de pago de contribuciones y pago de cuotas de seguridad social, se contrata a una intermediaria que es la que pagará a los trabajadores.

¹²² Ley de Seguridad Social. 2020.

Artículo 307. Cometén el delito de defraudación a los regímenes del seguro social, los patrones o sus representantes y demás sujetos obligados que, con uso de engaños o aprovechamiento de errores omitan total o parcialmente el pago de las cuotas obrero patronales u obtengan un beneficio indebido con perjuicio al Instituto o a los trabajadores. La omisión total o parcial del pago por concepto de cuotas obrero patronales a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos por cuotas obrero patronales o definitivos por las cuotas obrero patronales o los capitales constitutivos en los términos de las disposiciones aplicables.

Además, las personas morales lo realizan a través de los llamados dividendos fictos, en los que los socios accionistas de la empresa, que desean retirar utilidades pero sin pagar impuestos, acuden a este sistema, contratan a una empresa intermedia a través de la cual se le contrata, con las características de estar dado de alta en el régimen de asimilados a salarios para el pago del ISR, con lo que reciben grandes cantidades de dinero que pagan terceras empresas, como pago de honorarios, lo que entonces nos lleva a la evasión fiscal, e incluso a lavado de dinero.

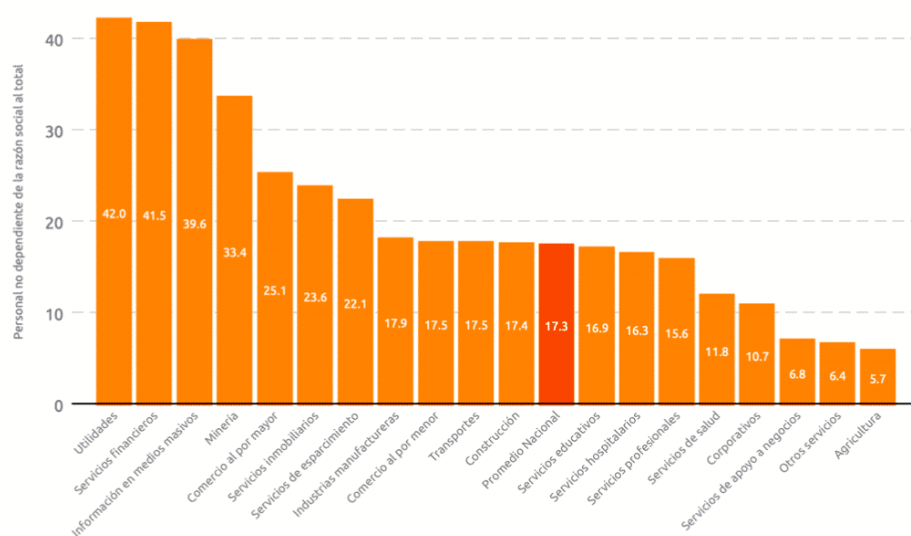
De igual forma, se presenta también el sistema de asimilados a salarios, el prestador del servicio le autoriza que la empresa que retiene el impuesto para realizar el pago de impuestos, a quienes les dan un recibo en el que supuestamente consta que la empresa se hará cargo del pago del impuesto; sin embargo, ello no es así, pues si bien existe un recibo, no existe la certeza de que se haya realizado la contribución al Estado, por tanto, se considera que se realizan simulaciones.

En esas condiciones, según el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, la subcontratación se presenta cuando una empresa contrata a otra unidad económica para realizar tareas determinadas dentro del proceso de producción de la contratante primaria, incorporándolos al producto final de la empresa.¹²³

Según datos del INEGI, a nivel nacional, el 17.3% de la fuerza laboral trabaja bajo esquemas de subcontratación, siendo la forma de empleo más frecuente en sectores de utilidades, de servicios financieros y de seguros, como se muestra en la figura que se inserta a continuación:

¹²³ ORTIZ COVARRUBIAS, Erik. *Subcontratación en México: efectos sobre el bienestar laboral y la evasión fiscal*. [En Línea] Formato HTML. Consulta: 23 de noviembre de 2021. Disponible en: <https://ciep.mx/subcontratacion-en-mexico-efectos-sobre-el-bienestar-laboral-y-la-evasion-fiscal/>

Figura 1: Prevalencia de la subcontratación por sector de actividad económica



Fuente: Elaboración por el CIEP, con información de: INEGI (2019).

Entre más grande es una empresa, es más frecuente recurrir a este tipo de contratación, según datos proporcionados por el INEGI en 2019¹²⁴, esto conforme al esquema que a continuación se advierte:

Cuadro 1: Personal no dependiente de la razón social por tamaño de empresa

Personal ocupado	Personal no dependiente a personal ocupado total
0 a 10	4.4 %
11 a 50	17.6 %
51 a 250	32.2 %
251 y más	24.6 %

Fuente: Elaboración por el CIEP, con información de: INEGI (2019).

Como se advierte de que se puntualizó, esta figura de contratación, fue más allá de su objetivo principal, y se convirtió en un esquema casi perfecto para la evasión de impuestos, tan es así que a lo

¹²⁴ Ídem.

largo de nueve años se ha buscado adaptar a condiciones en las que la evasión y la vulneración de derechos laborales se minimice y deje de causar afectaciones a los trabajadores, pero sobre todo al erario, pues al ingresar menos recurso, todos aquellos que viven en México ven mermados los servicios, obligación del Estado, a que tienen derecho.

En el capítulo subsecuente se realizará un análisis de las reformas relativas a la figura del outsourcing.

3.7. Breve análisis de iniciativas del outsourcing en su proceso de reforma en el Senado de la República hasta el año 2021.

La subcontratación es una figura jurídica que está regulada por la Ley Federal del Trabajo desde 2012. A pesar de ello, la realidad social y laboral, llevó a que diversos legisladores han presentado iniciativas de reforma de leyes en la materia para fortalecer y proteger los derechos de los trabajadores contratados bajo dicha modalidad, así como para robustecer las obligaciones de los contratantes y de los contratistas; también proponen endurecer las sanciones con multas más cuantiosas para aquellos que incumplan con sus obligaciones y violenten derechos laborales.

En esa tesitura, el 12 de noviembre de 2020, el Ejecutivo Federal presentó una nueva iniciativa para reformar, adicionar y derogar diversas disposiciones, con la finalidad de evitar abusos que algunas empresas realizan al amparo de la Ley Federal del Trabajo promulgada el 30 de noviembre de 2012, en la que se regló la subcontratación, a efecto de generar fuentes de empleo y trabajo especializado para reactivar la economía a partir de la eficiencia y desarrollo de habilidades natas del sector.

Empero, lejos de lograr una reactivación económica y generar buenas fuentes de empleo y trabajo especializado, esta figura se utiliza para evadir el pago de impuestos y afectaciones a los derechos de seguridad social de los trabajadores, pues, más de 4,500 empresas subcontratan alrededor de un millón de trabajadores.¹²⁵

¹²⁵PALOMINO GUERRERO, Margarita. *Las Reformas Constitucionales de Amparo y derechos humanos de junio de 2011. La evasión fiscal parcial o total en el outsourcing, una violación de derechos justificada*. [En línea]. Formato PDF. Consulta: 23 de noviembre de 2021, 17:28 horas. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/14/6561/18.pdf>

Con esta última reforma se busca evitar que se continúe con la evasión del pago de ISR, a partir de aumentar sus deducciones y con esta también considerar la subcontratación como servicio personal independiente para generar pago y acreditamiento del IVA. Empero, como se demuestra en el presente trabajo, estas prácticas ya son sancionadas por la ley, por tanto, se considera que prohibir el outsourcing no es el medio idóneo para contrarrestar la evasión del pago de impuestos.

La propia Ley Federal del Trabajo es clara en las obligaciones del contratista y el contratante y los derechos de los propios trabajadores. A pesar de ello, la subcontratación es polémica dentro del mundo económico y laboral, por el que diversas legisladoras y legisladores han presentado iniciativas que buscan eliminar la figura por completo o bien, por el que se pretende fortalecer los derechos de los trabajadores en la subcontratación o modificar la figura por otra como “prestación de servicios especializados”.

Además, se pretende crear un padrón de prestadores de servicios especializados, obligando a realizar contratos formales entre las partes y proponiendo el intercambio de información entre dependencias como IMSS, INFONAVIT.

El 01 de septiembre de 2021, entró en vigor la reforma por medio de la cual se reforman diversos numerales de la Ley Federal del Trabajo, Ley del Seguro Social, Ley del Infonavit, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del ISR, la Ley del IVA, la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, así como la Ley Reglamentaria.

Es importante hacer mención que la mayoría de los cambios se realizaron en la ley laboral. Como se advierte de los puntos siguientes:

- a. Se prohíbe la subcontratación de personal.
- b. En ningún caso se considerará como patrones a las agencias de empleo o intermediarios que intervengan en la contratación, pudiendo participar únicamente en el reclutamiento, selección, entrenamiento y/o capacitación.
- c. Para servicios u obras especializados que no formen parte del objeto social ni de la principal actividad económica de las empresas se permitirá la subcontratación,

empero las empresas contratistas deberán estar registradas en el padrón público de la Secretaría de Trabajo y Previsión Social.

- d. Aquellos servicios u obras complementarias o compartidas prestadas entre empresas de un mismo grupo serán considerados como especializados, siempre que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa que los reciba.
- e. Se impondrán sanciones más severas para el outsourcing ilegal se equipara a defraudación fiscal y se fijan multas de \$173,000.00 a \$4,000,000, a quienes incumplan, asimismo, se prohíbe la deducción de impuestos.
- f. Se faculta a la Secretaría de Trabajo y Previsión social para requerir la información relativa al cumplimiento de obligaciones en materia de trabajo. Teniendo la atribución de imponer sanciones a quien se niegue a proporcionarla.
- g. La subcontratación deberá constar en contrato por escrito, en e que se deberá señalar el objeto de los servicios u obras a ejecutar.
- h. Se deberán registrar todas las empresas que tengan como objeto proporcionar el servicio de subcontratación ante la Secretaría de Trabajo y Previsión Social; asimismo, se establece que dicho registro deberá renovarse cada tres años.
- i. El registro en mención será público y deberá estar disponible para consulta en internet.
- j. Se prevé la responsabilidad solidaria entre la empresa que preste el servicio como la que la contrate en caso de incumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social.
- k. El monto de las utilidades tendrá un límite máximo de tres meses de salario del trabajador o bien, el promedio de la participación recibida en los últimos tres años, siempre en favor del trabajador.

Como se aprecia, la reforma se inclina a los derechos laborales de los trabajadores, únicamente prevé mayores sanciones ante el outsourcing ilegal, equiparándolo a defraudación fiscal.

3.8. Federalismo hacendario.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se construyó con el objetivo de armonizar la imposición de contribuciones en las haciendas federal y locales y de evitar la doble o múltiple tributación a los causantes. Su creación inició con la celebración de “tres Convenciones Nacionales Fiscales efectuadas en los periodos presidenciales de Plutarco Elías Calles, Pascual Ortiz Rubio y Miguel Alemán Velasco, que concretaron reformas constitucionales al artículo 73 en 1943 y 1949”, además de ser determinantes sobre las disposiciones y mecanismos de organización y distribución de las participaciones federales establecidos en la Ley de Coordinación Fiscal.¹²⁶

Objeto del federalismo hacendario.

Objeto: de la reforma de ley de coordinación fiscal, que se encuentra en el anexo número tres de esta tesis. Propone:

1. Determinar que el Fondo General de Participaciones se constituirá con el 40% de la recaudación federal participable;
2. Aumentar el porcentaje de participación de recaudación que se obtenga del IEPS por la realización de actos o actividades gravadas con dicho impuesto;
3. Sustituir la denominación de Distrito Federal por Ciudad de México;
4. El Fondo de Fiscalización y Recaudación estará conformado por un monto equivalente al 2.5 % de la recaudación;
5. Las participaciones federales que recibirán los municipios del total del Fondo General de Participaciones incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 30% de las cantidades que correspondan al estado;

¹²⁶ Sánchez Ramírez, María Cristina. *El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Una herramienta para el Federalismo*. 2020. Cuaderno de investigación No. 68, Instituto Belisario Domínguez, Senado de la República, sitio web: <https://bit.ly/2KtIkY2> consultado el 13 de marzo del 2021.

6. Los recursos del Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales de la Ciudad de México se enterarán mensualmente por partes iguales a los municipios, por conducto de los estados y la Ciudad de México, de manera ágil y directa sin más limitaciones ni restricciones, incluyendo aquellas de carácter administrativo;

7. El Fondo de Aportaciones Múltiples se distribuirá entre las entidades federativas y la Ciudad de México en proporción directa al número de habitantes con que cuente cada entidad federativa, de acuerdo con la información estadística más reciente que al efecto emita el INEGI a las asignaciones y reglas que se establezcan en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Objeto: de la reforma de ley de coordinación fiscal y la ley federal del impuesto sobre la renta, que se encuentra en el anexo número cuatro, de esta tesis. Propone:

Plantea fortalecer diversas disposiciones en materia de federalismo y municipios a través de: Armonizar la legislación en el tema de municipalismo respecto a obligaciones de la ciudadanía, régimen político interior, y sobre la conveniencia o inconveniencia de la erección de nuevas entidades; Facultar al Congreso de la Unión para expedir la legislación sobre la participación fiscal compensatoria que corresponderá a las haciendas públicas de la Federación, las entidades federativas, los municipios y las alcaldías de la Ciudad de México, las cuales deberán sujetarse a los principios de equidad, proporcionalidad, suficiencia presupuestal y subsidiariedad.

Precisar que el municipio libre constituirá la primera expresión de la soberanía, de la división territorial y de la organización política y administrativa de las entidades, y gozará de autonomía financiera con transparencia y rendición de cuentas; Referir que en la definición de la estructura y funcionamiento de los ayuntamientos se reconocerán la diversidad cultural, demográfica, territorial, étnica, económica y social de los municipios, preservando los principios de equidad en su desarrollo y de cooperación e interdependencia; Crear los consejos metropolitanos como las instancias de coordinación y de gestión territorial y regional en beneficio de los intereses municipales; Indicar que los ayuntamientos participarán en el procedimiento de reformas y adiciones constitucionales de sus entidades federativas, las

cuales serán aprobadas por la mayoría de los mismos; Estipular que los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará además por las participaciones federales; Señalar las características y criterios para determinar zonas conurbadas entre varios municipios, así como establecer que éstos podrán celebrar acuerdos interinstitucionales con órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales previa aprobación de la Legislatura correspondiente, los cuales deberán ser ratificados por el Senado de la República.

Instituir una organización nacional de gobernadores, así como asociaciones de municipios y alcaldías en cada entidad federativa y una a nivel nacional con el objeto de garantizar la equitativa representación de las autoridades que las integren para gestionar los temas en la materia; Establecer regiones que comprendan a más de una entidad federativa con base en criterios históricos, económicos, geográficos y culturales, considerando también la diversidad étnica de los pueblos y comunidades indígenas.

Celebrar cada tres años convenciones nacionales fiscales y hacendarías en las que participen la Federación, las entidades federativas, los municipios, y las alcaldías a fin de determinar la participación de sus haciendas públicas y la distribución compensatoria de dichos recursos.

La finalidad del proyecto de reforma a la ley de fiscalización y rendición de cuentas de la federación, que se encuentra en el anexo 5 de esta tesis, propone:

fortalecer el federalismo y desarrollo municipal, a través de: Incorporar formalmente a municipios y alcaldías dentro del régimen federal y ejercicio de la soberanía; Considerar a municipios y alcaldías para la formación de nuevos estados dentro de los límites de los existentes; Facultar al Congreso de la Unión para regular la participación fiscal de las haciendas públicas de los municipios y las alcaldías de la Ciudad de México, atendiendo a los principios de equidad, proporcionalidad, suficiencia presupuestal, aportación económica nacional y subsidiariedad.

Definir al municipio como la autoridad inmediata a la población con autonomía política, financiera, transparencia y rendición de cuentas; Precisar los mecanismos de organización de

dicho ámbito jurisdiccional en materias de zonas metropolitanas, servicios públicos y procedimientos judiciales para la resolución de los conflictos; Fortalecer las haciendas públicas municipales mediante participaciones federales, así como sus atribuciones en materia de celebración de acuerdos institucionales con órganos gubernamentales extranjeros y organizaciones internacionales, previa aprobación de la legislatura correspondiente; y, Estipular que no se entenderán comprendidos en la celebración de dichos convenios cualquier instrumento con fines comerciales o para el desarrollo económico, social, científico, tecnológico, territorial, urbano o medio ambiental en el ámbito local o regional, los cuales en ningún caso podrán rebasar la órbita de las atribuciones propias de los estados o de la Federación en los términos de la legislación aplicables.

Todas estas leyes en comento, fortalecen el federalismo hacendario, y al mismo tiempo, medidas para combatir la evasión fiscal de las personas jurídicas.

3.9. Propuestas para combatir la evasión fiscal ante la autoridad hacendaria

1. Candados en el CFDI de nómina. Para evitar que entre patrones se dividan los conceptos del salario, por ejemplo, que uno pague los sueldos y salarios y otro pague alguna prestación o concepto asociado al salario, se recomienda agregar en el CFDI de nómina candados o restricciones, que no permitan este tipo de estrategias.

2. Presentación de la Declaración Anual. Disminuir la cota para presentar la declaración anual de manera obligatoria por parte de personas físicas que obtienen ingresos por sueldos, salarios y asimilados. En el artículo 98, fracción III de la LISR se señala que se debe presentar la declaración anual cuando se obtengan ingresos anuales que excedan de \$400,000.00. Se recomienda que el SAT analice y estudie la factibilidad de disminuir tal monto y la determinación del mismo; con el fin de incrementar el número de declaraciones, y así disponer de mayor información del contribuyente.

3. Auditorías orientadas específicamente a retenciones de sueldos y salarios. El SAT dispone de registros administrativos de los contribuyentes con los que se pueden realizar auditorías electrónicas que agilicen la detección de irregularidades en las declaraciones de los impuestos por retenciones.

4. Verificar las variables categóricas registradas. Comprobar que la información respecto al régimen, la entidad federativa y al sector de actividad económica en la que se encuentra registrada una empresa sea correcta y se encuentre actualizada.

5. Mecanismo de contraste entre lo que reporta el patrón y lo que recibe el trabajador. Se tiene conocimiento del visor de comprobantes de nómina para el trabajador, disponible en el portal del SAT. Sin embargo, se observa que la herramienta podría no estar al alcance de la mayoría de los trabajadores. Más allá de un instrumento de consulta se recomienda al SAT establecer un mecanismo que le permita al trabajador reportar incongruencias o discrepancias en su información fiscal, por ejemplo, el número de patrones con los que tiene una relación laboral, el sueldo o salario que percibe, entre otros.

6. Sistema de indicadores para auditoría. Se recomienda al SAT valorar la instrumentación de un sistema automático para la identificación de empresas susceptibles de ser auditadas, respecto al manejo de la nómina. Un primer grupo de indicadores hace referencia al análisis de pagos por conceptos que únicamente están permitidos por ley cuando existe una relación laboral o profesional, por ejemplo, aguinaldo, viáticos, horas extras, etcétera. El segundo grupo de indicadores tiene que ver con el contraste entre la información del CFDI de nómina con las declaraciones anuales de los patrones. El tercer y último conjunto de indicadores tiene que ver con los vínculos entre patrones y las regularidades o sincronidades con que éstos ocurren (por ejemplo, el porcentaje de trabajadores vinculados).

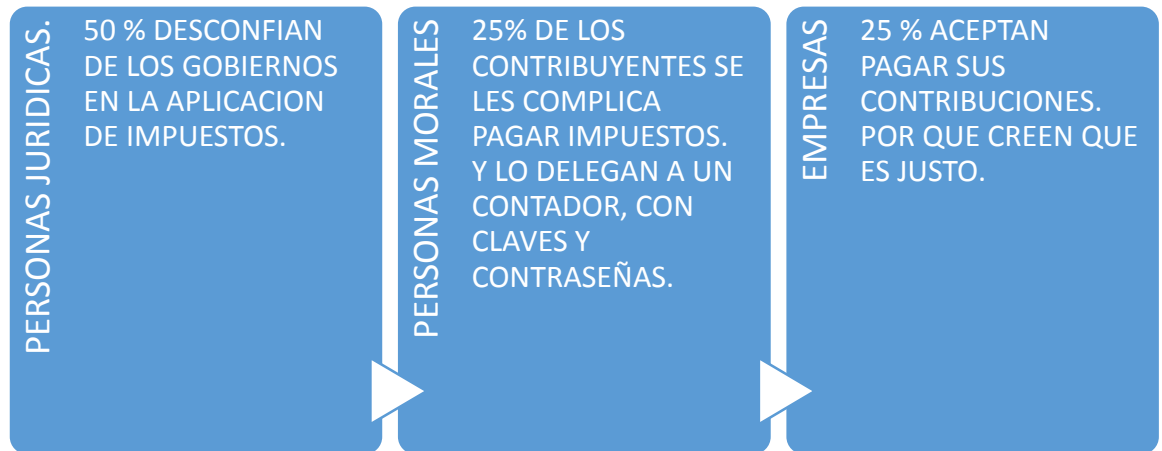
7. Campañas informativas para acrecentar la cultura fiscal y laboral. Dos razones motivan la recomendación de que el SAT instrumente campañas informativas masivas (más allá de las que aparecen en su portal) dirigidas a los trabajadores sobre los derechos y obligaciones que tienen como contribuyentes. La primera razón es abatir el desconocimiento que el trabajador puede tener sobre los beneficios en el mediano plazo (deducciones, devolución de impuestos,

seguridad social) y largo plazo (jubilación, retiro e Infonavit) de que su salario esté registrado de manera congruente con sus percepciones, además de la protección que le da la ley laboral. La segunda razón es que estas campañas, al informar y empoderar al trabajador, serían un posible desaliento para que los contribuyentes patronales incurran en prácticas evasoras; pues se ha visto en experiencias anecdóticas, que los trabajadores generalmente deben sujetarse a las condiciones que impone el patrón, pues es éste quien generalmente detenta el poder en la relación de subordinación laboral.

Parte del Cuestionario, utilizado en la encuesta que se realizó a empresarios de México. APEM A.C. en su congreso nacional anual, como muestra, (400 empresarios encuestados) sobre incidencia de evasión fiscal, en la ciudad de Acapulco Guerrero en Mayo del 2021. El complemento del cuestionario se encuentra en la sección de anexos.

- 1.- ¿Qué tipo de contribuyente es?
- 2.- ¿Qué tipo de giro comercial es de su empresa?
3. ¿Al cumplir con sus obligaciones fiscales, pide devoluciones y compensaciones?
- 4.- ¿Usted hace sus declaraciones personalmente o lo delega a un contador público?
- 5.- ¿Cómo cree que sus impuestos son administrados por el gobierno mexicano?

GRAFICO DEL CUESTIONARIO A EMPRESARIOS. RESPECTO A LA EVASION FISCAL.



CONCLUSIÓN

Actualmente la alta incidencia en la evasión fiscal, según la Secretaría De Hacienda y Crédito Público, del gobierno mexicano, así como informes de las Secretarías de Finanzas de todas las entidades federativas del país; anualmente se deja de recaudar una gran suma millonaria de pesos mexicanos por evasión; aunque no existe una teoría de carácter universal sobre el tributo, se entiende como una contribución al Estado que por lo general es en dinero por parte de quienes están obligados a hacerlo dando lugar a relaciones jurídicas de tributación. Dentro de los tributos hay tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En la edad media los servicios que ofrecían los gobernantes iban dirigidos a la defensa militar o la realización de obras públicas, las cuales se prestaban gracias al cobro de impuestos en especie. En los tiempos modernos se estableció una base impositiva y a partir de ahí se calcula el impuesto a pagar. Los sistemas impositivos varían desde los más sencillos (intervención mínima del gobierno), hasta los más complejos.

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. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere comprende indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.¹²⁷ En el campo de los delitos fiscales, han sido más los abogados, principalmente fiscalistas los que se han dedicado al estudio de los factores que propician que los contribuyentes omitan pagar sus impuestos.¹²⁸

La economía del Estado Mexicano depende de los ingresos que obtenga. Es una necesidad del estado a llegarse de recursos para cubrir el gasto público. En el artículo 31

¹²⁷ Artículo 108 del *Código Fiscal de la Federación*, DOF 04-06-2009, México, 2009.

¹²⁸ Mario Alberto Torres López, *Teoría y Práctica De Los Delitos Fiscales* (4ª ed.), México, Editorial Porrúa, 2010, p. 48.

fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha quedado establecida la obligación de los mexicanos de contribuir con el gasto público, de la Federación, Estado o Municipio en el cual residan, de una manera proporcional y equitativa conforme dispongan las leyes. Las disposiciones específicas en las cuales se determinan al sujeto, objeto, base y tasa, son las leyes fiscales, por lo que cada persona jurídica, tiene la obligación de sujetarse a las mismas.¹²⁹

Al momento en que sea crea la relación entre el fisco y el contribuyente se generan una serie de obligaciones a cumplirse por ambas partes. Al inscribirse en el Registro Público de Contribuyentes, el contribuyente adquiere la obligación de determinar impuestos, enterarlos y pagarlos, entre otras obligaciones que el fisco establece. Por su parte, el fisco tiene derecho a realizar actividades de comprobación tendientes a verificar que el contribuyente cumpla de forma íntegra y oportuna con todas sus obligaciones, de lo contrario, tiene la facultad de determinar créditos fiscales o sanciones que pueden ser administrativas o penales. A continuación, se mencionan algunas de las causas que podrían generar este problema, por las cuales las personas jurídicas, incurren en esta práctica como:

- La no existencia de conciencia tributaria para declarar correctamente.
- La desconfianza por parte de los representantes de las personas jurídicas; al creer que los gobiernos corruptos se roba sus contribuciones (aunque las causas pudieran considerarse como elementos muy subjetivos, por lo cual son muy difíciles de comprobar, se realizara una investigación de campo para tratar de constatar dichas causas).

El Estado también contribuye, ya que no existe una política tributaria efectiva al no ser realmente equitativos los impuestos. Por esa razón son demasiado altos los pagos de las contribuciones. Por consiguiente, existe evasión fiscal cuando una persona jurídica, infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligada. Al incumplir con el pago de las contribuciones que le corresponden como contribuyente, estará

¹²⁹ Congreso Constituyente, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, 2016.

cometiendo un delito. Por este problema de incumplimiento genera efectos graves tales como:

- Un deterioro económico en las finanzas públicas y por ello el estado recauda menos recursos, a fin de proporcionar servicios públicos de calidad a la sociedad mexicana.
- Ampliar la base de los contribuyentes, se puede ampliar y no aumentar impuestos, ni crear algunos nuevos,
- El contribuyente obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la cual incurre en el delito de defraudación fiscal.
- Suben los impuestos a los pocos que pagan; para compensar por los que no pagan.
- Se fomenta la evasión fiscal al ser pocos los contribuyentes sancionados.

¿Cuáles son las relaciones entre los diferentes aspectos del tema – problema? Es la disminución de un monto de un impuesto, producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio sí obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Algunos la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Del tema problema se ha dicho poco, la razón que muchos autores nacionales y extranjeros estudian la evasión fiscal, pero en una forma muy general, en la presente investigación recapituló las ideas de algunos autores que hablan de la evasión fiscal en lo general, para delimitarlo al tema problema, demarcó solo a las personas jurídicas. Además también algunos autores han tratado este tema con la forma sancionadora exageradamente, por ejemplo: La prisión no es la solución, sin embargo se podría contemplar con quienes presentan conductas nada éticas como: apropiarse de dineros del Estado (impuesto a las ventas), disminuyendo los valores a pagar, aumentando los saldos a favor cuando no sean procedentes, presentando pérdidas o anticipos inexistentes en las declaraciones tributarias, costos y gastos ficticios entre otros.

Se debe investigar el fraude tributario desarrollando campañas masivas de control de omisos y morosos, automatizando procesos y efectuando operativos policiales apoyados en denuncias de terceros por lo que se hace necesaria la creación de una oficina de lucha contra el comercio clandestino, incrementando las sanciones y efectuando programas de fiscalización encaminados a prevenir la evasión y el fortalecimiento de las facultades de la administración pública, logrando una mayor eficiencia y trato justo al contribuyente.

Corresponde a la declinación en el pago de los impuestos usando los vacíos que existen en la ley sin que constituya falta o delito. Dicha evasión no es fiscalizada por las instituciones respectivas y en caso de detectarse no puede recibir sanción. Como no se investiga, su cuantificación se dificulta. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogeneizar el sistema tributario.

Es el incumplimiento intencionado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación. Esta acción comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la demanda penal en caso al tratarse de un delito. Por ejemplo, cuando los comerciantes no entregan a sus clientes las facturas que exige la legislación tributaria. Los clientes por su parte y en su mayoría, tampoco las exigen por una u otra razón. Se evidencia al evasor cuando es denunciado por quien se ha visto afectado negativamente, de lo contrario la evasión persiste.

La evasión legal e ilegal tienen los mismos efectos económicos porque no respetan el principio de la equidad, disminuyen los ingresos fiscales y distorsionan la oportuna asignación de recursos. La evasión viola las leyes que tienen por objeto conseguir que los agentes económicos actúen en interés de la comunidad y no en su propio beneficio.¹³⁰

Concretamente en el código nacional de procedimientos penales, ya que es de carácter supletorio al código fiscal de la federación, en la aplicación de este código, se puede tipificar

¹³⁰ David Francisco Camargo Hernández, *Evasión fiscal: un problema a resolver*. [En línea]: <https://www.eumed.net/libros-gratis/2005/dfch-eva/> [Consulta: día de mes, año]

las conductas de defraudación fiscal. Además de los códigos fiscales de cada estado de la república, como también los municipales. Hay autores que consideran que se debe sancionar con penas económicas significativas, otros piensan que debe hacerse con arresto a aquellas personas que se apropien de los dineros del Estado, como por ejemplo el impuesto al valor agregado o añadido. Algunos creen que en vez de un castigo severo debe amonestarse al evasor obligándolo a que a partir del momento que sea desenmascarado corrija e ingrese a la fila de los que tributan con honestidad, porque una actitud represiva puede desestimular no necesariamente al evasor, sino a quien está cumpliendo con oportunidad y se sienta perseguido decidiendo cancelar su actividad o trasladarla a otro lugar donde encuentre mejores condiciones.

Se debe tener en cuenta que si se presenta alguna clase de normatividad frente a la evasión, ésta debe ir dirigida principalmente a quienes debiendo tributar nunca lo han hecho y en la medida que sean evidenciados, la administración tributaria además de sancionarlos debería cobrarles los costos en que haya incurrido para detectarlos, quienes tributen parcialmente evadiendo determinados montos se les debe dar otro tratamiento, porque se entiende que son contribuyentes.

La evasión es un fenómeno difundido en las economías modernas y probablemente no eliminable, por cuanto que encuentra sus raíces en comportamientos e intereses individuales y colectivos firmemente arraigados. Lo que sí se puede hacer es reducirla a niveles que no afecten las economías, pero para ello se requiere de voluntad política y de un cambio en el comportamiento y la posición de los individuos frente al Estado (credibilidad). Afirmar que la evasión se pueda erradicar definitivamente sería una utopía. Mientras los individuos tengan la opción entre el cumplimiento legal y la evasión de la obligación a contribuir y no estén convencidos que en oportunidades es indispensable anteponerse a intereses personales, no se eliminará definitivamente.

La evasión se presenta por inconformismo y desconfianza de los individuos sometidos a la imposición, cuando existen desacuerdos entre los principios de justicia fiscal y aplicación de las normas reglamentadas para tal efecto.

Referencias

- CALVO Langerica, Cesar. *Estudio contable de los impuestos*. Ed. PAC, S.A. de C.V. 30ª edición. México. 2000.
- CARDENAS Elizondo, Francisco. *Introducción al estudio del derecho fiscal*. Ed. Porrúa. 4ª edición. México 2004.
- CARRASCO Iriarte. Hugo. *Derecho Fiscal I*. Ed. Iure. México 2011.
- DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho fiscal*. Ed. Porrúa 4ta. ED. México 2011.
- FAYA Viezca, Jacinto. *Finanzas Públicas*. Ed. Porrúa. México. 1998.
- FERNADEZ, Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho fiscal*. Ed. Mcgraw-Hill. México. 2004.
- GONZÁLEZ Galindo, Gustavo. *Derecho contributivo mexicano*. Ed. Porrúa. México 2014.
- MUBARAK Cereceda, Doricela. *Derecho Fiscal Aplicado Estudio Específico De Los Impuestos*. Ed. Mc Graw Hill México 2013.
- MICHEL, Ambrosio. *Derecho penal fiscal*. Ed. Porrúa. 2ª edición. México 2015.
- ORTEGA Carreón, Carlos. *Derecho Fiscal*. Ed. Porrúa. 1ª edición. México 2015.
- QUINTANA Valtierra, Jesús. Rojas Yáñez Jorge. *Derecho tributario mexicano* ed. Trillas 6ª edición México 2010.
- RIVERA Silva, Manuel. *Derecho Penal Fiscal*. Ed. Porrúa, México 1984.
- RÍOS granados, Gabriela. *Notas Sobre Derecho Tributario Mexicano* Ed. Porrúa México 2009.
- RODRIGUEZ, Hortensia. *Instituciones De Derecho Fiscal* Ed. Porrúa. 1ª edición. México 2016.

ROSAS Aniceto, Roberto Santillán. *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*. Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962.

SÁNCHEZ Gómez, Narciso. *Derecho fiscal mexicano*. Ed. Porrúa. 8ª edición. México 2011

TAPIA Tovar, José. *La Evasión Fiscal*. Ed. Porrúa. México 2000.

TORRES López, Mario Alberto. *Teoría Y Practica De Los Delitos Fiscales* Ed. Porrúa. 4ta ed. México 2010.

ZAMUDIO Urbano, Rigoberto. *Sistema Tributario En México*. Ed. Porrúa segunda edición México.

Fuentes cibernéticas

Alianza Federalista. (2020). Integrante, de Alianza Federalista Sitio web: <https://bit.ly/3bT74eo>

Battistini, Osvaldo R. (2018). ¿Qué hay de nuevo y de viejo en la subcontratación laboral moderna? *Sociológica (México)*, 33(93), 281-318. Recuperado en 23 de noviembre de 2020, de shorturl.at/koAGX.

Herrera González, Vladimir. (2020). Reporte Mensual sobre gasto federalizado pagado a julio 2020. De Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República Sitio web: <https://bit.ly/2M6qyS5>

INEGI (2019). INEGI Presenta los Resultados Definitivos de los Censos Económicos 2019. Comunicado de Prensa Núm. 305/20 16 de Julio de 2020, Página 1/3 Comunicación Social. Recuperado de shorturl.at/dntFT.

Iniciativas de reforma a la Ley de Coordinación Fiscal. Recuperado de <https://bit.ly/3nYXJUP>.

M. Cejudo, Guillermo. (2020). Alianza federalista: cronología de un desencuentro de Nexos
Sitio web: <https://bit.ly/2XUN4zR>

Real Academia Española (RAE). Subcontratar. Recuperado de shorturl.at/ipqB9.

Sánchez Ramírez, María Cristina (2020) El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Sistema de Información Legislativa (SIL). Iniciativas de la LXIV Legislatura en relación con la Subcontratación. Recuperado de shorturl.at/akzZ8.

Sistema de Información Iniciativas de reforma a la Ley de Coordinación Fiscal. Recuperado de <https://bit.ly/3p4nq7K>.

Sistema de Información Iniciativas de reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Recuperado de <https://bit.ly/3qsCpsu> Consultado en enero de 2021. Legislativa (SIL, 2021 a). Legislativa (SIL, 2021 a). Sistema de Información Legislativa (SIL, 2021 b)

Una herramienta para el Federalismo Cuaderno de investigación No. 68, Instituto Belisario Domínguez, Senado de la República, sitio web: <https://bit.ly/2KtIky2>

Villagómez, Francisco Alejandro. (2014). El enfoque de la perspectiva de derechos en la política fiscal: construcción de un marco metodológico para aplicarse en México y países seleccionados de Centroamérica. Consultado en enero de 2021, de Cepal Sitio web: <https://bit.ly/35UhvL5>

ADICIONAL.

Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos. Ed Porrúa México 2018.

Código Fiscal De La Federación Vigente.

ANEXO 1.

PREGUNTAS Y RESPUESTAS ACERCA DE LA EVASION FISCAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS.

1. ¿Qué es un crédito fiscal?

Un crédito fiscal es el ingreso que tiene derecho a percibir el Estado en sus funciones de derecho público que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios.

2. ¿Qué es una cancelación?

Es el registro que hace la autoridad en sus controles internos, atendiendo a que el cobro del crédito no pudo realizarse, en virtud de que existe imposibilidad práctica de cobro o porque su cobro es incosteable, sin que este libere del cumplimiento de la obligación del contribuyente.

3. ¿Cuál es la postura del SAT ante el conflicto con el IFAI?

El SAT, ha atendido todos y cada de los cuestionamientos que en su momento fueron planteados. De igual manera la actuación del SAT siempre será ajustada al marco legal y en este caso ha tenido especial cuidado en no transgredir el derecho a la confidencialidad de la información que se cuenta respecto de los deudores al fisco federal.

4. ¿Por qué el SAT se niega a hacer públicos los nombres de los contribuyentes?

La actuación del SAT siempre será ajustada al marco legal y en este caso se ha tenido especial cuidado en no transgredir el derecho a la confidencialidad de la información que se cuenta respecto de los contribuyentes, en apego a la propuesta de conciliación efectuada por la Comisión Nacional de Derechos Humanos. Dar a conocer el nombre de las personas a las cuales se les cancelaron créditos fiscales, implicaría contravenir la legislación, que señala que la autoridad fiscal deberá guardar absoluta reserva respecto de los datos proporcionados por los contribuyentes. Si damos a conocer los nombres, violamos el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación y se podría fincar alguna responsabilidad penal y/o administrativa.

5. ¿Se perdonaron adeudos o se favoreció a algún sector específico?

La cancelación atendió a disposiciones de carácter general que establecía el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, sin que fueran dirigidas a favorecer a determinados grupos o individuos.

6. Si la información la solicita otra autoridad, como el propio IFAI ¿se incurre en un delito o no?

Se considera que se estaría infringiendo lo dispuesto en el artículo 69 del código Fiscal de la Federación que señala que autoridad fiscal deberá guardar absoluta reserva de los datos proporcionados por los contribuyentes, independientemente quien la solicite. El propio artículo 69 señala bajo qué supuestos debe ser entregada a ciertas autoridades, el caso de la cancelación de créditos llevada a cabo en el 2007 no se encuentra dentro de los supuestos de excepción.

7. ¿Cómo puede saber un contribuyente si está en este grupo de créditos cancelados?

El artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, no establece que se deba proporcionar la información relativa a la cancelación salvo a la Cámara de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión bajo los términos y condiciones que se disponen en el propio artículo.

8. ¿Existe la obligación para la autoridad de dar a conocer a los contribuyentes la cancelación de sus créditos fiscal?

No existe tal obligación, y esto es así, en virtud de que el contribuyente conoce sus créditos (importe, impuesto, ejercicio, etc). No conoce la cancelación porque ésta es sólo un estatus del adeudo que se registra en los controles internos de la autoridad fiscal, pero que, de ninguna manera, modifica la obligación de pago.

9. ¿Si un contribuyente va a una Administración Local a preguntar si está entre los créditos cancelados corre el riesgo de que le reactiven el crédito?

Acudir a la Administraciones Locales no representa ningún riesgo para el contribuyente. La cancelación no libera de pago y si éstos contaran con bienes, les hubieran sido embargados independientemente de que acudan o no.

10. ¿En qué momento se determina que ya no es localizable un contribuyente?

Cuando no se ubique en el domicilio fiscal o en el que haya señalado para efectos fiscales, o se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio.

11. ¿Por qué se considera que la figura adecuada para sanear la cartera es la cancelación de créditos fiscales?

La autoridad fiscal realiza diversos programas y proyectos tendientes a la recuperación y depuración de la cartera, siendo la cancelación sólo una parte de dichos proyectos.

12. ¿Para establecer cuáles son los créditos con imposibilidad práctica de cobro se requiere de un padrón del RFC actualizada permanentemente ¿se cuenta con uno?

EL SAT ha llevado a cabo permanentes esfuerzos para que el Registro Federal de Contribuyentes se encuentre debidamente actualizado y en esta materia se han obtenido grandes avances.

13. ¿Qué clase de garantías se violan si difunden la información completa, como se les solicitó?

Las garantías Constitucionales, principalmente la de privacidad, seguridad jurídica y legalidad.

14. ¿Cuál es el papel que desempeña en este caso la CNDH, es relevante su opinión?

Es la autoridad que tutela los derechos humanos de los gobernados, y sí es importante su opinión en este tema, ya que se está analizando el derecho a la privacidad y a la protección de los datos personales de quienes les fueron cancelados sus créditos fiscales. 15. ¿Qué es una “propuesta de conciliación”?

15. ¿Qué efectos tiene? Es una opinión emitida por la Comisión Nacional de Derechos Humanos dirigida tanto a la persona a quien podrían vulnerarse algún derecho como a autoridad a fin de que se tomen medidas para asegurar que no se afecte ese derecho.

16. ¿La información que se publique sobre el tema es para consulta de cualquier contribuyente?

La información dada a conocer a través de los medios de difusión con los que cuenta el SAT es de alcance general y podrá ser consultada por cualquier persona interesada en el tema.

17. ¿Un contribuyente puede saber si uno de sus créditos está entre los cancelados?

¿Puede consultarlo de manera particular?

La cancelación de créditos se registra en los controles internos de la autoridad fiscal, sin que deba ser proporcionado al contribuyente ya que considerarlo así, podría implicar que se le ha liberado del pago lo cual no es procedente atendiendo al artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2007.

18. ¿Qué significa que no se extingue la obligación de pago?

Significa que la obligación persiste dado que la cancelación no libera de pago al contribuyente, es decir, si se localizan bienes del deudor éstos serán embargados.

19. ¿Cuándo una empresa es deudora, se puede cobrar a los socios o accionistas?

La cancelación del crédito no libera de pago, y tampoco libera la posibilidad de que la autoridad pudiera determinar la responsabilidad solidaria respecto de aquellos dueños de empresas que hubieran podido ubicarse en este supuesto.

20. ¿Por qué un crédito fiscal puede tener más de 8 años de antigüedad?

Por varias razones, entre ellas: 4 de 7 El Código Fiscal de la Federación otorga la posibilidad al contribuyente de controvertir varios pasos del proceso de cobranza, y en algunas ocasiones, esto genera tiempos considerables. Porque en el pasado no se contaba con información propia y de terceros aprovechable a lo largo del SAT para poder detectar bienes para cubrir los adeudos.

Porque al no tener la opción de reconocer y hacer cancelaciones masivas y automatizadas, los adeudos tenían muchos años y sólo se trabajaba en cuidar que no prescribieran legalmente. Porque hace 10 o 15 años, la disponibilidad de información de bienes era mínima, los sistemas no eran integrales; los registros públicos de la propiedad tenían problemas de actualización y tiempos de respuesta e incluso la información de la banca era solicitada a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores sin ninguna automatización. Porque después de un período tan largo, incluso, si el contribuyente tenía bienes para pagar el adeudo original, no los tiene para pagar los montos actualizados y con recargos.

Porque no fue hasta 2006 cuando se estableció en el Código Fiscal de la Federación la posibilidad de que después de embargar todos los bienes a un contribuyente y éstos no son suficientes para pagar el adeudo total, se lleve el monto no pagado a una cuenta específica. En noviembre de 2007 existían créditos fiscales mayores a 8 años con un importe de más de 100 mil millones de pesos.

21. ¿Qué acciones de cobro se realizaron antes de ser cancelados los créditos?

Se realizó la búsqueda de bienes susceptibles de embargo.

22. ¿En qué casos procedió la cancelación de créditos fiscales?

En aquellos casos en que los créditos se encontraban en los supuestos de imposibilidad práctica de cobro e incosteabilidad.

23. ¿Qué significa la imposibilidad práctica de cobro para el SAT?

Que no se localizan bienes susceptibles de embargo propiedad del deudor.

24. ¿Qué significa la incosteabilidad en el cobro para el SAT?

Que los gastos que se efectuarían para recuperar el monto del adeudo serían superiores a éste.

25. ¿Por qué se tomó como referencia para la cancelación el periodo de 8 años de antigüedad?

Porque si después de 8 años no se ha podido cobrar los montos adeudados, es porque no se conoce de bienes, o porque éstos son inembargables. Es importante recordar que el 84% de los créditos cancelados tenía una antigüedad de más de 10 años.

26. ¿Cómo definieron la probabilidad de cobro o qué es el modelo de valuación de cartera? Durante 2006 se diseñó y elaboró el Modelo de Valuación de Cartera, para tener una herramienta metodológica que permitiera tener un valor estimado de recuperación de los créditos fiscales. Es un modelo estadístico que considera el comportamiento de 13 millones de créditos que han sido cobrados o dados de baja por cualquier concepto en la historia y compara variables como antigüedad, monto, autoridad generadora, concepto ley, actividad económica, entre otras, asignando un valor estimado de recuperación de los créditos fiscales.

27. ¿Se canceló a petición de los deudores?

No, es una facultad de la autoridad fiscal y no un derecho del contribuyente. La cancelación se realizó en atención al estado en que se encontraban los créditos fiscales o a las circunstancias del deudor, ya sea por imposibilidad práctica o incosteabilidad de su cobro.

28. ¿A quién se benefició mayormente?

No hay beneficiados, porque no significa la extinción de una obligación. Fue un proceso en el que no se consideraron los nombres de los contribuyentes, sino las condiciones que en ese momento tenían los créditos en cuanto a los requisitos de cancelación. Fue un proceso masivo, automatizado y sin discrecionalidad alguna.

29. ¿Si se pueden cobrar, por qué los cancelaron?

La probabilidad de pago es mínima y el riesgo de intentar el cobro a través de los años sin obtener ninguna recuperación o que ésta sea, de todas formas, algo tan insignificante que no convenga la inversión de tiempo, esfuerzo y dinero, hace que la mejor opción sea la cancelación.

30. ¿Con qué periodicidad se hacen estas cancelaciones?

El proceso masivo de cancelación fue por única vez en la forma y términos que fueron señalados en el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2007, ya que esa disposición tenía una vigencia anual. Cabe mencionar que, desde el Código Fiscal de la Federación vigente en 1939, se encontraba establecida la figura de la cancelación de créditos fiscales.

31. ¿Por qué no se pueden cancelar las sanciones de órganos jurisdiccionales o sentencias de reparación del daño, así como los derivados de responsabilidades?

Porque no son contribuciones federales.

32. ¿Podemos contar con los Lineamientos Operativos?

Los lineamientos para la cancelación fueron, en términos generales, los siguientes:

1) Efectuar el proceso de manera automatizada y masiva, es decir, sin discreción, atendiendo a las condiciones generales en que, en ese momento, se encontraban los créditos.

2) Cancelar sólo aquellos créditos incosteables o con imposibilidad práctica de cobro. Eliminar de las cancelaciones aquellos deudores en los que se detecte algún medio de defensa sin resolver, bienes susceptibles de embargo o proceso penal.

33. ¿Los créditos cancelados se pueden cobrar todavía?

El objetivo de cancelar créditos es el de suspender acciones de cobranza que distraigan recursos que se pueden utilizar en obtener una mayor recuperación; en términos generales no se ve la posibilidad de que sean recuperados; sin embargo, en el caso que se conozca alguna condición especial que implique la posibilidad de recuperación, si, se podrían cobrar, siempre y cuando las condiciones lo permitan.

34. ¿Quién paga esas cancelaciones?

Las cancelaciones de créditos fiscales no significan una salida de recursos en ningún caso. Si asemejamos los adeudos fiscales derivados de actos de autoridad conocidos como auditorías, que representan el 85% de los créditos fiscales del SAT, lo que significa es que del monto de la evasión o elusión detectada por la autoridad, se recupera un cierto porcentaje. Este porcentaje es menor mientras va pasando el proceso

de fiscalización. Aquel que no paga cuando le llega un recordatorio, ni cuando tiene una auditoría, ni antes de cerrar la auditoría, es difícil que pague cuando está en el último eslabón de la cadena. Por eso es tan importante enfocarse a la recuperación. Adicionalmente, hay algunos casos en los que incluso se conoce que el contribuyente no tendrá bienes, pero se requiere hacer auditorías para iniciar un proceso penal.

35. ¿Qué impacto tiene la cancelación con los demás contribuyentes?

Considero que si la cancelación es la única acción que se lleva a cabo, sin lugar a duda tendrá un efecto negativo. Sin embargo, si la cancelación viene acompañada previamente de un programa para regularizar adeudos; del fortalecimiento de las actividades de investigación de bienes; del fortalecimiento de casos penales y lo más importante, del crecimiento en la recaudación, el efecto, si bien puede ser molesto, también es entendible.

36. Si la cancelación no libera de pago, ¿qué acciones posteriores se realizan?

Como se ha comentado en diversos foros, el SAT está trabajando en un modelo de riesgos. El tener créditos cancelados es, por sí mismo, una calificación negativa en el riesgo del contribuyente, que será considerada en los diferentes trámites que se llevan a cabo en el SAT. Por otro lado, estamos trabajando en subir a los cancelados al Buró de Crédito.

37. ¿Cuánto tiempo permanece la posibilidad de cobro en créditos cancelados?

Hasta el momento en que éstos prescriben, lo que sucede después de un plazo de cinco años de no haber realizado ninguna acción de cobro.

38. ¿Puede haber cancelaciones y seguir operando?

Si, la cancelación no implica forzosamente la suspensión de actividades, aunque necesariamente para operar tendría que contar con ciertos activos y cuentas, que sobre éstos se practicarían embargos.

39. ¿Se procedió penalmente contra los responsables de no pagar?

La acción penal es independiente del cobro en la mayoría de los casos, por lo que puede haber casos penales. Dentro del proceso de cobranza, se pueden establecer querrelas por depositaría infiel, o por cambiar de domicilio sin presentar aviso, etc.

40. ¿No están obligados los contribuyentes a informar cualquier cambio de domicilio?

Si lo están, lo que no quiere decir que lo hagan. Para fortalecer esta obligación, en el Código Fiscal de la Federación se define que desaparecer del domicilio sin presentar el aviso de cambio de domicilio, sin avisar a la autoridad, es un delito.

41. ¿Qué es un deudor desaparecido?

Un deudor que no está localizado en el domicilio fiscal que proporcionó. Es importante mencionar que esta es una razón para hacerse acreedor a una denuncia penal.

42. ¿Quiénes son los órganos fiscalizadores del SAT?

El SAT es revisado por diversas autoridades, como son Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública, el Órgano Interno de Control y Fondos y Valores de la Tesorería de la Federación.

43. ¿Con la cancelación se beneficia a los evasores?

El mejorar los procesos y cobrar mejor no es beneficiar a los evasores. El no reconocer que algo se necesita o reconocerlo y no hacerlo, si lo hace.

44. ¿Continúa aún hoy la misma problemática con los créditos fiscales?

No. En el Informe Tributario que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma trimestral, o bien, la página de internet del SAT, se puede apreciar que la cobranza ha crecido.

Anexo 2.

Iniciativas presentadas en la LXIV Legislatura respecto a la subcontratación.

Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que adiciona un artículo 7 Bis a la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del artículo 123 constitucional presentada en la Cámara de Diputados por la Dip. Anita Sánchez Castro.

Fecha de presentación: 01/12/2020

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene por objeto “prohibir la subcontratación (outsourcing) de personal para las entidades, dependencias y entes públicos”.

- a) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento:** Que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, de la Ley del Seguro Social, de la Ley del Instituto de Fondo de la Vivienda para los Trabajadores, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado presentada en la Cámara de Diputados por la Sen. Kenia López Rabadán.

Fecha de presentación: 01/12/2020

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene como finalidad “prohibir la subcontratación de personal abusiva y garantizar los derechos laborales de los trabajadores contratados bajo el esquema de outsourcing”.

- b) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento:** Que adiciona un artículo 10 bis a la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del artículo 123 constitucional presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Pablo Gómez Álvarez.

Fecha de presentación: 19/11/2020

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene por objeto “prohibir la subcontratación (outsourcing) de personal para las entidades, dependencias y entes públicos”.

Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, presentada por el PAN en la Cámara de Diputados.

Fecha de presentación: 19/11/2020

OBSERVACIONES: La Creación de un Registro Nacional de Empresas de Subcontratación Sanciones de incumplimiento de obligaciones como multas; posibilidad de acción penal y pérdida de autorización del Registro Nacional de Empresas de Subcontratación Pagos con comprobante fiscal.

- c) **Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento:** Que adiciona un artículo 10 bis a la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del artículo 123 constitucional presentada por Diputado Pablo Gómez Álvarez.

Fecha de presentación: 19/11/2020

OBSERVACIONES: Propone prohibir la subcontratación en el sector público.

- d) **Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento:** Que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, de la Ley del Seguro Social, de la Ley del Instituto de Fondo de la Vivienda para los Trabajadores, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, presentada en la Cámara de Diputados Presentada por el Ejecutivo Federal.

Fecha de presentación: 11/11/2020

OBSERVACIONES: Creación de Padrón de prestadores de servicios especializados Autorización de la STyPS para empleadores de prestadores de servicios especializados. Definir función de intermediario Sancionar a personas que utilizan subcontratación o se identifiquen como empresas de servicios especializados operando sin autorización. Establecimiento de responsabilidad solidaria. Contrato formal entre la empresa contratante y el prestador (o empresa) de prestadores de servicios especializados. Intercambio de información entre IMSS, Infonavit y la STyPS. Armonización legislativa en la materia

prohíbe la subcontratación u outsourcing. Propone derogar los numerales vigentes en la materia en la LFT.

E) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, en materia de subcontratación laboral, presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Manuel de Jesús Baldenebro Arredondo.
Fecha de presentación: 13/10/2020

OBSERVACIONES: Creación de Grupo interinstitucional de subcontratación laboral conformado por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y el Servicio de Administración Tributaria Creación de Registro Nacional de Empresas de Subcontratación Sanciones.

F) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, en materia de subcontratación presentada en la Cámara de Diputados por la Dip. Martha Angélica Zamudio Macías.
Fecha de presentación: 19/03/2020

OBSERVACIONES: Creación del Registro Nacional de Empresas de Subcontratación Establecimiento de Consejo de Coordinación Interinstitucional para el Combate de Prácticas Ilícitas en Materia de Subcontratación Igualdad de derechos Responsabilidad solidaria.

G) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Senadores por la Sen. Blanca Estela Piña Gudiño.
Fecha de presentación: 18/03/2020

OBSERVACIONES: Propone la derogación de la figura, no solamente de subcontratación sino de los contratos a prueba, inicial y por horas.

H) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que adiciona el artículo 15-E de la Ley Federal del Trabajo presentado en la Cámara de Diputados por el Dip. Edelmiro Santiago Santos Díaz.
Fecha de presentación: 12/03/2020

OBSERVACIONES: Propone adición de artículo 15-E, para garantizar cumplimiento de disposiciones ya establecidas del artículo 15-A a 15-D, mediante la Procuraduría de la Defensa del Trabajo y la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, y el uso e implementación de mecanismos de vigilancia, auditoria, inspección y verificación.

- I) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento:** Que reforma el artículo 357 y adiciona un artículo 1004-D de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Edelmiro Santiago Santos Díaz.

Fecha de presentación: 12/03/2020

OBSERVACIONES: No se podrá impedir el derecho a constituir organizaciones o afiliarse a ellas a los trabajadores contratados por subcontratación. Sanción a quien impida libertad de asociación.

- J) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento:** Que reforma el artículo 12 de la Ley del Seguro Social presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Benjamín Saúl Huerta Corona.

Fecha de presentación: 03/03/2020

OBSERVACIONES: Propone reformar la Ley del Seguro Social para establecer que los que prestan sus servicios de forma permanente, temporal, exclusiva o principal o a través de intermediación o subcontratación son sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio del Seguro Social.

- K) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento:** Que reforma los artículos 15-A, 15-C y 15-D de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Raymundo García Gutiérrez y otros diputados.

Fecha de presentación: 11/02/2020

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene por objeto fortalecer derechos de trabajadores contratados por subcontratación.

- L) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento:** Que reforma diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Comisión Permanente por el Dip. Edelmiro Santiago Santos Díaz.

Fecha de presentación: 22/01/2020

OBSERVACIONES: No propone definición de subcontratación por lo sigue la vigente. Señala más obligaciones para empresas contratantes y más prohibiciones para la subcontratación. Se aumenta multa para quien simule la situación para subcontratación.

M) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que deroga la fracción VI del artículo 1° de la Ley General de Sociedades Mercantiles; se reforman los artículos 2, 10, 11, 43 bis fracción I y artículo 48; se adicionan las fracciones IX, X, XI y XII del artículo 6; se derogan el párrafo segundo del artículo 43 y el párrafo cuarto del artículo 45 de la Ley General de Sociedades Cooperativas presentada en la Cámara de Senadores por la Sen. Geovanna del Carmen Bañuelos de la Torre.

Fecha de presentación: 05/12/2019

OBSERVACIONES: Propone no considerar a la sociedad cooperativa como sociedad mercantil y modificar la Ley de Sociedades Cooperativas para que sean sociedades sin fines de lucro. Además, propone que la prohibición de la subcontratación laboral en los principios de sociedades cooperativas.

N) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona el artículo 15-C de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Ernesto Alfonso Robledo Leal.

Fecha de presentación: 03/12/2019

OBSERVACIONES: Propone que el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social sea responsable de emitir normas para garantizar que empleadores cumplan con lo estipulado en la Ley Federal del Trabajo respecto de subcontratación (Artículos 15-A a 15-D).

Ñ) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que adiciona el artículo 39-G de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Evaristo Lenin Pérez Rivera.

Fecha de presentación: 03/12/2019

OBSERVACIONES: La iniciativa mantiene la definición legal existente de subcontratación, pero propone determinar que la persona contratada será un trabajador para todos los efectos

legales y respeto de sus derechos. Propone aumentar obligaciones de la empresa en relación con a la obligación solidaria.

O) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Manuel Gómez Ventura.

Fecha de presentación: 03/12/2019

OBSERVACIONES: Deja las definiciones y la mayor parte de regulación como se encuentra en el texto vigente. Tiene como objeto: “subsanan lagunas jurídicas en el régimen de subcontratación”.

P) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Isaías González Cuevas.

Fecha de presentación: 26/11/2019

OBSERVACIONES: La iniciativa busca “regular la figura de la subcontratación y garantizar al trabajador el salario, las prestaciones y las provisiones en materia de seguridad social”. Deja algunas definiciones, pero modifica intermediario por subcontratista y le impone más obligaciones. Además, establece otros elementos o características de la subcontratación protegiendo al trabajador.

Q) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Ulises Murguía Soto.

Fecha de presentación: 05/11/2019

OBSERVACIONES: Esta iniciativa tiene como objeto: “fortalecer la regulación de la subcontratación y garantizar los derechos laborales de las personas contratadas bajo dicho esquema”, propone entre otros, un Registro Nacional de Empresas de Subcontratación a cargo de la STPS y coordinación entre diversas instituciones.

R) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Isaías González Cuevas.

Fecha de presentación: 31/10/2019

OBSERVACIONES: Esta iniciativa busca “fortalecer la regulación de la subcontratación y garantizar los derechos laborales de las personas contratadas bajo dicho esquema”.

S) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona la Ley Federal del Trabajo y de la Ley del Seguro Social presentada en la Cámara de Senadores por el Sen. Napoleón Gómez Urrutia.

Fecha de presentación: 29/10/2019

OBSERVACIONES: Aunque respeta determinada definición de subcontratación complementa la misma, prohíbe algunas prácticas y detalla derechos de trabajadores contratados bajo este esquema. La iniciativa busca: “tutelar los derechos laborales de las personas que se encuentren bajo el régimen de subcontratación”. Propone crear Registro Nacional de Empresas de Subcontratación y enfatizar en protección de trabajador y obligaciones de subcontratista. Propone que STyPS establezca un mecanismo de control y vigilancia de este tipo de contratación.

T) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona el artículo 1° de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público presentada en la Cámara de Diputados por la Dip. Claudia Angélica Domínguez Vázquez.

Fecha de presentación: 08/10/2019

OBSERVACIONES: Tiene por objeto: “combatir los actos de corrupción en la subcontratación de servicios celebrados entre dependencias gubernamentales y entidades de la Administración Pública Federal, mediante empresas que no cumplen requisitos para prestar bienes o servicios. Para ello propone establecer determinados requerimientos”.

U) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que deroga diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por diputados del PT.

Fecha de presentación: 18/09/2019

OBSERVACIONES: Su objeto es “derogar las disposiciones que regulan la Ley en el ramo en materia de outsourcing o subcontratación”.

V) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación presentada en la Cámara de Diputados por el Ejecutivo Federal Iniciativa publicada en el DOF.

Fecha de presentación: *Sin fecha*

OBSERVACIONES: Esta iniciativa fue publicada en el DOF el 9 de diciembre de 2019 y su objetivo fue fortalecer la recaudación y combatir la evasión y elusión fiscal y poder modificar la subcontratación laboral en cuestiones fiscales.

W) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, de la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las mismas y de la Ley General de Responsabilidades Administrativas presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Carlos Sánchez Barrios.

Fecha de presentación: 05/09/2019

OBSERVACIONES: Tiene como objetivo “prohibir la subcontratación y fortalecer los requisitos para la adjudicación o contratación de obras y servicios públicos”.

X) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma los artículos 15-A, 15-C y 15-D de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Comisión Permanente por el Dip. Raymundo García Gutiérrez. Esta iniciativa fue retirada el 31 de enero de 2020.

Fecha de presentación: 10/07/2019

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene como finalidad regular contratación por tercerización.

Y) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley del Seguro Social presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Edelmiro Santiago Santos Díaz. Esta iniciativa fue retirada el 5 de diciembre de 2019.

Fecha de presentación: 30/04/2019

OBSERVACIONES: Tiene como objeto “establecer que serán sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio las personas físicas que presten servicios personales y/o de subcontratación”.

Z) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, presentada en la cámara de Senadores por el Sen. Joel Padilla Peña.

Fecha de presentación: 23/04/2019

OBSERVACIONES: Esta iniciativa tiene como finalidad “prohibir el outsourcing, salvo el trabajo en régimen excepcional de subcontratación”. Propone prohibir la subcontratación excepto algunas circunstancias con contrato registrado en STyPS, entre otros aspectos específicos.

A 2) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que deroga diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Juan Martín Espinoza Cárdenas Esta iniciativa fue retirada el 07 de febrero de 2019.

Fecha de presentación: 03/04/2019

OBSERVACIONES: El objeto de la iniciativa es “eliminar la subcontratación – outsourcing”. Propone derogar los incisos del artículo 15 relacionados a la subcontratación.

B 2) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma el artículo 283 de la Ley Federal del Trabajo, presentada en la Cámara de Diputados por la Dip. Ana Priscila González García. Esta iniciativa fue retirada el 24 de septiembre de 2019.

Fecha de presentación: 06/12/2018

OBSERVACIONES: El objeto de la iniciativa es señalar obligaciones de patrones en cuestiones de subcontratación, sobre todo en cuestiones de obligación solidaria en casos de “propietarios de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales, acuícolas o mixtas contraten a trabajadores del campo a través de intermediarios o bajo el régimen de subcontratación”.

C 2) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que adiciona los numerales 3 y 4 al artículo 302 del Reglamento del Senado de la República presentada en la Cámara Senadores por el Sen. Mario Zamora Gastélum.

Fecha de presentación: 04/12/2018

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene por objeto “reconocer y garantizar los derechos laborales, la protección del salario y el acceso a la seguridad social del personal que trabaja en la Cámara de Senadores”, por lo que propone establecer que todas las contrataciones se harán conforme a leyes aplicables y se prohíban contrataciones bajo el régimen de pago de honorarios y, la subcontratación de personal.

D 2) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que adiciona los artículos 56 Bis y 115 Bis y reforma el título de la Sección Cuarta del Capítulo Sexto del Título Tercero de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos presentada en la Cámara de Senadores por el Sen. Rafael Moreno Valle Rosas (QDEP).

Fecha de presentación: 20/11/2018

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene por objeto “reconocer y garantizar los derechos laborales, la protección del salario y el acceso a la seguridad social del personal que trabaja en la Cámara de Senadores”, por lo que propone establecer que todas las contrataciones se harán conforme a leyes aplicables y se prohíban contrataciones bajo el régimen de pago de honorarios y, la subcontratación de personal.

E 2) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma diversas disposiciones de la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas presentada en la Cámara de Diputados por legisladores de MC.

Fecha de presentación: 20/11/2018

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene como finalidad “fortalecer la transparencia, rendición de cuentas y buenas prácticas en materia contrataciones de obras públicas”. Entre lo que propone se encuentra cuestiones relacionadas a subcontrataciones en la materia.

F 2) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que adiciona un segundo párrafo al artículo 3º de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado,

Reglamentaria del Apartado B) del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos presentada en la Cámara de Senadores por el Sen. Mario Zamora Gastélum.

Fecha de presentación: 20/11/2018

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene como finalidad “prohibir la subcontratación (outsourcing) en las dependencias y entidades públicas”.

G 2) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma diversas disposiciones de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público presentadas en la Cámara de Diputados por el Dip. Mario Alberto Rodríguez Carrillo.

Fecha de presentación: 15/11/2018

OBSERVACIONES: La iniciativa tiene por objeto “fortalecer la transparencia, rendición de cuentas y buenas prácticas en materia de las adquisiciones, arrendamientos de bienes muebles y prestación de servicio”. Además, propone solicitar determinados requisitos para un contrato, por ejemplo, cuestiones de subcontratación.

H 2) Nombre de la Iniciativa y presentada por/ Elemento: Que reforma el artículo 15-C de la Ley Federal del Trabajo presentada en la Cámara de Diputados por el Dip. Ernesto Alfonso Robledo Leal.

Fecha de presentación: 18/10/2018

OBSERVACIONES: El objetivo de la iniciativa es “Establecer que el Ejecutivo Federal, a través de la STPS, será responsable de emitir las normas y demás disposiciones que garanticen que los empleadores cumplan con las condiciones laborales y derechos de los trabajadores contratados bajo el régimen de subcontratación”.

Anexo 3.

federalismo hacendario, hasta el año 2021

Tabla tomada de la página del senado de la república.

[h//tpty.bibliotecadigital.www.idb.senado.gob.mx](http://tpty.bibliotecadigital.www.idb.senado.gob.mx).

Ley de Coordinación Fiscal

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Patricia Terrazas Baca.

Iniciativa: Adición al artículo 3-C a la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Participar a las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal el 100% de la recaudación que se obtenga del IVA causado por la adquisición de bienes y servicios.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público, 6 de enero de 2018.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Sandra Paola González Castañeda.

Iniciativa: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal. Modifica el artículo 1 Bis.

Objeto: Establecer las bases para el adecuado funcionamiento de la coordinación fiscal con las entidades federativas en materia de identificación de recursos de procedencia ilícita, financiamiento del terrorismo y evasión fiscal conforme a los preceptos y lineamientos establecidos y en convención al modelo que la Unidad de Investigación Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en coordinación con la Fiscalía General de la República.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda 12 de diciembre de 2019.

Cámara de Origen: Diputados

Legislador: Dip. Mónica Almeida López.

Iniciativa: Que adiciona el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Propone que las participaciones federales puedan ser ocupadas por las entidades federativas en casos de emergencias por catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas, epidemias o emergencias sanitarias. Para ello la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previa solicitud, podrá disponer en favor de las entidades federativas y municipios de manera anticipada y hasta por dos meses calendario, de los recursos correspondientes a los Ramos Generales 28 de Participaciones a Entidades Federativas y Municipios y 33 de Aportaciones Federales para Entidades Federativas.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 9 de septiembre de 2020.

Cámara de Origen: Senado.

Legislador: Senador Ricardo Velázquez Meza.

Iniciativa: Que modifica el primer párrafo del artículo 6o. de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Aumentar de 20% a 25% el monto mínimo de las participaciones federales que recibirán los municipios del total del Fondo General de Participaciones.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Federalismo y Hacienda Pública. 10 de diciembre de 2020.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip Jorge Arturo Espadas Galván.

Iniciativa: Que reforma diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal. Modifica los artículos 1, 2, 3-A, 3-B, 4, 4-A, 6, 25, 26, 33-42, 44-47 y 53 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Federalismo y Hacienda Pública. 28 de abril de 2020.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Ricardo Villarreal García.

Iniciativa: Que reforma el artículo 2º de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Propone aumentar a 21% el Fondo General de Participaciones de la Recaudación Federal Participable que obtenga la Federación en un ejercicio.

Trámite: Pendiente en las Comisiones de Hacienda y Crédito Público y Federalismo y Desarrollo Municipal. 9 de octubre de 2018.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. José Elías Lixa Abimerhi.

Iniciativa: Que reforma los artículos 2 y 6 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Propone aumentar de 20% a 35% la recaudación federal participable que se destina al Fondo General de Participaciones e incrementar de 20% a 30% las participaciones federales que recibirán los municipios del total del Fondo General de Participaciones incluyendo sus incrementos.

Trámite: Pendiente en la Comisión Hacienda y Crédito Público. 21 de abril de 2020.

Cámara de Origen: Senado.

Legislador: Sen. Samuel Alejandro García Sepúlveda.

Iniciativa: Que reforma el artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Plantea incrementar del 20% al 30% el Fondo General de Participaciones de la Recaudación Federal Participable que obtenga la Federación en un ejercicio y modificar su distribución en las entidades federativas.

Trámite: Pendiente en Comisiones Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos. 11 de noviembre de 2020.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Mary Carmen Bernal Martínez.

Iniciativa: Que reforma los artículos 1° y 2-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: La iniciativa tiene por objeto ampliar del 1% al 2% las participaciones de los municipios de la recaudación federal participable, precisando que el sistema fiscal deberá operar bajo los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 6 de noviembre de 2018.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Norma Azucena Rodríguez Zamora.

Iniciativa: Que reforma el artículo 6° de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Propone que la Federación entregue directamente las participaciones a los municipios por conducto de los estados, de conformidad con los calendarios que al efecto se publiquen

en el Diario Oficial de la Federación, descontando la participación del monto que corresponda al Estado, previa opinión de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Trámite: Pendiente en Comisiones Hacienda y Crédito Público. 15 de noviembre de 2018.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Norma Azucena Rodríguez Zamora.

Iniciativa: Que reforma el artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: La iniciativa tiene por objeto aumentar de 20% a 30% el monto de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en un ejercicio.

Trámite: Pendiente en Comisiones Hacienda y Crédito Público. 13 de octubre de 2020.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Alfredo Femat Bañuelos.

Iniciativa: Que reforma el artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: La iniciativa expone establecer que las entidades deberán participar a las instituciones de educación superior que cuenten con autonomía y al IPN, el 100% de la recaudación de Impuesto Sobre la Renta de los salarios de su personal.

Trámite: Pendiente en Comisión Hacienda y Crédito Público. 30 de abril de 2019.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Dulce María Sauri Riancho.

Iniciativa: Que reforma el artículo 2 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Propone incrementar el Fondo General de Participaciones se constituirá con el 25% de la Recaudación Federal Participable.

Trámite: Pendiente en Comisión Hacienda y Crédito Público. 28 de agosto de 2019.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Grupo parlamentario del Partido Revolucionario Institucional.

Iniciativa: Que reforma los artículos 2° y 6° de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Plantea: Aumentar el porcentaje de 20% a 25% de la Recaudación Federal Participable que constituye el Fondo General de Participaciones. Que las participaciones que reciban los municipios y la Ciudad de México nunca podrán ser inferiores al porcentaje referido.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 18 de septiembre de 2019.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Carlos Carreón Mejía.

Iniciativa: Que adiciona el artículo 3-C a la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Propone que los municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México participen al 60% de la recaudación que se obtenga del Impuesto Sobre la Renta que efectivamente se entere a la Federación de la tributación en el RIF.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 16 de octubre de 2019.

Cámara de Origen: Senado.

Legislador: Sen. Gabriela Benavidez Cobos.

Iniciativa: Que reforma la fracción II del artículo 2-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Expone que la distribución del rendimiento de las contribuciones entre los municipios se realizará en dos etapas: La primera etapa corresponderá al porcentaje que los ingresos de cada aduana fronteriza o litoral representan del total de la recaudación aduanal; y La segunda etapa, resulta del hecho de que las aduanas fronterizas o litorales no representan el 100% del total de la recaudación aduanal; por ello, el porcentaje restante se dividirá entre todas aquellas aduanas con frontera o litoral que para el ejercicio fiscal en turno representen 2% o menos del total de la recaudación.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 26 de noviembre de 2019.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Evaristo Lenin Pérez Rivera.

Iniciativa: Que reforma el artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Sugiere que el Fondo General de Participaciones se constituya con el 30% de la Recaudación Federal Participable que obtenga la federación en un ejercicio.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 10 de diciembre de 2019.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. José Guadalupe Aguilera Rojas.

Iniciativa: Que reforma el artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Ley de Coordinación Fiscal. Plantea aumentar del 20% al 35% el monto del Fondo General de Participaciones.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 7 de febrero de 2019.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. José Guadalupe Aguilera Rojas.

Iniciativa: Que reforma el artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Propone que el Fondo General de Participaciones se constituya con el 40% de la Recaudación Federal Participable que obtenga la Federación en un ejercicio, distribuyéndose éste en un 25% para las entidades y en un 15% para los municipios.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 18 de septiembre de 2019.

Cámara de Origen: Congreso de Michoacán.

Legislador: Congreso de Michoacán.

Iniciativa: Que reforma el primer párrafo del artículo 2 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Plantea que el Fondo General de Participaciones se constituya con el 30% de la Recaudación Federal Participable que obtenga la Federación en un ejercicio.

Trámite: Pendiente en Comisión Hacienda y Crédito Público. 25 de febrero de 2020.

Cámara de Origen: Congreso de Sonora.

Legislador: Congreso de Sonora.

Iniciativa: Que reforma el primer párrafo del artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Propone aumentar a 30% el monto de Recaudación Federal Participable que integra el Fondo General de Participaciones.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados. 26 de noviembre de 2019.

Anexo 4.

Tabla tomada de la página del senado de la república.

[h//tpty.bibliotecadigital.www.idb.senado.gob.mx](http://tpy.bibliotecadigital.www.idb.senado.gob.mx).

Ley de Coordinación Fiscal y a la Ley Federal del Impuesto Sobre la Renta.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Fernando Torres Graciano.

Iniciativa: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley de Coordinación Fiscal Adición los artículos 113-A y 113-E de la Ley de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 3-C de la Ley de Coordinación Fiscal.

Objeto: Proyecta la restitución del Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) para las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el ISR en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) o reincorporarse al REPECOS. Propone que las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal participen al 100% de la recaudación que se obtenga del Impuesto Sobre la Renta que efectivamente se entere a la Federación, correspondiente al Fondo de Compensación del REPECOS, considerando la recaudación que la entidad federativa haya reportado en la cuenta mensual comprobada, correspondiente al régimen en el año inmediato anterior.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 8 de noviembre de 2018.

Reformas a la Ley de Coordinación Fiscal y a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

En esta propuesta, el senador Cruz Pérez Cuellar expone que las entidades federativas deben de recibir el 10% de lo recaudado por la realización de juegos y sorteos, por lo que en la

reforma se incluye a modificar los artículos 2, 5o-B, 18 y 27 la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley de Coordinación Fiscal y a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Cámara de Origen: Senado.

Legislador: Sen. Cruz Pérez Cuellar.

Iniciativa: Que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios Modifica los artículos 2, 3-A y 10-C de la Ley de Coordinación Fiscal y 2, 5o-B, 18 y 27 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Objeto: Propone: Que las entidades federativas del reciban el 10% de la recaudación participable obtenida por la realización de juegos con apuestas y sorteos. Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la distribución de los recursos recaudados durante los primeros 10 días hábiles del mes inmediato posterior al mes en que los contribuyentes hayan realizado el pago.

Trámite: Pendiente en la Comisión de Hacienda y Crédito Público. 5 de noviembre 2019.

Participaciones federales y la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación

Sobre el manejo y uso de las participaciones federales, el senador Manuel Velasco Coello, propone que se reforme la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación para establecer reglas y lineamientos de revisión respecto de las participaciones federales

destinadas para las poblaciones y comunidades indígenas, así como también las que sean de un alto grado de marginación.

Nexo 5.

Reformas a la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación

Cámara de Origen: Senado.

Legislador: Sen. Manuel Velasco Coello.

Iniciativa: Que reforma la fracción II del párrafo segundo del artículo 51 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

Objeto: Propone establecer procedimientos y métodos para la revisión y fiscalización de las participaciones federales, considerando criterios adecuados para las poblaciones y comunidades indígenas, y aquellas de alto y muy alto grado de marginación.

Trámite: Pendiente en las Comisiones de Economía y Hacienda Pública. 2 de septiembre de 2020.

Iniciativas de reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en relación con el federalismo

En la Cámara de Diputados y en el Senado de la República, los legisladores Porfirio Alejandro Muñoz Ledo y Lazo de la Vega y Samuel Alejandro García Sepúlveda, respectivamente, exponen en sus iniciativas el fortalecimiento del municipio, a través de reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Cámara de Origen: Senado.

Legislador: Sen. José Ramón Enríquez Herrera.

Iniciativa: Que reforma el inciso b) de la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Objeto: Propone establecer que las participaciones federales que se otorguen a los municipios deberán partir del 4% vigente al 25% total de las participaciones como parámetro mínimo.

Trámite: Pendiente en las Comisión de Reformas Constitucionales. 24 de marzo de 2020.

Cámara de Origen: Diputados.

Legislador: Dip. Porfirio Alejandro Muñoz Ledo y Lazo de la Vega.

Iniciativa: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Para tal fin modifica los artículos 36, 40, 41, 73, 115, 117, 120 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Trámite: Pendiente en las Comisiones de Federalismo, Hacienda Pública y Reformas Constitucionales. 21 de agosto de 2019.

Cámara de Origen: Senado.

Legislador: Sen. Samuel Alejandro García Sepúlveda.

Iniciativa: Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Modifica los artículos 40, 41, 43, 73, 115 y 117.

Trámite: Pendiente en las Comisiones de Federalismo, Reformas Constitucionales y Ordenamiento Territorial. 18 de septiembre de 2020.

