

CENTRO UNIVERSITARIO UAEM TEXCOCO

**“Entidades que facturan operaciones simuladas (EFOS),
entidades que deducen operaciones simuladas (EDOS) y el papel
que juega la contabilidad”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

P R E S E N T A:

Alan Leonel Cerón Moreno

DIRECTORA

DRA. en C.S. y A. María de los Ángeles Velázquez Martínez

REVISORES:

Dr. en U. Melesio Rivero Hernández

Dr. en U. Enrique Moreno Sánchez

ÍNDICE

DEDICATORIA.....	¡Error! Marcador no definido.
GLOSARIO DE SIGLAS.....	6
RESUMEN	7
ABSTRACT	7
I. INTRODUCCIÓN.....	8
II. ANTECEDENTES.....	10
III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	13
IV.MARCO TEÓRICO	15
V. JUSTIFICACIÓN.....	18
VI.OBJETIVOS	19
VII. HIPÓTESIS:.....	19
VIII. METODOLOGIA.....	20
CAPITULO 1 GENERALIDADES DE LA CONTABILIDAD	21
1.1 Definición	23
1.2 Elementos que integran la contabilidad.....	25
1.2.1 Plazos de conservación de la contabilidad.....	27
1.2.2 Libro diario.....	30
1.2.3 Libro mayor.....	31
1.2.4 Estados Financieros	36
1.3 Valor probatorio de los libros sociales	40
1.3.1 Documentos para acreditar la operación.....	44
1.3.2 Requisitos de los libros sociales CC	47
1.3.3 Cláusula anti-elusión fiscal.....	48
CAPITULO 2 FRAUDE FISCAL.....	52
2.1 Concepto.....	53

2.1.1	Análisis del artículo 69-B CFF	54
2.1.2	Sanciones a operaciones simuladas	57
2.2	Auditoria forense	60
CAPITULO 3	LA AUTORIDAD FISCAL EN LA LUCHA CONTRA OPERACIONES DE PROCEDENCIA ILÍCITA	63
3.1	Análisis de las Entidades que facturan operaciones simuladas (EFOS)	68
3.2	Análisis de las Entidades que deducen operaciones simuladas (EDOS).....	71
CAPITULO 4	LA IMPORTANCIA DE LA REVISIÓN DE LAS OPERACIONES SIMULADAS EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	76
4.1	Las operaciones simuladas en las obras públicas.....	78
4.2	Las operaciones simuladas en la prestación de servicios	82
4.3	Estrategias para disminuir impuestos.....	86
CONCLUSIONES.....		91
BIBLIOGRAFÍA		94

ÍNDICE DE TABLAS Y FIGURAS

TABLA 1	Libro de Diario.....	31
TABLA 2	Libro Mayor.....	34
TABLA 3	Balance General.....	37
TABLA 4	Los Elementos del Balance General.....	38
TABLA 5	Efectos para EFOS y EDOS.....	59
TABLA 6	Evasión Fiscal en México.....	70
FIGURA 1	Esquema de Empresas Fantasma.....	85

GLOSARIO DE SIGLAS

CC: Código de Comercio

CCF: Código Civil Federal

CFDI'S: Comprobantes Fiscales Digitales por Internet

CFF: Código Fiscal de la Federación

CFPC: Código Federal de Procedimientos Civiles

CNPP: Código Nacional de Procedimientos Penales

CONAC: Consejo Nacional de Amortización Contable

DOF: Diario Oficial de la Federación

EDOS: Empresas que Deducen Operaciones Simuladas

EFOS: Empresas que Facturan Operaciones Simuladas

LGSM: Ley General de Sociedades Mercantiles

LISR: Ley de Impuesto Sobre la Renta

NIF: Normas de Información Financiera

RCFF: Reglamento del Código Fiscal de la Federación

RFC: Registro Federal de Contribuyentes

SAT: Servicio de Administración Tributaria

RESUMEN

Las empresas que realizan operaciones simuladas se han convertido en un grave problema que enfrenta la administración tributaria en México, es por ello que la presente investigación informa los riesgos y supuestos cada vez más frecuentes, aprovechando las lagunas fiscales y los beneficios de los diferentes tipos de regímenes fiscales para no declarar o informar correctamente sus impuestos, así como sus ingresos o propiedades siendo una manera efectiva para disminuir el pago de sus obligaciones tributarias.

Para lograr dicho fin, se consideraron indispensables la información de las diferentes leyes fiscales, en las cuales se buscan los diferentes métodos correctivos y preventivos para corregir esta práctica, no obstante, haciendo énfasis en dos términos como el SAT los clasifica EFOS (Entidades que Facturan Operaciones simuladas) y EDOS (Entidades que Deducen Operaciones Simuladas), considerando que el contador público juega un gran papel, así como la contabilidad que sustenta todas las operaciones.

ABSTRACT

Companies that perform simulated operations have become a serious problem faced by the tax administration in Mexico, that is why this research reports the risks and assumptions increasingly frequent, taking advantage of tax loopholes and the benefits of different types of tax regimes to not declare or report their taxes correctly, as well as their income or properties being an effective way to reduce the payment of their tax obligations.

In order to achieve such purpose, the information of the different tax laws were considered indispensable, in which the different corrective and preventive methods to correct this practice are sought, however, emphasizing two terms as the SAT classifies them EFOS (Entities that Invoice Simulated Operations) and EDOS (Entities that Deduct Simulated Operations), considering that the public accountant plays a great role, as well as the accounting that supports all the operations.

I. INTRODUCCIÓN

La presente investigación se realizó con el fin de informar a los contribuyentes sobre todas aquellas operaciones simuladas o inexistentes que pudieran realizar con otras empresas, para que no incurran en las mismas y la autoridad Servicio de Administración Tributaria (SAT), los pudiera infraccionar, multar o castigar por delitos que no cometió intencionalmente, aplicando las reglas y especificaciones que la autoridad nos presenta y considerando que es muy importante el análisis el estudio de estas operaciones, ya que existe poco interés de estudio y además escasa información al respecto.

A lo largo de los últimos años se ha vuelto una práctica muy común la fiscalización de operaciones simuladas por parte de la autoridad en México, se debe tener presente que existen casos en los que el contribuyente no tiene conocimiento de que está siendo partícipe de estas prácticas fraudulentas. Por tal motivo, es de suma importancia analizar si uno como contribuyente corre el riesgo de verse involucrado en la fiscalización de dichas operaciones; ya que estas están catalogadas por algunas leyes como evasión fiscal (en el caso de las personas físicas o morales que deducen operaciones inexistentes) o incluso como lavado de dinero (en el caso de quienes las facturan).

Así mismo se debe tener conocimiento sobre las consecuencias que representa el facturar o deducir este tipo de operaciones, las que no sólo van en contra de la ley; sino que, afectan al sector empresarial, así como a los proyectos tanto del sector público como privado. Ya que dichos proyectos no se pueden llevar a cabo debido a que, al momento en que los contribuyentes deducen este tipo operaciones, ocasionan que el pago de impuestos se vea reducido, lo que conlleva a que la recaudación del presupuesto de ingresos no sea óptima como debería de ser.

El realizar este tipo de operaciones implicarían consecuencia como, la cancelación de los sellos digitales por parte del SAT, los que son indispensables para que ésta pueda emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's); así como congelar las cuentas bancarias, lo que puede ocasionar que el negocio en marcha se vea en suspenso.

En este contexto, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo analizar los procedimientos que la autoridad fiscal tiene para identificar las malas prácticas de operaciones y el papel que juega la contabilidad.

Así como instruir a los contribuyentes (llámese personas físicas o morales), para que puedan tomar las medidas o precauciones necesarias para que sus empresas o negocios no lleguen a caer en la práctica errónea de facturar o deducir operaciones simuladas (inexistentes), en el caso de que dichas empresas sean catalogadas como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) o Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) traerá como consecuencia el cierre de operaciones definitivo.

En este escenario las cadenas de valor son afectadas ya que es fundamental para el gobierno, que los ingresos resultantes del pago de impuestos sean reales ya que representan su principal fuente de recaudación, mismos que posteriormente regresan a los ciudadanos, como un recurso para impulsar los diversos sectores de la sociedad; al proporcionar servicios de educación y de salud, construir carreteras y viviendas, apoyar el desarrollo del campo, etc.

El problema no es algo que solo le deba de interesar a los contribuyentes, si no también aquellas personas que ejercen la profesión de Contable, ya que existen casos en los que los Contadores pueden cometer el error de deducir operaciones inexistentes, asumiendo que están ayudando a sus clientes a pagar menos impuestos, sin embargo, lo único que provocan es dejar en mala posición a estos últimos.

Esto a consecuencia de no tener el conocimiento o la información suficiente de las consecuencias que provoca la realización de este tipo de operaciones.

Asimismo, repercute en la profesión del contador toda la problemática que hay detrás de esto ya que es acreedor a una mala reputación. La presente investigación tiene como objetivo general analizar los procedimientos que la autoridad fiscal tiene para identificar las malas prácticas de operaciones y el papel que juega la contabilidad.

II. ANTECEDENTES

Actualmente, las noticias versan sobre problemas económico-sociales a causa de operaciones de empresas inexistentes o fantasma y/o compra venta de facturas que en la legislación fiscal son conocidas como entidades que facturan operaciones simuladas (EFOS), entidades que deducen operaciones simuladas (EDOS).

El papel que en la actualidad juegan tanto contribuyentes como autoridades fiscales es sumamente importante para generar una sana relación tributaria, teniendo como premisa fundamental el respeto al estado de derecho, que en toda sociedad siempre debe prevalecer.

Lo anterior se ve afectado por el impacto de las operaciones consideradas como inexistentes las cuales no solo dañan dicha relación, sino que además generan un ambiente adverso en el sector empresarial lo que representa un freno en muchas de las iniciativas y proyectos tanto de índole del sector público como privado.

Los efectos que pueden tener quienes realizan operaciones con contribuyentes que presuntamente efectúa transacciones inexistentes son que las erogaciones efectuadas sean consideradas como deducciones improcedentes al igual que los impuestos que se acreditan, además podría ser señalado como un delito, se deben realizar acciones para prevenir problemas futuros especialmente en lo que se refiere a operaciones que puedan considerarse como inexistentes.

La Presunción de inexistencia EFOS (CFF, Art. 69-B, a)

- Emita CFDI sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar, o no se encuentren localizados.
- Se notificará vía buzón tributario, página web y DOF; teniendo un plazo de 15 para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones.
- Se podrá solicitar una prórroga de hasta 5 días adicionales, misma que empezará a computarse una vez que concluya el término de 15 días.

- Trascurrido el plazo anterior, la autoridad tendrá un término de 50 días para valorar pruebas y defensas y emitir su resolución. Dentro de los primeros 20 días podrá requerir información adicional, el contribuyente tendrá diez días para desahogar.
- Si de la documentación exhibida, a juicio de la autoridad, no se logra desvirtuar la presunción se procederá a una suspensión de efectos fiscales de los CFDIS emitidos por el contribuyente...

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

Para que los EFOS puedan acreditar sus actividades se necesitan elementos propios o a través de terceros, actas constitutivas (S. de personas y de capital), elementos propios, contratos con proveedores, localizado (con pruebas públicas y privadas)

Ahora bien, en caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que este ordenamiento prevé, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, en Código Fiscal de la Federación (CFF) en su Artículo 69-B, sexto párrafo. Menciona que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos

El SAT publicará en el Diario Oficial de la Federación (DOF, 2019) y en su página de Internet, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

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

Presunción de inexistencia EDOS:

- Los contribuyentes que hayan dado efectos a CFDI expedido por un contribuyente incluido en el listado a que alude el tercer párrafo (EFOS), contarán con un plazo de 30 días para acreditar la existencia de las operaciones o bien a corregir su situación fiscal.
- En caso de que la autoridad ejerza facultades de comprobación y detecte que el contribuyente no acreditó la materialidad de las operaciones, procederá a determinar los créditos fiscales y las considerará como actos o contratos para efectos de los delitos contemplados en el CFF.

Para que los EDOS puedan acreditar sus actividades se necesitan Materialidad. Y se lleva a cabo todo un procedimiento para desvirtuarlo

Para los efectos del Artículo 69-B, segundo párrafo (CFF,2019) respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación

Los contribuyentes podrán manifestar a través del buzón tributario dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el Artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF (Informe y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación).

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A lo largo de los últimos años se ha vuelto una práctica muy común las operaciones simuladas por parte de los contribuyentes en México, se debe tener presente que existen casos en los que el contribuyente no tiene conocimiento de que está siendo partícipe de estas prácticas fraudulentas. De verse involucrado en la fiscalización de dichas operaciones; ya que estas están catalogadas por algunas leyes como evasión fiscal (en el caso de las personas físicas o morales que deducen operaciones inexistentes) o incluso como lavado de dinero (en el caso de quienes las facturan).

Se ha prestado atención, en el modelo primario para estimar la evasión fiscal corresponde a Sandmo & Allingham, (1972). Los autores basaron la modelización en planteamientos maximizados de la utilidad esperada por parte del contribuyente individual y se centraron en las actuaciones del individuo que toma la decisión acerca de la cantidad a evadir o a declarar sobre el ingreso obtenido. Entre los factores determinantes de la decisión asumida se encuentran la probabilidad de inspección, la tasa de penalización por el incumplimiento y el tipo impositivo fijado, dado el grado de aversión del sujeto al riesgo.

De cierta forma una persona tiene conducta racional, ya que tuvo de maximizar la utilidad esperada, arriesgándose a evitar sus impuestos, datos del beneficio del poder hacerlo y los riesgos de ser detectados y castigados. Cuando utilizan el enfoque de toma de decisiones bajo condiciones de incertidumbre, el cumplimiento de las obligaciones fiscales depende de las tasas de auditorías y los montos de las multas.

Para Sandmo & Allingham, (1972) supone que una persona recibe un ingreso "Y" y reporta a la autoridad fiscal "Y-X", donde $X > 0$ si decide no reportar su ingreso. La tasa de impuesto es de "T" y "P", es la probabilidad de que sea auditado y descubran que su ingreso es "Y" con lo que deberá pagar una multa de "M" que es mayor a "TX". El contribuyente debe minimizar su utilidad de acuerdo a estas condiciones.

Tomando en cuenta que este problema no solo afecta a las personas físicas o morales que llevan a cabo estas operaciones, sino que tienen muchas repercusiones y un gran impacto a nivel empresarial, gubernamental e incluso social.

Las cadenas de valor son afectadas cuando se ven como presuntos lo cual es fundamental para el gobierno, ya que los ingresos resultantes del pago de impuestos, son su principal fuente de recaudación de ingresos, mismos que posteriormente regresa a los ciudadanos, como un recurso para impulsar los diversos sectores de la sociedad; al proporcionar servicios de educación y de salud, construir carreteras y viviendas, apoyar el desarrollo del campo, etc.

Los efectos de este fenómeno se ponen de manifiesto en México debido a que existen empresas denominadas EDOS y EFOS, las cuales generan efectos fiscales sobre actividades económicas que no fueron efectivamente realizadas y que es oportuno identificar.

Es por ello que surge la necesidad de las autoridades tributarias que cuenten con facultades de comprobación tales como revisiones electrónicas, revisiones de gabinete, compulsas y visitas domiciliarias con el fin de determinar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas morales o físicas.

Cuando el SAT ejerce dichas facultades, los contribuyentes deben presentar toda la información que compone su contabilidad y además demostrar la materialidad de las operaciones; es decir, presentar toda evidencia que acredite que efectivamente se entregó un bien o se realizó un servicio y por lo tanto los ingresos que se obtuvieron y las deducciones o acreditamientos realizados son originados por transacciones que verdaderamente se llevaron a cabo.

IV. MARCO TEÓRICO

En México, existen empresas denominadas EDOS y EFOS, las cuales generan efectos fiscales sobre actividades económicas que no fueron efectivamente realizadas. Por operación simulada u operación inexistente se refiere a aquella operación mercantil que no es materialmente real en el intercambio de bienes y servicios, cuyo objetivo es fingir una operación de compra-venta que ampare la emisión o recepción de un comprobante fiscal (factura) con la finalidad de engañar a las autoridades fiscales al utilizar dichos comprobantes fiscales como material de deducción de la base impositiva

Es por ello que las autoridades tributarias cuentan con facultades de comprobación tales como revisiones electrónicas, revisiones de gabinete, compulsas y visitas domiciliarias con el fin de determinar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas morales o físicas.

Operaciones inexistentes o simuladas (CFF, Art. 69-B, b).

Presunción de inexistencia EFOS.

- Emita CFDI sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar, o no se encuentren localizados.
- Se notificará vía buzón tributario, página web y DOF; teniendo un plazo de 15 para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones.
- Se podrá solicitar una prórroga de hasta 5 días adicionales, misma que empezará a computarse una vez que concluya el término de 15 días.

Trascurrido el plazo anterior, la autoridad tendrá un término de 50 días para valorar pruebas y defensas y emitir su resolución. Dentro de los primeros 20 días podrá requerir información adicional, el contribuyente tendrá diez días para desahogar.

Si de la documentación exhibida, a juicio de la autoridad, no se logra desvirtuar la presunción; operara un cese de efectos fiscales de los CFDIS emitidos por el contribuyente.

Obligaciones del SAT

- El SAT publicará en el DOF y en su página de Internet, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.
- Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las empresas fantasmas que se encarga de simular la venta de servicios a empresas "formales". Las empresas formales pagan a las empresas por la prestación de servicio que en realidad no ocurre.

La empresa fantasma emite facturas y comprobantes e incluso recibe un pago mediante una transferencia bancaria, por esto se puede detectar esta transición por parte de la empresa formal.

Como contraparte, la regresa a la empresa formal en forma de efectivo el importe del pago hecho por el servicio cubierto en la factura, donde el importe pagado en efectivo es un monto menor al valor de la factura, usualmente solo se paga el 16% o 20% que representa la comisión o ganancia de la empresa.

Ahora bien, las empresas ficticias o son empresas que tiene una existencia muy corta, usualmente es menor de dos años. Lo que hace muy difícil de localizar. Por otro lado, estas empresas presentan ingresos muy altos en comparación con el promedio de empresas normalmente menos de 0.1 % de utilidad gravable.

Se pueden efectuar comentarios desde el punto de vista de la experiencia, por ejemplo, desde publicaciones observadas, o en algunos casos no es posible determinar su veracidad con fuerza por el hecho de requerir el proceso de implementación de procedimientos de auditorías con fines específicos y con el propósito de mitigar errores, analizar de manera razonable la situación financiera y los resultados obtenidos en las operaciones.

Con los objetivos se trata de reducir la brecha de la evasión fiscal presente en el sector privado y público haciendo énfasis en las empresas que facturan operaciones simuladas y las empresas que deducen operaciones simuladas.,

Demostrar directamente si cumplen bajo las actuales condiciones del marco normativo, pero si se puede esperar que se desprenda un progreso en esta materia ya que en algunos casos se presenta diferentes tipos de prácticas ilícitas con la cual buscan una mejora directa en el método para llevar su contabilidad, mientras que otros se verán beneficiados por la capacitación de las operaciones.

Desde este objetivo se puede desprender el resultado de la evasión fiscal en México en el sector privado y público, ya que, si reducimos la brecha en las prácticas ilícitas por parte de los contribuyentes, podemos deducir que se habrá educado respecto a este tema al sector.

V. JUSTIFICACIÓN

Con el paso de los últimos años la evasión fiscal ha adquirido mayor amplitud, por ello el presente trabajo resulta importante toda vez que amplía el panorama de conocimiento respecto de las leyes, criterios, procedimientos y otras medidas adoptadas dentro del marco normativo que permitan prevenir, detectar, mitigar y sancionar a los supuestos en los que se podrían encontrar los diferentes tipos de empresas al verse involucradas con operaciones inexistentes.

El estudio de la problemática que ocasiona las operaciones inexistentes se observa a través de una perspectiva social y económica debido a las afecciones que causa en los sectores públicos y privados. La relación del contador público con la evasión fiscal parte de la definición y problemática del este delito por tanto su complejidad exige a los profesionales alto grado de preparación, habilidades y conocimientos en la materia, que le permitan fungir como mecanismo de defensa ante el delito de operaciones sospechosas.

El objetivo de este trabajo está enfocado a la investigación de aquellas operaciones inexistentes o simuladas, para evitar problemas fiscales y financieros a futuro. Se realizó esta investigación para informar a los contribuyentes y trabajadores sobre todas aquellas operaciones que perjudican a los entes económicos, pero secuencialmente a los contribuyentes, debido a que no se sabe si ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

VI. OBJETIVOS

I. Objetivo General

Analizar de forma simple y sencilla las operaciones realizadas con empresas pantalla o fantasma conocidas como operaciones simuladas y los supuestos en los que podría estar si éstas se registran en las contables de las personas físicas y morales.

II. Objetivos Específicos

Exponer las principales causas y consecuencias que surgen a partir de las operaciones simuladas.

Interpretar el marco normativo que regula y sanciona el fenómeno de las operaciones simuladas.

Examinar los mecanismos empleados para operar en el delito de las operaciones simuladas enfocada principalmente a EFOS y EDOS.

VII. HIPÓTESIS:

Las personas físicas y morales y los procesos contables constituyen los pilares más importantes en la lucha contra operaciones ilícitas, entonces ambas representan los mecanismos que permiten hacer frente a las nuevas estrategias de evasión fiscal de las que se desprenden de operaciones con empresas inexistentes o fantasmas.

VIII. METODOLOGIA

Para llevar a cabo los objetivos planteados, en el presente trabajo se realizó una investigación de tipo básica de enfoque cualitativo, mediante la aplicación de una metodología inductiva partiendo de conceptos específicos, para posteriormente realizar un análisis de la magnitud y complejidad del fenómeno y finalizar con algunas conclusiones reflexivas.

Asimismo, se procedió a la búsqueda y lectura íntegra, así como al análisis detallado y comprensión de las distintas fuentes bibliográficas y documentos técnicos referentes a los temas estudiados, buscando abordar la problemática que existe en la evasión fiscal del contribuyente, a través de sus libros y registros contables.

La corriente teórica y metodológica que lo sustenta son principalmente leyes y reglamentos que tipifican y sancionan el delito de evasión fiscal en México, derivado de las realización de operaciones simuladas, a su vez se consultaron diversas fuentes documentales, fundamentalmente estudios realizados especializados en el tema de los procesos que las autoridades dan a conocer, así como investigaciones académicas y doctrinales para identificar aquellos mecanismos que permiten mitigar y prevenir el delito y a su vez comprender las causas y consecuencias que se originan.

Es necesario identificarlo la problemática para posteriormente definir la unidad de análisis que en el presente caso lo representan la evasión fiscal México y los nuevos retos en materia de prevención de los supuestos EFOS y EDOS.

CAPITULO 1 GENERALIDADES DE LA CONTABILIDAD

El mundo cada día se simplifica más, las empresas se desarrollan en un ambiente global, que exige alta competitividad. Estamos en la era de las comunicaciones, en la cual la información es el elemento más vital para cualquier negocio. La información contable es determinante para la toma de decisiones, la Contabilidad emerge, en este contexto, como una necesidad indispensable, dado que es el idioma empresarial por medio del cual se expresan los resultados, la posición financiera de una entidad y sus cambios.

A través del tiempo la contabilidad ha seguido un proceso de adaptación a los distintos cambios del entorno, de tal modo que desde sus orígenes a través del tiempo la contabilidad ha seguido, de tal modo que, desde sus orígenes, en los cuales era particularmente empírica, hasta el día hoy ha sido definida desde diversas perspectivas, escuelas y doctrinas; generando debates y discusiones conceptuales respecto a si es arte o ciencia o técnica o disciplina. Con posturas a veces incompatibles que, no obstante, son el reflejo de la importancia que esta ha tenido sobre las sociedades a través de la historia.

Uno de los aspectos históricos sobre, la contabilidad sucedió en Italia, en el siglo XIII, la cual era una actividad usual y necesaria, Donde existían las cuentas llevadas por un comerciante florentino anónimo hacia el año 1211 con características de la llamada Escuela Florentina donde el Debe y el Haber van arriba, el uno al lado del otro en diferentes párrafos cada cual. (Paulo & Livio, 1992)

Asimismo, se puede mencionar el popular juego de libros empleado por la Comuna Genovesa, en los que la contabilidad se llevaba de manera habitual de la época, empleando los términos de “debe” y “haber”, utilizando asientos cruzados y manejando la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En el caso de la partida doble fue utilizada con anterioridad a esta época, pero se rescató gracias a la obra de fray Luca Pacioli, fraile franciscano, originario de

SanSepolcro, Toscana, quien en 1494 publicó su *Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita*.

Resulta oportuno destacar, como lo hace el propio Pacioli, que él no inventó la contabilidad de la partida doble, sino que dejó por escrito el método que en esa época practicaban los mercaderes de Venecia.

Pacioli hace referencia a la contabilidad en la *Suma*, donde hace una serie de aportaciones importantes a la contabilidad como, por ejemplo: recomendaba que, al inicio del año del negocio, el propietario de este tenía que practicar un inventario, listando sus activos y pasivos, de acuerdo a un principio de movilidad y valor señalando, asimismo que el dinero debía ser el primero de la lista.

Además, el registro de las operaciones debía hacerse de manera cronológica, en un libro denominado *Memoriale*. Las operaciones debían registrarse en moneda veneciana; es decir, debía hacerse la conversión de la moneda extranjera a la de Venecia. El uso del *Giornale* (libro de diario) y el uso de índices cruzados para identificar correctamente las cuentas del Libro Mayor.

En la actualidad el pago de los impuestos deberá de ser tramitado por medio SAT, este sistema es el encargado de brindar los datos necesarios para que se pueda mantener un negocio bajo las obligaciones y los derechos que la ley de México ofrece.

Es de suma importancia cuando se habla de figuras jurídicas en las que el empresario tiene una responsabilidad ante terceros ilimitada, ya que su patrimonio personal podría verse perjudicado por una mala gestión de su contabilidad fiscal.

Asimismo, con relación a la necesidad social de la contabilidad, cabe mencionar que, uno de los problemas al cual nos enfrentamos en la actualidad, es el referente a los medios para satisfacer nuestras necesidades.

En un principio los satisfactores de necesidades que como humanos tenemos, se obtenían directamente de la naturaleza, conforme a la evolución, surgieron nuevas y cada vez más complejas necesidades, esto dio como resultado el origen del comercio y la industria. En la actualidad la mayoría de los satisfactores han requerido un proceso de

comercialización o Industrialización. Con el desarrollo económico, surge la empresa, o entidad socio económica como productora de bienes y servicios; actualmente constituida por recursos humanos, materiales, y monetarios.

Toda entidad económica persigue como finalidad obtener o cumplir con un objetivo ya sea de servicio o lucrativo, los recursos con que cuenta correctamente administrados facilitaran el logro de sus metas propuestas a corto o largo plazo .de tal manera que el adecuado control de sus recursos, evitando los desperdicios, se obtiene mediante el aprovechamiento óptimo de los mismos. Dicho control implica llevar un registro metódico de todas las transacciones que se realicen. Para llevar a cabo este control se agrupan las actividades de un mismo género para facilitar su análisis.

La Contabilidad sobresale de la necesidad de llevar a cabo ese control en las operaciones y movimientos económicos de una empresa. La contabilidad captará el efecto financiero de las transacciones efectuadas.

1.1 Definición

La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos. (NIF A 1, 2014). Es importante destacar que las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.

Asimismo, se señala que la información financiera que emana de la contabilidad es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, y cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros. Se enfoca esencialmente a

proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la entidad, así como en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos.

Desde la perspectiva de Bembibre (2013) se puede entender que la contabilidad es un instrumento de comunicación de hechos económicos, financieros y sociales suscitados en una empresa, sujetos a medición, registración, examen e interpretación para la toma de decisiones empresariales.

El objetivo esencial de la información procesada por la contabilidad es que esta resulte útil para la toma de decisiones. Para esto es necesario cumplir con etapas que son: el conocimiento de la realidad, determinación, análisis y evaluación de alternativas, selección de la mejor solución y la implementación de la decisión.

La disciplina que analiza y proporciona información en torno de las decisiones económicas de un proyecto o institución. Si se habla de la contabilidad se habla tanto de una ciencia, dado que brinda conocimiento verdadero, una técnica, en la medida en que trabaja con procedimientos y sistemas, un sistema de información, dado que puede captar, procesar y ofrecer conclusiones acerca de piezas de información, y una tecnología social, para resolver problemas concretos de la vida en sociedad.

Por último, la contabilidad establece el estado contable o financiero, que resume la situación económico-financiera de una empresa para permitir la toma de decisiones de accionistas, inversores, acreedores, propietarios y otros.

En los tiempos modernos, no se concibe la posibilidad de una estructura empresarial de cualquier magnitud que no cuente con un adecuado manejo de los parámetros contables. Este concepto involucra tanto a las denominadas pequeñas y medianas empresas (conocidas con el acrónimo de PYMES) como a las grandes multinacionales; esto obedece tanto a razones de índole financiera, de términos de asegurar la adecuada rentabilidad, como en términos fiscales, debido a la presión de los fiscos federales, provinciales y locales sobre cada estructura empresarial. (Bembibre, 2013, p3)

1.2 Elementos que integran la contabilidad

Es importante tener un control de estas entradas y salidas de dinero para poder llevar un seguimiento de lo que se conoce como presupuesto, es decir, cuánto dinero hay disponible.

Asimismo, la contabilidad debe ser completa y basarse en el tiempo en que ocurrió el movimiento a contabilizar. Tienen que estar organizado de manera factual, es decir, basado en hechos. Nada se basa en suposiciones, además de que la documentación es diaria, aunque no significa que tenga que realizarse todos los días, sí que debe contabilizarse cada movimiento de acuerdo con el día.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que no se puede eliminar ningún movimiento registrado. Así se previene el fraude. Finalmente, todo tiene que estar legalmente archivado y organizado y no puede haber ningún asiento sin su correspondiente recibo, factura o documento.

EL Art. 28 del CFF, (2020), refiere:

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

- Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.
- Documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones.
- Papeles de trabajo, estados de cuenta, control de inventarios, cuentas especiales.
- Sistemas electrónicos de registro fiscal. ...
- Y la que obliguen otras leyes.

Así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información

con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad

La contabilidad con base en el Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF). - Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, Los documentos e información que integran la contabilidad son:

- Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;
- Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;
- Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;
- Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;
- Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;
- La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;
- La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;
- La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

- Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

También hay que destacar que los objetivos fundamentales de la contabilidad son, por un lado, interpretar el pasado para tomar decisiones en la empresa y satisfacer la demanda de información de distintos grupos de interés (como accionistas, prestamistas o administraciones públicas) y, por otro lado, dejar constancia de todas las operaciones económicas y financieras.

Sin embargo, algunas empresas hacen caso omiso de algunas de estas reglas que enmarca tanto el CFF como su reglamento, esto como consecuencia lo lleva a ser sancionado con alguna falta administrativa.

1.2.1 Plazos de conservación de la contabilidad

De conformidad con el Artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) señala que:

Para los efectos del artículo 28, fracción III del Código, el contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.

El contribuyente que se encuentre en suspensión de actividades deberá conservar su contabilidad en el último domicilio que tenga manifestado en el registro federal de contribuyentes y, si con posterioridad desocupa el domicilio consignado ante el referido registro, deberá presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal, en el cual deberá conservar su contabilidad durante el plazo que establece el artículo 30 del CFF.

Los contribuyentes podrán optar por respaldar y conservar su información contable en discos ópticos o en cualquier otro medio electrónico que

mediante reglas de carácter general autorice el Servicio de Administración Tributaria. (RCFF, 2019)

Asimismo, el Artículo 30 CFF (2019) refiere que para la conservación de la contabilidad, las personas obligadas a llevarla deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III del artículo 28 del código fiscal de la federación, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas.

Efectos que se prolongue en el tiempo:

- Pérdidas
- Inversiones
- Préstamos otorgados o recibidos
- Medios de defensa
- Contratación de deuda con acreedores
- Recuperación de créditos con deudores

Mientras exista una sociedad

- Acta o documento constitutivo
- Contratos de como el conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o pérdidas, derivadas de dicha actividad
- Movimiento al capital
- Fusión y escisión

- Distribución de dividendos o utilidades
- Ajuste en enajenación de acciones
- Pagos provisionales en el ejercicio. (pp. 59-60)

Estos últimos se deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

Esta situación se traduce en la pérdida de la posibilidad de contar con ventajas competitivas respecto a otras empresas. Pero no obstante el Código de Comercio (CC) en su artículo 38 menciona que:

El comerciante deberá conservar, debidamente archivados, los comprobantes originales de sus operaciones, de tal manera que puedan relacionarse con dichas operaciones y con el registro que de ellas se haga, y deberá conservarlos por un plazo mínimo de diez años. (CC, 2009, p. 34)

1.2.2 Libro diario

El libro diario considerado como uno de los más importantes, se lleva a cabo el registro estrictamente cronológico de las operaciones practicadas por una empresa y corriéndolas por partida doble a fin de indicar el movimiento de cargo o crédito además de influir descripciones breves de los actos, actividades y operaciones que se realicen y produzcan modificaciones a las cuentas, con sus correspondientes cantidades

En este libro, se registran todos los ingresos y egresos efectuados por la cooperativa, en el orden que se vaya realizando durante el período (compra, ventas, pagos, cobros, gastos, etc.). Este libro consta de dos columnas: la del Debe y la del Haber. Para que los registros sean válidos deben asentarse en el libro debidamente autorizado.

El libro diario está formado por el conjunto de todos los asientos contables de una empresa. Por lo que se considera el registro contable principal. Esto se debe a que, en él, se recoge el primer registro de una transacción.

Este es uno de los libros contables que posee la empresa, pero que es obligatorio, de acuerdo con el CC. Por ello, es necesaria su presentación en el Registro Mercantil. Al margen, aunque es conveniente realizar los registros a diario, el CC permite registrar operaciones conjuntas en un tiempo máximo de un trimestre; no obstante, siempre y cuando su detalle aparezca en otros libros.

Se registran en forma descriptiva todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando la cuenta y el movimiento de débito o crédito que a cada una corresponda, así como cualquier información complementaria que se considere útil para apoyar la correcta aplicación en la contabilidad de las operaciones, los registros de este libro serán la base para la elaboración del Libro Mayor. Incluye como mínimo:

TABLA 1 Libro de Diario.
Libro de Diario y su contenido

Datos generales del ente público	El encabezado de este libro deberá contener, el nombre del ente público, logotipo (si existiera), período, número de páginas, hora y fecha de emisión.
Fecha	En la que se realiza la operación señalando día, mes y año.
Número de evento	El cual identifica los procesos en sus diferentes etapas.
Número de asiento	Representa el número consecutivo de los procesos.
Documento fuente	Que da origen a un asiento contable de acuerdo a los establecidos en el Manual de Contabilidad Gubernamental.
Código y nombre de la cuenta contable/presupuestal	Número y nombre de la cuenta que se debita y acredita.
Descripción	Explicación breve de la operación que se registra.
Monto	Cifra en pesos y centavos de cada débito y crédito.
Subtotal	Deberá obtener la suma de las columnas del debe y el haber al final de cada una de las hojas que integre el Libro Diario.
Total	Deberá obtener sumas de las columnas del debe y el haber de las operaciones del Libro Diario por el período determinado.

Fuente: Elaboración propia con información de (Sevilla, 2015,a)

1.2.3 Libro mayor

La contabilidad de una empresa es uno de sus aspectos más importantes, hoy en día por cuestiones prácticas en materia evadimos algunos procedimientos y reglas que encuadernan cada aspecto básico elemental en la contabilidad. Sin embargo, es

fundamental llevar un buen registro de todos los movimientos que se realizan a nivel económico.

En el libro mayor figura los nombres de las diversas cuentas de la contabilidad establecidas para el registro, clasificación y control de las operaciones practicadas y registradas previamente en el libro diario, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total de movimientos de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final,

El reglamento del código fiscal federal en su capítulo IV “De la Contabilidad” artículo 33 inciso B: fracción II del reglamento del CFF nos menciona:

“Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente”

De igual forma conocido como T es la representación más simplificada de una cuenta. Su creación obedece elementalmente a la finalidad de manejar con mayor facilidad, cualquier cuenta fuera de los libros contables que, por ley, tiene que llevar dentro su contabilidad las entidades. El CC señala en su artículo 34 que:

Cualquiera que sea el sistema de registro que se emplee, se deberán llevar debidamente encuadernados, empastados y foliados el libro mayor y, en el caso de las personas morales, el libro o los libros de actas. La encuadernación de estos libros podrá hacerse a posteriori, dentro de los

tres meses siguientes al cierre del ejercicio; sin perjuicio de los requisitos especiales que establezcan las leyes y reglamentos fiscales para los registros y documentos que tengan relación con las obligaciones fiscales del comerciante (CC, 2009, p. 32)

Por otra parte, el Código de Comercio, Capítulo III De la Contabilidad Mercantil en su artículo 35 hace mención que:

En el libro mayor se deberán anotar, como mínimo y por lo menos una vez al mes, los nombres o designaciones de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del período de registro inmediato anterior, el total de movimientos de cargo o crédito a cada cuenta en el período y su saldo final. Podrán llevarse mayores particulares por oficinas, segmentos de actividad o cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberá existir un mayor |general en que se concentren todas las operaciones de la entidad. (CC, 2009, p. 33)

En este libro, cada cuenta de manera individual presenta la afectación que ha recibido por los movimientos de débito y crédito, de todas y cada una de las operaciones, que han sido registradas en el Libro Diario, con su saldo correspondiente.

Se presenta a nivel de cuenta de mayor o subcuenta, en apego al Manual de Contabilidad Gubernamental en su capítulo III Plan de Cuentas emitido por el Consejo Nacional de Amortización Contable (CONAC) (2018) Incluye como mínimo:

TABLA 2 Libro Mayor.

Libro Mayor y su contenido	
Datos generales del ente público	El encabezado de este libro deberá contener, el nombre del ente público, logotipo (si existiera), período, número de páginas, hora y fecha de emisión.
Fecha	En la que se realiza la operación señalando día, mes y año (dd /mm/ aa).
Número de evento	El cual identifica los procesos en sus diferentes etapas.
Descripción	Explicación breve de la operación que se está registrando.
Monto	Cifra en pesos y centavos de débitos y créditos
Saldo	Muestra el importe acumulado de la diferencia entre los movimientos del debe y el haber de la cuenta.
Subtotal	Deberá obtener las sumas de las columnas del debe y el haber al final de cada una de las hojas que integre el Libro Mayor
Total	Deberá obtener el saldo acumulado de las operaciones del Libro Mayor por el período determinado de acuerdo a la naturaleza de la cuenta

Fuente: Elaboración propia con información de (Sevilla, 2015,b)

Libro Mayor

	Nombre del Ente Público LIBRO MAYOR 1.1.1.2 Bancos/Tesorería EJERCICIO DEL XXXX (CIFRAS EN PESOS Y CENTAVOS)		PAGINA 1 DE 1 HORA 00:00 FECHA Día/Mes/Año		
	(1)				
FECHA (2)	No. DE EVENTO (3)	DESCRIPCION (4)	MONTO (\$) (5)		SALDO (6)
			DEBE	HABER	
05-09-XX	1089	Participación del mes	1'250,000.00		1'250,000.00
25-09-XX	2506	Pagos al proveedor 2509		25,000.00	1'225,000.00
26-09-XX	2206	Comisiones Banamex		15,000.00	1'210,000.00
30-09-XX	2116	Pago de la 2ª quincena del mes		500,000.00	710,000.00
SUBTOTAL (7)			1'250,000.00	537,000.00	
TOTAL (8)			893,000.00		

Fuente: (CONAC, 2018, b, p. 8)

1.2.4 Estados Financieros

Es necesario formular las estructuras que agrupen información similar y que lleven a los usuarios a la correcta interpretación de la información financiera de acuerdo a los fines de cada una de las estructuras gubernamentales.

Para efectos contables, las estructuras que ordenan la información de las diversas operaciones son los Estados Financieros.

Los estados financieros para Sevilla (2015) son “la expresión fundamental de la contabilidad financiera”, pues contienen información sobre la situación y desarrollo de la entidad a una fecha determinada o por un periodo.

Su objetivo es comunicar información útil en la toma de decisiones relativa a la situación financiera, el resultado de sus operaciones, los cambios en las cuentas del capital contable o patrimonio contable, los flujos de entrada y salida de efectivo y su resultado de incremento o disminución, los cambios en su situación financiera, o sea, en sus recursos y sus fuentes. (p. 32)

Los Estados Financieros Básicos son el producto final del sistema contable y están preparados con base a las Normas de Información Financiera Cada uno constituye un reporte especializado sobre ciertos aspectos de la empresa.

Esta información, es de suma importancia para los contadores, fiscalistas, administradores, auditores, contralores, y cualquier persona que esté interesada en el tema.

1.2.4.1 Balance General

Según la NIF-A3 (2019), También llamado Estado de Situación Financiera o también Estado de Posición Financiera, que muestra información relativa a una fecha determinada sobre los recursos y obligaciones financieros de la entidad; por consiguiente, los Activos en orden de su disponibilidad, revelando sus restricciones; Los Pasivos atendiendo a su exigibilidad revelando sus riesgos financieros; así como el Capital Contable o patrimonio a dicha fecha. (pp. 1-19)

TABLA 3 Balance General

Aspectos que integran el Balance General

✚ El balance general presenta la situación financiera de un negocio, al mostrar en forma clara, y detallada el valor de cada uno de los bienes y derechos, y por el otro las deudas y obligaciones, así como el capital con que cuenta un negocio.

✚ El nombre del Balance General debe ir seguido siempre de la expresión de la fecha a que el documento mismo se refiere,

Fuente: Elaboración propia con información de (NIF A 3, 2019)

El Balance General desde un punto de vista financiero nos muestra la igualdad que se da entre la suma del activo (recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines) y la suma del pasivo más el capital contable (fuente de recursos, externos o internos).

Por esta razón, es indispensable que los directivos de una organización cuenten con una base teórica sólida de los métodos de análisis que se emplean para lograr una mayor calidad a la hora de tomar decisiones. La toma de decisiones abarca a los cuatro componentes clave de un proceso administrativo: planear, organizar, dirigir y controlar

TABLA 4 Los Elementos del Balance General.

EMPRESA PATITO S.A. DE C.V.

ACTIVO	PASIVO
<p>Representan los recursos económicos con los que cuenta la entidad.</p>	<p>Para la (NIF A 5, 2014) Es una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de beneficios económicos, derivada de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad</p>
<p>Para la (NIF A 5, 2014) un activo es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivados de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad.</p>	<p>A Corto Plazo,</p>
<p>Activo Circulante o a Corto Plazo</p>	<p>Integrado por deudas y obligaciones a cargo de una entidad económica cuya exigencia o vencimiento se dará dentro del próximo año natural a partir de la fecha del balance general, o bien dentro del ciclo normal de operaciones de la entidad.</p>
<p>Son aquellas partidas cuya disposición o beneficio económico futuro se logrará dentro del próximo año natural a partir de la fecha del balance general, o dentro de un plazo no mayor al próximo ciclo normal de operaciones de la entidad. Entre las cuales podemos encontrar: efectivo, inversiones temporales, cuentas y documentos por cobrar, inventarios, pagos anticipados, entre otros.</p>	<p>A Largo Plazo,</p>
<p>Activo No Circulante o a Largo Plazo</p>	<p>Integrado por deudas y obligaciones a cargo de una entidad económica cuya exigencia o vencimiento se dará después del próximo año natural a partir de la fecha de balance general, o después del próximo ciclo normal de operaciones de la entidad.</p>
<p>Son aquellos cuya disposición se llevará a cabo después del próximo año natural a partir de la fecha del balance general. El activo no circulante está integrado por todas las partidas que en forma razonable se conviertan en efectivo, los bienes o recursos que se espera brinden un beneficio económico, fundadamente esperado, ya sea para su uso, consumo o servicio dentro de un plazo mayor a un año. Los conceptos que caen dentro de</p>	<p>CAPITAL</p>
	<p>Representa todos los recursos de que dispone una entidad para realizar sus fines, que han sido aportados por fuentes internas (Propietarios, Socios, Accionistas, etc.). Por lo cual tiene la obligación de retribuir a sus propietarios un pago en efectivo, bienes, derechos, mediante un reembolso o distribución por el pago de dividendos</p>

esta clasificación son: Terrenos, edificio, equipo de transporte, mobiliario y equipo, equipo de oficina, maquinaria, patentes, por mencionar algunas...

Fuente: Elaboración propia con información de (NIF A 5, 2014)

1.2.4.2 Estado de resultados

El estado de resultados es uno de los estados financieros básicos para las entidades lucrativas. Su importancia habita en la muestra de información relativa al resultado de las operaciones en un periodo contable y, por ende, los ingresos y gastos de dichas entidades, así como, su utilidad o pérdida neta, permitiendo evaluar los logros alcanzados con los esfuerzos desarrollados durante el periodo consignado en el mismo estado.

La información contenida debe reunir las características primarias de confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidad (materialidad) para que éste sea útil para la toma de decisiones por parte de sus usuarios gerenciales, conforme a lo establecido por las “Características cualitativas de los estados financieros”. (NIF A 4, 2022, pp. 1-11)

Cabe acentuar que el estado de resultados forma parte fundamental ,para la materialidad de las operaciones , para desvirtuar a una empresa que deduce operaciones simuladas y a la contraparte, a una empresa que factura operaciones simuladas si en la cual habita la materialidad de las operaciones, al ser parte fundamental de la empresa, también se dice que el estado de resultados es un esquema o un esqueleto de la empresa en la cual se refleja la alta eficiencia operativa y los riesgos que conlleva en un periodo contable.

La información contenida en el estado de resultado, es útil al usuario general para contar con elementos de juicio respecto, entre otras cuestiones, al nivel de eficiencia operativa, rentabilidad, riesgo financiero, grado de solvencia (estabilidad financiera) y liquidez de la entidad, conforme a lo establecido en la NIF A-3.

Por otro lado, también debe mostrar la información relativa a las operaciones de una entidad durante un periodo contable, mediante un adecuado enfrentamiento de sus ingresos con los costos y gastos relativos, para determinar la utilidad o pérdida neta, así como el resultado integral del periodo.

El estado de resultado integral debe incluir como mínimo, cuando proceda, los siguientes rubros y niveles de utilidad o resultados:

- Ventas o ingresos, netos;
- Costos y gastos (atendiendo a la clasificación empleada)
- Resultado integral de financiamiento;
- Participación en la utilidad o pérdida neta de otras entidades;
- Utilidad o pérdida antes de impuestos a la utilidad;
- Impuestos a la utilidad;
- Utilidad o pérdida de operaciones continuas;
- Operaciones discontinuadas;
- Utilidad o pérdida neta;
- Otros resultados integrales (excluyendo los importes a los que se hace referencia en el inciso
- Participación en los otros resultados integrales de otras entidades;
- Resultado integral.

1.3 Valor probatorio de los libros sociales

En la actualidad existen infinidad de medios de prueba tipificado como materialidad de las operaciones, o bien como principio procesal que denota el imperio de buscar la verdad o como una suma de motivos que producen la certeza sobre la noción de prueba, para algunos autores, como es el caso de Ovalle Favela, ha sido considerada como "la obtención de la confirmación del juzgador sobre los hechos cuyo esclarecimiento es necesario para la resolución del conflicto sometido a proceso" (Ovalle, 1991). Atribuyendo a las características de "aclaratoria de hechos" y de esta manera les

resta importancia a aspectos como los documentos y a todo aquello que se encuentre alejado de éstos. |

Mas sin en cambio Bentham (1955) considera que, han sido considerados como “hechos supuestamente verdaderos, como la razón para creer en la existencia o inexistencia de otros hechos” elemento e instrumento que sirve para convencer al juez. (pp. 78-82)

La prueba, es constantemente recurrida por todos nosotros en la vida diaria, pues, por ejemplo: las técnicas de búsqueda consistentes en analizar las huellas en el pasto, las pequeñas ramas rotas, las huellas en la tierra vinculadas con el olor, son una clara "fuente de prueba" de que la pieza de caza ha pasado por ahí. De esta manera, el cazador lleva a cabo la aplicación de deducciones y reglas de valoración de los medios de prueba sin percatarse siquiera de eso, pues lo hace por mero instinto.

Los documentos contables tienen valor probatorio, La contabilidad en medios electrónicos tiene valor evidenciable, por ser obligatoria (contabilidad electrónica), la contabilidad merece confiabilidad de acuerdo a las NIF A-1 Y NIF-4, por lo que los documentos y registros contables valen en medida que cumplen con el RCFF. El documento electrónico es aquel cuyo soporte material se da mediante la intervención de sistemas o dispositivos electrónicos, que pueden ser entendidos por el hombre a través de las señales digitales

Valor probatorio y jurídico del documento electrónico. El documento electrónico es un documento cuyo soporte material es algún dispositivo electrónico o magnético, cuyo contenido está codificado mediante algún tipo de código digital que pueda ser leído, interpretado, reproducido, visualizado, que también se puede extraer o no, mediante el auxilio de detectores magnetizados o también mediante medios magnéticos sofisticados.

El valor probatorio de un documento electrónico. Podemos decir que la legislación mexicana lo considera como “un documento legal que se fija y ocupa, mediante evaluación y pruebas en un proceso jurisdiccional o legal que crea un juez respecto a una causa a juzgar, son pruebas absolutas que ayudan a descubrir la verdad, aunque en muchos casos son adulteradas, ya que son fáciles de manipular el archivo electrónico donde están resguardados”

Al respecto, el Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) establece en su Artículo 210- A:

Se reconoce como prueba la información generada por comunicado que conste en medios electrónicos, ópticos, o en cualquier otra tecnología. Para valorar la parte probatoria de la información a que se refiere el párrafo anterior, se estimara primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generado, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.

Cuando la ley requiera que un documento sea conservado y presentado en su forma original ese requisito quedará satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada, recibida o archivada por medios electrónicos ópticos o de cualquier otra tecnología se ha mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y ésta pueda ser accesible para su ulterior consulta. (p. 31)

Un documento electrónico tiene el mismo valor de un documento privado y, en consecuencia, su valor probatorio consiste en que tiene un contenido que consta en un soporte o continente, y concurren en él los requisitos de escrituración y firma, con ciertas particularidades: el soporte es computacional, usa medios de escrituración tecnológica o lenguajes de máquina binarios y es atribuible a quien lo imita y digite las claves, llaves, o códigos magnéticos (que son más seguros que las firmas manuscritas).

Por lo tanto, el documento electrónico es considerado a aquellos datos o informaciones que tienen relevancia jurídica, los cuales son transmitidos o registrados por vía electrónica, de datos o por medios de simples soportes de sonidos, especialmente a través del procesamiento digital.

Cuando la ley requiera que un documento sea conservado y presentado en su forma original, este requisito quedará satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se ha mantenido íntegra e inalterada, a partir del momento en

que se generó por primera vez en su forma definitiva y pueda ser accesible para su ulterior consulta.

Por otra parte, el Código Civil Federal (CCF) dispone:

Artículo 1803. El consentimiento puede ser expreso o tácito, para ello se estará a lo siguiente:

- I. Será expreso cuando la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología, o por signos inequívocos,
- II. El tácito resultará de hechos o de actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlo, excepto en los casos en que por ley o por convenio la voluntad deba manifestarse expresamente.

Por otra parte, el CFPC establece, entre otras cosas, dentro de los medios probatorios, lo siguiente:

La información generada o comunicada que consten en medios electrónicos, virtuales o en cualquier otra tecnología. Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere este artículo, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada, o como en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su consulta.

Por lo que podemos decir que el documento electrónico es aceptado en el derecho positivo mexicano sin problema, y no necesita ser previamente valorado por un perito para determinar si puede presentarse en juicio, toda vez que cuenta con un valor probatorio suficiente al igual que cualquier otro documento privado.

La información que preveían esos documentos al integrarse a la contabilidad dio la pauta para que las autoridades hacendarias reconocieran su utilidad; en primer lugar, para que los comerciantes realizaran el cálculo de sus impuestos y, en segundo, para que las autoridades llevaran a cabo sus labores de fiscalización.

Actualmente la factura electrónica es un documento que se emite a distancia, vía a Internet; comprueba la prestación de una operación no sólo de tipo mercantil, sino toda aquella de tipo económico (como el pago de salarios, la retención de contribuciones, la propiedad de mercancías); entre dos personas, la factura sirve para documentar el evento económico e incorporarlo a la contabilidad de cada parte y para los efectos fiscales de cada uno de ellos, además sirve ante la autoridad fiscal, como el pago de contribuciones.

El artículo 93 del CFPC, la ley reconoce como medios de prueba los siguientes puntos:

- I.La confesión: Normas internacional de auditoria 508, manifestaciones escritas
- II.Los documentos públicos; documentos protocolizados o con fe publica
- III.Los documentos privados; contratos, órdenes de compra, bitácoras, informes entregables
- IV.Los dictámenes periciales; boletín 7010 normas para atestiguar, IMPC
- V.El reconocimiento o inspección judicial; NIA 5030, muestreo de auditoria
- VI.Los testigos; NIA 505, confirmaciones externas
- VII.Las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia; y NIA 501, evidencia de auditoria
- VIII.Las presunciones.: principio de independencia efectiva, reglas de precio de transferencia de la OCDE y el articulo 179 tercer párrafo de la LISR (CFPC, 2021)

1.3.1 Documentos para acreditar la operación

Documentación base: CFDI, REP, asientos contables, auxiliares, estado de cuenta, contratos (OC), file proveedor, DIOT

Documentación acreditable para bienes y servicios:

- Descripción del negocio, así como fotografías del domicilio
- Diagramas del proceso de compra, los pagos a proveedores y ventas

- Políticas internas como; contratación, registros y pagos
- Evidencia de contacto con el proveedor; correos, cartas, presupuesto, etc.

Bienes tangibles:

- Explicación y evidencia de control del almacén
- Relación de la compra con la venta o clientes (CFDI de clientes)
- Remisiones (selladas por el cliente)
- Facturas del transporte, así como CFDI del traslado
- Documentación soporte de seguros de mercancías

Servicios:

- Explicación detallada del servicio prestado y la formas de materializar el servicio
- Documentación de autorización interna del pago
- Dependiendo del tipo de servicio;
 - ✓ Agenda de reuniones y minuta como evidencia
 - ✓ Bitácoras de servicio, así como el control de entradas y de salidas
 - ✓ Evidencias de cómo proporciona servicios el proveedor
 - ✓ Evidencia de cumplimiento de obligaciones fiscales y laborales del proveedor
 - ✓ Fotografías del evento o ejemplo del equipo con el que el proveedor presto el servicio

Documentos Digitales:

- Declaraciones, información, avisos y acuses
- Comunicaciones por buzón tributario
- Correos electrónicos
- WhatsApp y Facebook, etc.
- Documentos internos
- Manual de organización
- Manual de procedimientos
- Manual de operación
- Inventarios
- Control interno
- Documentos laborales
- Reglamento interior de trabajo
- Contratos de trabajo registrados ante la junta laboral
- Listas de asistencia
- Informes de labores y bitácoras
- Pagos por premios puntualidad y asistencia
- Incapacidades medicas de trabajadores

Los libros corporativos, son registros que fungen como sistema de control societario, que resguarda el órgano de administración de sociedades mercantiles o civiles.

Los libros de los comerciantes probarán contra ellos, sin admitirles prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que, habiendo aceptado este medio de prueba, quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto, tomando en igual consideración todos los asientos relativos a la cuestión litigiosa;

Si en los asientos de los libros llevados por dos comerciantes no hubiere conformidad, y los del uno se hubieren llevado con todas las formalidades expresadas en

este Código, y los del otro adolecieren de cualquier defecto o carecieren de los requisitos exigidos por este mismo Código, los asientos de los libros en regla harán fe contra los de los defectuosos, a no demostrarse lo contrario por medio de otras pruebas admisibles en derecho. (CC, 2019 ,Capitulo XX)

1.3.2 Requisitos de los libros sociales CC

El Artículo 34 del CC establece que, Cualquiera que sea el sistema de registro que se emplee, los comerciantes deberán llevar un libro mayor y, en el caso de las personas morales, el libro o los libros de actas; sin perjuicio de los requisitos especiales que establezcan las leyes y reglamentos fiscales para los registros y documentos que tengan relación con las obligaciones fiscales del comerciante. Los comerciantes podrán optar por conservar el libro mayor y sus libros de actas en formato impreso, o en medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre y cuando, en estos últimos medios se observe lo establecido en la norma oficial mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la Secretaría. Tratándose de medios impresos, los libros deberán estar encuadernados, empastados y foliados. La encuadernación de estos libros podrá hacerse a posteriori, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. (DOF, 2016)

Por otro lado el Artículo 41 del CC enmarca que en el libro de actas que llevará cada sociedad, cuando se trate de juntas generales, se expresará: la fecha respectiva, los asistentes a ellas, los números decisiones que cada uno represente, el número de votos de que pueden hacer uso, los acuerdos que se tomen, los que se consignarán a la letra; y cuando las votaciones no sean económicas, los votos emitidos, cuidando además de consignar todo lo que conduzca al perfecto conocimiento de lo acordado.

Cuando el acta se refiera a junta del consejo de administración, solo se expresará: la fecha, nombre de los asistentes y relación de los acuerdos aprobados. Estas actas serán autorizadas con las firmas de las personas a quienes los estatutos confieran esta facultad. Los libros corporativos, son registros que fungen como sistema de control societario, que resguarda el órgano de administración de sociedades mercantiles o civiles.

De acuerdo con las obligaciones de inscribir en el libro de accionistas las sociedades mercantiles. Para que exista eficacia legitimadora entre el titular de las acciones y la sociedad, deben inscribirse las transmisiones realizadas en el libro de registro respectivo.

“El artículo 129 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) prevé que la sociedad considerará dueño de las acciones a quien aparezca inscrito como tal en el registro relativo, y que aquélla deberá inscribir en éste, a petición de cualquier titular, las transmisiones que se efectúen.”
(LGSM, 2019, Art 29)

Ahora bien, los efectos creados con las transmisiones referidas no se surten con el simple tránsito de las acciones de una persona a otra, sino que deben inscribirse en el libro de registro de acciones para que se otorgue al adquirente la legitimación para ejercitar frente a la sociedad sus derechos como accionista y, a la vez, que aquélla también pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones derivadas de su calidad de socio; de ese modo, la adquisición de acciones no otorga al adquirente la legitimación aludida, sino que es sólo un requisito previo para inscribirse en el registro de acciones. Lo anterior es así, en virtud de que la inscripción de las transmisiones en el registro de acciones es la forma legalmente prevista de legitimación social del titular de las acciones nominativas y despliega la eficacia legitimadora a favor de la sociedad frente al inscrito.

1.3.3 Cláusula anti-elusión fiscal

La importancia y necesidad de que en nuestro orden jurídico se establezca una cláusula general anti elusión en materia fiscal, se advierte también del Plan del Servicio de Administración Tributaria, en que el Gobierno Federal ha señalado como parte de sus objetivos estratégicos;

- El fortalecimiento de la capacidad de detección oportuna de prácticas ilegales, indicando que es deseable contar con personal especializado en esquemas de evasión y prácticas anti elusión; y

- La reacción inmediata en actos de control para salvaguardar el interés fiscal, pues se espera que la autoridad actúe pronta y oportunamente ante la detección de incumplimientos, prácticas anti elusión o defraudadoras.

El 1ro de enero de 2020, entró en vigor una nueva disposición en el CFF, que permite a las autoridades fiscales cuando ejerzan sus facultades de comprobación a una empresa, dar los efectos fiscales más gravosos a sus operaciones, cuando no exista razón de negocio, lo que obliga a repensar los modelos de cumplimiento fiscal en la empresa (CFF, 2019)

Las cláusulas generales anti abuso o anti elusivas, son figuras utilizadas por el Derecho Tributario para combatir la elusión fiscal, cuando esta se logra de manera ilegítima a través del abuso del Derecho, la cláusula por lo tanto es un mecanismo de fracasado de los beneficios fiscales obtenidos cuando estos son apartados de un propósito de negocio, lo que supone que existe un tipo de elusión fiscal que sí es legítima y se obtiene a través de las economías de opción, mecanismos que no busca frenar la creación de las cláusulas anti abuso.

Al aprobarse la reforma fiscal para 2020, se incorporó una “Regla General Anti abuso” adicionando un artículo 5-A al CFF.; a través de ella se dotó de facultades a las autoridades fiscales en el siguiente sentido:

Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Lo anterior significa que, si un contribuyente tiene diversas opciones legales para hacer sus negocios, y toma la que le represente un menor pago de impuestos sin que exista una razón de negocios para elegir esa vía, la autoridad podrá dar los efectos fiscales más gravosos a dicha operación.

Las autoridades podrían considerar que no existe una razón de negocio, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.
- b) Cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un número menor de actos jurídicos y el efecto fiscal hubiere sido más gravoso.

La evasión y la elusión de impuestos son prácticas que reducen el potencial de recaudación; sin embargo, estas prácticas tienen una diferencia conceptual, la evasión de impuestos es ilegal, mientras que la elusión no lo es. La evasión de impuestos sucede cuando un contribuyente incurre en ciertas acciones por las cuales puede ser sujeto a sanciones administrativas o legales por parte de las autoridades, por ejemplo,

- No declarar ingresos provenientes de trabajo o capital
- Sub-reportar ingresos, ventas o riquezas
- Sobre reportar gastos deducibles
- Contrabandear bienes o activos; y llevar a cabo otros engaños relacionados con la infracción de responsabilidades fiscales.

Por otro lado, la elusión de impuestos ocurre dentro del marco de la legislación fiscal y ocurre cuando un contribuyente aprovecha lagunas o ambigüedades en dicha legislación para reducir sus responsabilidades fiscales.

La Cláusula anti elusión de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR), se ha considerado que el artículo 213 de la abrogada (LISR) es la primera norma anti elusión existente en el derecho fiscal mexicano ,cuyo contenido se mantiene en el artículo 177 de la LISR en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2014, pues se facultó a las autoridades fiscales para que, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, pudieran determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales y siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

La reforma se complementa con modificaciones a un par de artículos relativos a la duración de las revisiones fiscales, las cuales son: Artículo 46-A. (CFF) Plazo para concluir las Visitas Domiciliarias. El plazo máximo para concluir las vistas domiciliarias, este artículo hace mención que, “no debe exceder de 12 meses”.

Sin embargo, se agrega ahora al mismo la fracción VII, indicando que en los casos en los cuales la autoridad solicita la opinión favorable del órgano colegiado al que se refiere el Artículo 5-A (CFF) que estamos comentando, el plazo de la visita se extiende hasta que dicho órgano colegiado emita la opinión solicitada, aclarando que dicha suspensión no podrá exceder de dos meses. (DOF, 2021)

Artículo 53-B (CFF) Plazo para realizar las revisiones electrónicas. Este artículo señala que las revisiones electrónicas deberán concluir en un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, sin embargo, se suspende el plazo en diversos casos indicados en el artículo, entre los cuales ahora se incluye la cláusula anti abuso. Señalada en el Artículo 46-A. (CFF).

La reforma 2020 incluye un Artículo, el 113 Bis del CFF, con algunos puntos coincidentes con el Artículo 5-A, CFF, por ejemplo, ambos provienen de actos de la autoridad y atacan las operaciones simuladas. Sin embargo, hay una diferencia primordial entre ambos: El Artículo 5-A CFF no genera consecuencias penales, en tanto que el Artículo 113 Bis CFF si lo hace.

CAPITULO 2 FRAUDE FISCAL

Los Antecedentes internacionales del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), la acción 5 con el título “Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, centra su espacio de análisis en dos ámbitos en relación con los cuales la OCDE ha detectado prácticas fiscales que pueden considerarse perniciosas:

- Los regímenes fiscales preferenciales; es decir, aquellos que ofrecen condiciones fiscales ventajosas para aquellas sociedades que desarrollen determinadas actividades, y que por lo tanto suponen un incentivo de deslocalización de las actividades empresariales.
- Los acuerdos con las administraciones tributarias, y los efectos fiscales negativos que estos acuerdos con las diferentes administraciones locales pueden generar a nivel global.

La Acción 5 se desarrolla esencialmente en dos ámbitos: la actividad económica sustancial como premisa que justifique la aplicación de un régimen fiscal preferencial y la necesidad de incrementar la transparencia de los acuerdos alcanzados entre las administraciones fiscales y las empresas.

Precisamente por esta razón, los países afectados han decidido incluir cláusulas anti abuso en sus respectivos convenios fiscales, al tiempo que se muestran de acuerdo acerca de la necesidad de que exista un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de dicho estándar en cuanto estas disposiciones han de adaptarse necesariamente a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales. (OCDE, 2016)

Es por ello que, en el Gobierno de México, han provocado una reforma al CFF (2014), mediante el decreto publicado por el Ejecutivo Federal, en la que se resaltó entre otros, el texto vigente del Artículo 69-B (CFF, 2014, a). Que faculta a las autoridades fiscales a declarar, con efectos generales y exclusivamente para efectos tributarios, la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares que han expedido

comprobantes fiscales sin contar con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos y estas a su vez atendiendo las malas prácticas que se tiene en sus sistemas tributarios como son:

- Compra venta de comprobantes fiscales.
- Empresas con amplitud en su objeto social. Arts. 4 LGSM y 2703 CCF
- Uso de terceras personas para integrar las sociedades, (testaferros) sin contar con los elementos convencionales a los factores de producción.
- Grupos de empresas para realizar la denominada “operación carrusel”
- Corto ciclo de permanencia de las personas morales.
- Obtención de devoluciones indebidas. (p. 31)

Actualmente existen dos tipos de simulación:

- ✓ Simulación relativa: Artículo 5 A los activos fijos circulan entre todas las empresas del grupo
- ✓ Simulación absoluta: Artículo 69 B existe o no existe el acto que está llevando a cabo el contribuyente

2.1 Concepto

El fraude fiscal es la evasión en el pago de los impuestos debidos por parte de las personas físicas o jurídicas que se encuentran obligadas a contribuir tributariamente al Estado.

La contribución a la sostenibilidad del Estado mediante el pago de impuestos por parte de todos los ciudadanos por los actos establecidos por ley es un principio básico de un Estado de derecho y el hecho de no pagar los impuestos debidos constituye un fraude fiscal.

Las características principales del fraude fiscal son: Puede ser realizado por persona física o jurídica, debe ser algo premeditado, querer defraudar, se necesita el

ánimo de engaño. La finalidad es quedarse con más beneficio.se perjudica patrimonialmente a la Administración Pública.

Para Trujillo (2020) hay tres tipos de fraude fiscal, los cuales considera los siguientes:

- Alterar los libros de contabilidad de una persona jurídica para así pagar menor cantidad en impuestos.
- Falsear facturas con ánimo de evasión fiscal.
- Utilización de personas físicas o jurídicas con la finalidad de ocultar una identidad con la finalidad última de evitar pagar los impuestos pertinentes.

2.1.1 Análisis del artículo 69-B CFF

Hoy en día, las noticias versan sobre problemas económico-sociales a causa de operaciones de empresas inexistentes o fantasma y/o compra venta de facturas que en la legislación fiscal son conocidas como entidades que facturan operaciones simuladas (EFOS), entidades que deducen operaciones simuladas (EDOS).

La Presunción de inexistencia EFOS (Art. 69-B CFF)

- Emita CFDI sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar, o no se encuentren localizados.
- Se notificará vía buzón tributario, página web y DOF; teniendo un plazo de 15 para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones.
- Se podrá solicitar una prórroga de hasta 5 días adicionales, misma que empezará a computarse una vez que concluya el término de 15 días.
- Trascurrido el plazo anterior, la autoridad tendrá un término de 50 días para valorar pruebas y defensas y emitir su resolución. Dentro de los primeros 20 días podrá requerir información adicional, el contribuyente tendrá diez días para desahogar.

- Si de la documentación exhibida, a juicio de la autoridad, no se logra desvirtuar la presunción; operara un declaratorio general de cese de efectos fiscales de los CFDIS emitidos por el contribuyente.

Estos supuestos son de un contribuyente que ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

Para que los EFOS puedan acreditar sus actividades se necesitan elementos propios o a través de terceros, actas constitutivas (S. de personas y de capital), elementos propios, contratos con proveedores, localizado (con pruebas públicas y privadas)

Ahora bien, en caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que este ordenamiento prevé, determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

Asimismo, en CFF en su Artículo 69-B, sexto párrafo. Las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos

El SAT publicará en el DOF y en su página de Internet, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

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

Presunción de inexistencia EDOS CFF (2019)

- Los contribuyentes que hayan dado efectos a CFDI expedido por un contribuyente incluido en el listado a que alude el tercer párrafo (EFOS), contarán con un plazo de 30 días para acreditar la existencia de las operaciones o bien a corregir su situación fiscal.
- En caso de que la autoridad ejerza facultades de comprobación y detecte que el contribuyente no acreditó la materialidad de las operaciones, procederá a determinar los créditos fiscales y las considerará como actos o contratos para efectos de los delitos contemplados en el CFF.

Para que los EDOS puedan acreditar sus actividades se necesitan Materialidad. Y se lleva a cabo todo un procedimiento para desvirtuarlo

Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo (CFF,2014, b). respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación

Los contribuyentes podrán manifestar a través del buzón tributario dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF (Informe y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del CFF)

2.1.2 Sanciones a operaciones simuladas

Por lo consecuente la responsabilidad penal a las que se refiere el artículo 69-B CFF. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que: (CFF, Artículo 113 , 2020)

- I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.
- III. Se deroga.

En el caso de la responsabilidad penal de personas jurídicas de acuerdo al Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP)

Las personas jurídicas serán penalmente responsables, de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización. (CNPP, 2016,a)

Esta regulación es parte de los compromisos adquiridos por el país al firmar o ratificar acuerdos internacionales como la Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional y la Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción, instrumentos en donde se señala la obligación para los países firmantes de establecer la responsabilidad de personas jurídicas por participación en delitos graves.

Dentro del sistema penal mexicano ya estaban previstas determinadas consecuencias que el juez podía imponer sobre una persona moral si es que ésta había sido utilizada como medio para la comisión de un delito, sin embargo, ahora las responsabilidades penales en contra de las personas físicas (administrador,

representante, etc.) y la persona moral, acarrear consecuencias jurídicas independientes.

Como consecuencia a las personas jurídicas, con personalidad jurídica propia, se les podrá aplicar una o varias de las siguientes sanciones: (CNPP, 2016,b)

- I. Sanción pecuniaria o multa;
- II. Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito;
- III. Publicación de la sentencia;
- IV. Disolución, o
- V. Las demás que expresamente determinen las leyes penales conforme a los principios establecidos en el presente artículo.

Tomando en cuenta los efectos inmediatos que produce la disolución son la cesación de la capacidad jurídica de la sociedad para realizar nuevas operaciones y un cambio en los órganos sociales, sin que ello implique la pérdida de la personalidad jurídica, en razón de que la sociedad la conserva para los efectos de la liquidación.

Para Acosta (2004) la disolución de la sociedad se da invariablemente antes de la liquidación de la misma, es un estado previo al fin de la sociedad y tienen las características de que la sociedad no pierde su personalidad jurídica sino sólo su capacidad legal para el cumplimiento de su objeto mismo que al disolverse cambia totalmente, pues ahora será el de poner en liquidación a la sociedad.” (p. 587)

Por otra parte, la Ley General de Sociedades Mercantiles en su Artículo 229 LGSM. Las sociedades se disuelven:

- I. Por expiración del término fijado en el contrato social;
- II. Por imposibilidad de seguir realizando el objeto principal de la sociedad o por quedar éste consumado;
- III. Por acuerdo de los socios tomado de conformidad con el contrato social y con la Ley;
- IV. Porque el número de accionistas llegue a ser inferior al mínimo que esta Ley establece, o porque las partes de interés se reúnan en una sola persona;
- V. Por la pérdida de las dos terceras partes del capital social.

- VI. Por resolución judicial o administrativa dictada por los tribunales competentes, conforme a las causales previstas en las leyes aplicables. (DOF, 2018)

Por lo tanto, el delito de simulación será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, en lo referente al fenómeno delictivo de la simulación de actos jurídico en agravio del fisco.

TABLA 5 Efectos para EFOS y EDOS

EFOS	EFOS
<ul style="list-style-type: none"> • Inexistencia de los actos jurídicos. Defraudación fiscal equiparada (113 F. IV CFF) • lavado de dinero Art. 400 Bis CPF • Cancelación de sellos digitales 17-H, F.II CFF, • Responsabilidad solidaria Art. 26 F. X CFF. • Créditos fiscales. • Recuperación de créditos con deudores. 	<ul style="list-style-type: none"> • Inexistencia de los actos jurídicos. • Cancelación de sellos digitales 17-H, F.II CFF. • Determinación de créditos fiscales Retrotraer efectos a los CFDIS. • Si se descubre al ejercer F. de Comprobación, se actualiza conducta típica

Fuente: Elaboración propia con información de (SAT, 2019, a)

2.2 Auditoría forense

La auditoría forense como ciencia, tiene una indeterminada cantidad de definiciones producto de la intervención de autores que han intentado explicar desde su punto de vista cual es el objetivo, la importancia y que es lo que se quiere con ella, además de idéntica las cualidades y su relación con las ciencias investigativas; dando una explicación genérica Díaz & Pérez, (2014) la definen como una herramienta para detectar estos delitos mediante el conjunto de técnicas y procedimientos aplicadas por el auditor forense y así obtener las evidencias suficientes, competentes, relevantes y útiles que permitan ser presentadas y sustentadas como pruebas ante una corte o la entidad que lo contrata contribuyendo de manera eficaz y eficiente a la solución de estos problemas y así minimizar la impunidad y corrupción en nuestro país

Por un lado, se encuentran los referentes que muestran mayor jerarquía a la auditoría forense orientada a la prevención del fraude, cuya característica esencial se tipifica en que el auditor además de detectar el crimen financiero, posee las capacidades técnicas y personales para recomendar la implementación de procesos y procedimientos capaces de disuadir y prevenir hechos dolosos con injerencia financiera, para luego proceder de acuerdo a lo que dictan las disposiciones penales.

Por lo tanto, existen autores que a través del tiempo han enfocado a la auditoría forense a la detección de crímenes económicos; en este sentido, “el profesional de las ciencias forenses tiene su horizonte en la identificación de posibles fraudes financieros como resultados de profundas investigaciones” (Suarez & Perea, 2009). Sin embargo, existen corrientes teóricas compuestas por autores representativos que precisan que esta ciencia puede ostentar un doble horizonte, la detección y prevención del fraude.

Pero en el caso de Montes de Oca Romero (2017) La auditoría forense, en “el caso concreto es combatir los efectos generales y exclusivamente tributarios, la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares que han expedido comprobantes fiscales sin contar con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos y analizar en el actuar, hacer o dejar de hacer como elemento de participación o intervención que sirva de evidencia, hallazgo y/o conexión causal, para diagnosticar las posibles irregularidades, provenientes de

actividades, conductas o comportamiento inusual directa o indirecta en alguna operación, así como la justificación razonable y documentación, que se sirva presentar como deducción, para que se otorgue la devolución de impuesto indebida, entre otros” (pp. 44-49)

Aplicando una metodología adecuada de revisión, para admitir la documentación o en su caso, en cumplimiento de los contratos y bases de cada operación, y de la información necesaria de las actividades de algún contribuyente, en función al origen y actividad de constitución de la persona moral de que se trate o de persona física, en ambos casos que se cumpla cabalmente con los requisitos necesarios de su objeto social o la actividad preponderante, cuente con la capacidad técnica, los recursos materiales, personas, activos y experiencia, así como la materialidad y beneficio económico adicional a su objeto; ya que a todo egreso le corresponde un ingreso suficiente que permita su deducibilidad y cumpla con la normatividad fiscal aplicable, así como a derecho corresponda.

Esto es la auditoría forense como herramienta servirá, para detectar la no acreditación materializada, efectiva de la prestación del servicio o adquisición de los bienes o para que se acredite de forma objetiva, fehaciente y sustentable la situación fiscal irregular, o en su caso se identifiquen las operaciones amparadas con contratos y comprobantes fiscales que se considerarán como actos o contratos simulados para tales efectos, como probables delitos previstos en dicho Código.

De acuerdo a Solari (2010) “son diversas las causas que originan las conductas evasivas por parte de los contribuyentes inmersos en los sistemas económicos pertenecientes a los diferentes países del mundo”. Sin embargo, entre las más representativas se encuentran la poca tendencia de los ciudadanos a financiar los recursos del Estado, la distorsión presente en las normas formales y procedimentales que rigen el sistema tributario, la deficiente estructura normativa e instrumental de los organismos encargados de la fiscalización que permiten que los ciudadanos si sientan cómodos evadiendo las normas tributarias y las altas tasas originadas en la inequidad impositiva

Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código en su Artículo 69-B, sexto párrafo.

Lo anterior se puede reconocer con lo que establece el Código Civil de la hoy Ciudad de México, en su Capítulo II, de la Simulación de los Actos Jurídicos; Artículos 2180 y 2181. Esto es: “A efecto de que la buena fe prepondere en las relaciones entre particulares, de que la ley sea fielmente cumplida y no burlada, con grave perjuicio del fisco, de la sociedad o de los derechos de tercero; de lo que se desprende la reglamentación en relación con la simulación de los contratos, distinguiendo el caso en que no existe ningún acto real, del caso en el que solo se trata de desvirtuar la verdadera naturaleza del acto jurídico que se mantiene oculto.

CAPITULO 3 LA AUTORIDAD FISCAL EN LA LUCHA CONTRA OPERACIONES DE PROCEDENCIA ILÍCITA

En México, existen empresas denominadas EDOS (Empresas que deducen operaciones simuladas) y EFOS (Empresas que facturan operaciones simuladas); las cuales generan efectos fiscales sobre actividades económicas que no fueron efectivamente realizadas.

Una persona tiene conducta racional, ya que tuvo de maximizar la utilidad esperada, arriesgándose a evitar sus impuestos, datos del beneficio del poder hacerlo y los riesgos de ser detectados y castigados.

Cuando utilizan el enfoque de toma de decisiones bajo condiciones de incertidumbre, el cumplimiento de las obligaciones fiscales depende de las tasas de auditorías y los montos de las multas. Para Sandmo (1972), supone que una persona recibe un ingreso “Y” y reporta a la autoridad fiscal “Y-X”, donde $X > 0$ si decide no reportar su ingreso. La tasa de impuesto es de “T” y “P” es la probabilidad de que sea auditado y descubran que su ingreso es “Y” con lo que deberá pagar una multa de “M” que es mayor a “TX”. El contribuyente debe minimizar su utilidad de acuerdo a estas condiciones.

Es por ello que las autoridades tributarias cuentan con facultades de comprobación tales como revisiones electrónicas, revisiones de gabinete, compulsas y visitas domiciliarias con el fin de determinar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas morales o físicas.

Cuando el SAT ejerce dichas facultades, los contribuyentes deben presentar toda la información que compone su contabilidad y además demostrar la materialidad de las operaciones; es decir, presentar toda evidencia que acredite que efectivamente se entregó un bien o se realizó un servicio y por lo tanto los ingresos que se obtuvieron y las deducciones o acreditamientos realizados son originados por transacciones que verdaderamente se llevaron a cabo.

Al presente no existe aún un ordenamiento legal que señale qué elementos conforman la materialidad de una operación; motivo por el cual la autoridad no cuenta con un límite para los requerimientos de información que podrá solicitar; ocasionando con esto la refutación de este requisito, sin embargo, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la tesis titulada “Impuesto sobre la renta señala que.

“La Autoridad tiene facultades para cuestionar la materialidad de los hechos que sustentan los ingresos gravados y los gastos deducidos” dispuso que en apego al artículo 59, fracción III, del CFF sí podrá ser cuestionada la materialidad de las operaciones toda vez que la autoridad puede revisar la contabilidad.

Por todo lo anterior, no basta con exhibir los registros contables, contratos y CFDIS con sus respectivos pagos; ahora es de suma importancia dejar registro de cada actividad realizada y contar con evidencia para acreditar que las operaciones realmente existieron para lo cual se pueden emplear archivos fotográficos; documentación e información previa a la celebración del contrato (correos, propuesta de servicios, cotizaciones, etc.); y especificar en el mismo la razón de negocio la cual debe ser acorde al fin esencial de la empresa, su giro o cadena productiva; así como la celebración de un convenio de terminación de contrato una vez cumplido el objeto del mismo; también es importante contar con domicilio localizado y demostrar que se tienen activos y capital humano; en caso de enajenación de bienes comprobar la logística para la entrega de la mercancía y demostrar la existencia del inventario y del lugar de almacenamiento del mismo. (Chaurad & Espinosa, 2019)

Por otra parte, al no acreditar la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corregir la situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo de referencia, se determinará el o los créditos fiscales que correspondan; asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el CFF.

Como se sabe, esta práctica ilegal supone la colocación de comprobantes fiscales que amparan la realización de operaciones inexistentes, o que, habiéndose llevado a cabo, carecen de sustancia o la que pudieran tener no guarda proporción con

las cantidades supuestamente erogadas, de modo que al emplear los comprobantes respectivos como soporte de una deducción o de un acreditamiento , el particular reduce su carga al erosionar la base del tributo, o incluso se beneficia con la generación de saldos a favor.

El Art. 108 del CFF (2019). Define al delito de delito de defraudación fiscal, “Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.

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

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el Artículo 400 Bis del Código Penal Federal 2019, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal de acuerdo con el artículo 108 del CFF se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00, pero no de \$2,601,410.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00. (CFF, 2019,a)

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

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, serán calificados cuando se originen por:

- Usar documentos falsos.
- 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.
- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- 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.
- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
- Declarar pérdidas fiscales inexistentes. (CFF, 2019,b).

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

Tomando en cuenta que el Artículo 400 Bis CPF. Define las Operaciones Con Recursos De Procedencia Ilícita,

- A quien adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro de territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.
- La misma pena se aplicará a los empleados y funcionario de instituciones que integran el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas prevista en el párrafo anterior, sin perjuicio de los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente.
- La pena se aumenta en una mitad, cuando la conducta ilícita se cometa por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a dichos servidores públicos, además, inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión públicos hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesto.
- En caso de conductas previstas en este artículo, en las que utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (CPF, 2020)

Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice cualquiera de los puntos anteriores

3.1 Análisis de las Entidades que facturan operaciones simuladas (EFOS)

¿Qué son los EFOS?

El SAT (2019) define a los EFOS como “Empresas que Facturan Operaciones Simuladas” que son las empresas encargadas de generar facturas ficticias de venta de productos o servicios con el objetivo de poder generar gastos a otras empresas para su beneficio, evitando así el pago de impuestos y por lo cual caen en el entendido de evasión de impuestos.

Estas son algunas de las características de los EFOS:

- Tienen un amplio objeto social
- Emiten CFDI por operaciones no realizadas
- No tienen personal para realizar las actividades que amparan los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet
- No cuentan con los activos para llevar a cabo las operaciones que
- Abren cuentas bancarias y las cancelan pasando un periodo de tiempo.
- Su domicilio fiscal no es el mismo que el que manifiestan en su Registro Federal de Contribuyentes (RFC)
- Durante un periodo de tiempo son localizables para el SAT, pero después desaparecen.
- Al final del ejercicio fiscal, se observa en su declaración que los ingresos y egresos son muy parecidos.
- Comparten domicilios fiscales con otros contribuyentes .(CFF, 2014)

Una persona que esté en los supuestos anteriores, podría ser objeto de revisión por parte del SAT. Pero eso no significa que ya seas considerado un EFO, primero se debe realizar la investigación por parte de la autoridad; esta dará oportunidad al contribuyente de deslindarse.

El estudio del El Colegio de México (COLMEX), llevado a cabo en colaboración con el SAT publicado en el 2010 plantea metodologías directas e indirectas para determinar la evasión de impuestos, además de definir importantes conceptos relacionados con las operaciones simuladas según, Barajas, Campos, Zamudio & Sobarzo (2011), tales como:

- Factura apócrifa: factura en la que de manera inicial se ha puesto información incorrecta, que puede referirse a la naturaleza de las transacciones que ocurrió, el monto de la factura, de los detalles de la compañías o agente emisor, y los detalles del consumidor o receptor
- Factura ficticia: distinto al anterior, es el caso cuando la transición no ocurrió
- Factura falsa: es el caso en que, si bien se produjo la transición, los detalles contenidos en el documento están alterados inicialmente
- Empresa fachada: aquella dedicadas a la emisión o producción de facturas falsas durante un año o dos, para luego cambiar de fachada. estas actividades no están plenamente tipificadas como delito por que sea difíciles de demostrar y puede suceder que la ocurrencia del fraude no se deba a una actuación de mala fe de alguna de las partes involucradas. (pp. 4-5)

Para un EFO su objetivo principal, es poder cobrar una parte de una factura que emiten a otra persona, pero sin que exista una operación como tal. Si una persona que pone un negocio de servicios de publicidad le emite una factura a una empresa para publicitar sus servicios, pero sin que la publicidad se haya dado

Algunos puntos que se resumen producto de la evasión fiscal en México son los siguientes

TABLA 6 Evasión Fiscal en México

- ✚ A mayores impuestos, menor será el cumplimiento de las obligaciones fiscales

- ✚ El efecto de incremento en las auditorias es débil en el incremento del cumplimiento de obligaciones a largo plazo, aunque en el coto es eficiente

- ✚ La exhibición pública del cumplimiento de obligaciones implica un costo moral para el contribuyente, por lo que incrementa su cumplimiento

- ✚ Si existe percepción de beneficios con el pago de impuestos, se incrementa el cumplimiento

- ✚ Algunos factores que determina la decisión del contribuyente entre evadir o cumplir el pago de impuestos son la disuasión por medio del incremento de las sanciones y probabilidad de detección , la falta o inculcación de valores éticos y morales en la sociedad ,la oportunidad de evadir o de cumplir que propicia la ley la confianza en la autoridad que motive el cumplimiento voluntario y la existencia de problemas financieros como falta de liquidez para pagar las contribuciones ,desconocimiento contable entre otros.

Fuente: Elaboración propia con información de (SAT,2019, b)

Hoy en día existen muchos mecanismos para que el SAT pueda darse cuenta si se llevaron a cabo o no estas operaciones.

Para que el EFO pueda prosperar en su negocio ilícito (porque es ilegal simular operaciones) debe tener, o al menos así se pensaría, saldo con pérdidas, pues con esta característica el ingreso que recibe por la emisión de la factura no causará un impuesto a pagar porque tiene saldo a favor, o en su caso, pérdidas fiscales que amortigüen dicha factura.

Este tipo de contribuyentes son algo así como los Mortíferos de los impuestos, son la parte mala y siempre deben de evitarse a toda costa si no se desea tener problemas con el SAT.

Los “servicios” de este tipo de operaciones se ofrecen generalmente en grupos de redes sociales, por medio de contacto y directamente en firmas de gran calibre como:

- ✓ Las que ganan licitaciones del gobierno
- ✓ Las que trafican facturas
- ✓ Las que lavan dinero
- ✓ Las que desangran a otras empresas. (SAT, 2019, c)

3.2 Análisis de las Entidades que deducen operaciones simuladas (EDOS)

¿Qué son los EDOS?

El SAT (2019) menciona que los EDOS también son un acrónimo de lo que conoce como “Empresas que Deducen Operaciones Simuladas” y son estas mismas las encargadas de contabilizar las transacciones generadas por los EFOS para poder registrar gastos inexistentes y de esta forma evitar el pago de impuestos a las autoridades, generando aquí, lo mejor conocido como la evasión fiscal.

Empresas que deducen Operaciones Simuladas, lógicamente son los clientes de los EFOS y estas son las características principales: (SAT, 2019,d)

- Pueden tener uno o varios proveedores con características de EFOS.
- Cumplen con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma.
- Deducen montos altos por concepto de servicios (intangibles), compensa y hasta solicita IVA en devolución.
- Retorna cantidades por bienes o servicios recibidos, por importes que van de un 5% a un 16% menor a los que se erogó al EFO (erogación menos la comisión).

El SAT considera que la principal causa de la caída de la recaudación se debe a las operaciones simuladas por los EDOS como son:

- Incrementar indebidamente las deducciones
- Solicitar devoluciones de IVA por dichas operaciones
- Facturar mercancías que no pagaron impuestos por su importación
- Y lavado de dinero.

Los EDOS no son otra cosa que entidades o empresas que no quieren pagar los impuestos que les corresponde, pues buscan a toda costa obtener Facturas o CFDI's para poder disminuir su base fiscal y de ese modo pagar menos impuestos.

González (2008) menciona que la estimación de evasión fiscal del IVA por el fraude conocido como carrusel se caracteriza por una o más empresas dentro de un país que emiten comprobantes fiscales y no enterar el IVA a su tesorería, los productos o servicios objeto de la transición pueden existir o simplemente ser virtuales, posteriormente sigue la cadena productiva dentro de su país hasta la exportación, la empresa explotadora solicita la devolución del impuesto supuestamente pagado, este proceso se repite en otro país donde vuelve a haber una empresa que no entera el impuesto dentro de la cadena de producción hasta su exportación a un tercer país o regresar al primero, el fraude denominado carrusel se caracteriza por dos hechos :la existencia de la empresa que emiten comprobantes fiscales si enterar el impuesto y la exportación con la solicitud de devolución. (p. 245)

Existe también un fraude carrusel documental donde la base de defraudación es la existencia de documentos que presuntamente acreditan la transacción mediante el uso de facturas que dan veracidad de las supuestas transacciones económicas, donde los defraudadores buscan dar cierta apariencia de operaciones efectivamente realizadas existiendo simulaciones parciales o totales. Las primeras consisten en afirmar que se están comercializando productos o bienes de una determinada clase o valor, cuando en realidad se están comercializando, entregando y exportando productos o bienes de calidad y valor ínfimo.

Por ahí otro tipo de fraude carrusel señalado como extracomunitario es aquel que se ampara en la normativa que recae sobre las mercancías en tránsito, cuando se realizan envíos de mercancía de un Estado no comunitario a otro que sí es comunitario, el tránsito de la mercancía está libre de gravámenes o tributos.

Al recibir la mercancía, ésta se divide para hacerla ingresar como bien comunitario. Luego se da paso a un carrusel, con la finalidad de que la mercancía salga del Estado comunitario a través de otro Estado miembro que tenga aranceles bajos o zonas francas y allí se configure el derecho a obtener la devolución del impuesto.

En los últimos años también se ha escuchado hablar de las últimas modalidades de fraude carrusel, en el cual el secuestro de número de registro de IVA, en este tipo de delitos fiscales, procede a sustraer un número de registro de una empresa legalmente constituida, para utilizarlo en operaciones que no coinciden con la actividad del titular. Muchas veces este fraude se combina con la utilización de una firma electrónica ilegítima.

También hay fraudes en los que no se realiza el movimiento de mercancías, ya que solo se presentan exportaciones simuladas, en las que sólo se aparenta una transacción.

Debido a las reglas del mercado, estos actos delictivos son más comunes entre quienes se dedican a la actividad comercial. No obstante, el fraude moderno, como se expuso en líneas anteriores, requiere de la intervención de muchas personas físicas y jurídicas. Además, el avance tecnológico e informático coadyuva en el perfeccionamiento de este tipo de delitos. En suma, las tramas de fraude fiscal se han convertido en una clase de crimen organizado en la Unión Europea.

El fraude tipo carrusel se refiere a las operaciones que lleva a cabo empresas que facturan IVA, pero no enteran al sistema de relación tributaria principalmente mediante exportaciones ficticias. Con esto se logra grandes ventajas para la que la sociedad de saldos a favor en devolución o compensación.

Desde otro punto de vista el esquema carrusel abusa de algunas características del sistema fiscal mexicano. Un pagador de impuestos puede deducir algunos gastos

contemplados por la legislación, siempre que cuente con el CFDI que ampare la operación (aunque hay algunas excepciones). Si bien en una factura puede decir cualquier cosa, en muchas ocasiones la realidad es que no hay una actividad real detrás de la misma, sino que se trata de comprobantes fantasma, por operaciones simuladas.

A la empresa que deduce CFDI por operaciones inexistentes también se le llama EDO, siglas para Empresa que Deduce Operaciones simuladas. A las empresas que emiten estas facturas se les llama EFO, Empresas que Facturan Operaciones simuladas.

Los comprobantes son vendidos por entre el 4 y 8 por ciento del valor total de la factura. Así, si el CFDI ampara una operación por un millón de pesos, la factura le costará a quien quiere fingir gastos para pagar menos impuestos entre 40 y 80 mil pesos. Si consideramos que con esta factura puede reducir la fracción de sus ingresos sobre el cual se calcula el ISR (la base gravable) en un millón de pesos, y por ende dejar de pagar 300 mil pesos en impuestos, vemos por qué la compra de facturas es un negocio tan atractivo para muchos. (PRODECOM, 2019)¹

Esto es sólo el comienzo del esquema carrusel, pues posteriormente la empresa facturadora tomará una serie de medidas encaminadas a evitar pagar el IVA generado por la operación simulada. La factura que emitió a la empresa tiene IVA desglosado, que por el monto de la factura equivale a 160 mil pesos. Así, la facturadora fantasma tiene que evitar pagar este dinero al SAT si quiere que la venta de facturas siga siendo negocio.

Es aquí donde los evasores se aprovechan de otra característica del sistema fiscal mexicano, en concreto la forma en que se determina el pago del IVA. El IVA que se paga al fisco se calcula restando el IVA que otros contribuyentes te retuvieron, al IVA que tú retuviste a tus clientes. A esta mecánica se le llama retención y traslado de impuestos.

Para que el esquema carrusel de evasión fiscal sea atractivo, es necesario que la EFO evite pagar los 160 mil pesos generados por concepto de IVA con la factura por operaciones simuladas, la EFO a su vez adquirirá una factura de otra EFO, con lo que

¹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2019)

podrá anular el IVA a pagar. La segunda EFO a su vez puede adquirir una factura de una tercera EFO, y ésta de una cuarta.

La cantidad de eslabones que puede tener esta cadena se cuenta por las decenas. Y, para el momento que las alarmas del SAT empezaron a sonar, usualmente la cadena de empresas fantasma ya se desvaneció en el aire. Generalmente son gastos muy robustos en meses muy evidentes, como el mes de diciembre, pues como el año fiscal está por acabar y el contador muestra el cierre anticipado, se muestra que el resultado será de una gran utilidad, lo que conllevaría a pagar impuestos. De este modo, es en el mes de diciembre que resulta el más evidente en la compra de facturas.

Para que estas facturas pasen inadvertidas, los EFOS han tratado de implementar acciones para que los EDOS no tengan problemas, como el caso de entregar “entregables” a sus clientes para que la operación quede lo mejor maquillada posible.

En los últimos años se ha incrementado el número de empresas que emiten comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, mismos que se han utilizado con el fin de obtener un beneficio ilegal, como es:

- Incrementar indebidamente deducciones.
- Obtener devoluciones fraudulentas de IVA.
- Amparar documentalmente mercancías internadas ilegalmente al país.
- Lavado de dinero
- Notarios inscribían a EFOS y empresas fachadas

CAPITULO 4 LA IMPORTANCIA DE LA REVISIÓN DE LAS OPERACIONES SIMULADAS EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

El SAT (2020) informó de la cancelación del registro a más de mil fedatarios públicos por incumplimiento de las disposiciones y porque las personas morales que inscriben tienen un alto porcentaje de ser EFOS y/o empresas fantasma.

La autoridad tributaria especificó que al revisar los trámites de inscripción de los fedatarios públicos del 2006 al mes de abril de este 2021 detectó que de los mil 766 inscritos al programa de medios remotos, 744 no presentaron aviso de renovación ante el SAT en los meses de junio y Julio de este año. Además, mil 22 fedatarios públicos no presentaron su aviso y adicionalmente más del 50 por ciento no cumplió con la entrega de la documentación de las inscripciones que realizaron, por lo que serán notificados y cancelados. De los 744 Fedatarios Públicos que presentaron su aviso de renovación, 403 no cumplen con los requisitos, por lo cual también serán cancelados. El SAT especificó que cumplieron 210 que serán renovados y 131 Fedatarios se encuentran pendientes de entregar información adicional, es decir, sólo el 11.8% cumplió con todos los requisitos y tenían al corriente su documentación ante la autoridad tributaria. (SAT, 2020)

Los notarios a través del programa Declaranot² deben informar de las operaciones de enajenación de bienes inmuebles y adquisición de bienes, así como la obligación de informar al SAT, la omisión de la inscripción al RFC, así como la omisión en la presentación de los avisos de inicio de liquidación o cancelación en el RFC de las sociedades.

² Declaración Informativa para Notarios Públicos y demás Fedatarios

Los contribuyentes también se pueden inscribir al padrón de contribuyentes a través de un notario público, pero el SAT detectó a través de sus redes neuronales que contienen información como la factura electrónica y la declaración informativa de operaciones con terceros que se tiene una probabilidad mayor al 70.1 por ciento de que los inscritos por fedatarios sean EFOS o empresas fantasmas en comparación con los inscritos en las oficinas del SAT.

El SAT destacó que los contribuyentes personas morales inscritos por Fedatarios ofrecen principalmente servicios en el sector energético y financiero.

A principios del 2002 se estableció el Sistema de inscripción en el RFC a través del fedatario público por medios remotos, donde se otorgan cuentas y funciones para el ingreso a los sistemas institucionales a los Fedatarios que les permiten realizar la inscripción de personas morales y físicas.

Las modificaciones realizadas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 y publicadas en diciembre de 2020 establecen que los Fedatarios incorporados a dicho esquema debían presentar el primer aviso de renovación de vigencia.

El SAT podrá realizar la cancelación de la incorporación de los fedatarios públicos al sistema de inscripción y avisos, siempre que se presente cualquiera de las causales señaladas en la presente regla, el fedatario público contará con un plazo de 15 días, contados a partir de la fecha en que surta sus efectos la notificación de la causal de cancelación, para presentar un escrito en el que manifieste lo que a su derecho convenga, en caso de subsistir la causal, se le notificará al fedatario público la cancelación correspondiente y ésta surtirá sus efectos al día siguiente de su notificación.

Serán causales de cancelación, las siguientes:

- No enviar en tiempo y forma los archivos documentales o electrónicos que contengan las imágenes de la documentación de los trámites que realicen, mediante el uso de la aplicación de envío ubicada en la página de Internet del SAT.

- Pérdida de la patente o licencia del fedatario público.
- Que la autoridad detecte irregularidades en las inscripciones o avisos que realicen.
- El incumplimiento de lo dispuesto en los lineamientos a que se refiere la ficha 91/CFF “Aviso de incorporación al sistema de inscripción en el RFC a través de fedatario público por medios remotos” contenida en el Anexo 1-A. (RCFF, 2014)

Los fedatarios públicos que se desincorporen voluntariamente, así como a los que se les cancele la incorporación al “Sistema de Inscripción y Avisos al Registro Federal de Contribuyentes a través de fedatario público por medios remotos”, deberán hacer entrega de la documentación fiscal que en su caso, el SAT les haya proporcionado para cumplir con esta función, en un plazo no mayor a 30 días, contados a partir de que surta efectos la notificación de la desincorporación o de la cancelación, según se trate.

De tal manera que serán causales de desincorporación automática la suspensión de actividades y el fallecimiento del fedatario público; en el caso del fallecimiento del fedatario, la entrega al SAT de la documentación fiscal, así como el desahogo de los asuntos en trámite, quedará a cargo del fedatario, asociado o suplente que de conformidad con las disposiciones legales aplicables sea designado.

4.1 Las operaciones simuladas en las obras públicas

Hoy en día en el ámbito fiscal mexicano se han venido presentando diferentes esquemas tributarios ilegales que de alguna forma están dañando al erario público del país, puesto que el ingenio y creatividad de los contribuyentes ha permitido poner en práctica la utilización de operaciones simuladas por parte de ellos, logrando facturar millonarias operaciones inexistentes mediante un sofisticado esquema de evasión fiscal, conocido también como “Operación carrusel”, de acuerdo a lo revelado por el SAT, (2014).

Desafortunadamente el problema de la evasión fiscal se ha convertido en un fenómeno mucho más demandante por las personas físicas y morales, por parte de las personas morales es como un medio de defensa para subsistir ante su entorno fiscal diseñando estrategias fiscales orientadas hacia el criterio de operaciones simuladas, conteniendo entonces información incorrecta referida a varios aspectos, tales como; la naturaleza de la transacción que ocurrió, el monto de lo facturado, los detalles de la compañía o el agente emisor, y los detalles del consumidor o receptor, entre otros.

Lo mismo sucede con las personas físicas ya que al tener el único medio para disminuir la base gravable como lo son las deducciones personales, esta a su vez también tienen que ser diseñadas mediante estrategias fiscales para cumplir varios requisitos para poder ser consideradas como tal.

La facturación que se lleva a cabo a través de empresas fantasma es utilizada en diferentes niveles de corrupción tanto como en el sector privado como en el sector público, la emplea desde una persona física o moral que busca pagar menos impuestos hasta grupos de la delincuencia organizada que simulan operaciones para ocultar el origen de recursos de procedencia ilícita.

Pero también recurre a este modelo, la administración pública en sus distintos ámbitos gubernamentales y según se ha documentado en diversas investigaciones periodísticas, así como diferentes medios de comunicación. No es un tema asociado a partidos políticos, tampoco a un gobierno en general, mucho menos a una región en específico.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público define las operaciones simuladas como la colocación en el mercado de comprobantes fiscales auténticos que amparan conceptos que no corresponden a lo facturado. En algunos casos, la factura sustenta una transacción que en realidad no fue pagada, por un servicio que tampoco existió.

En otros casos, la transacción sí es real pero el servicio nunca se realizó. Desde 2014 con la implementación de la Reforma Hacendaria, el SAT fue facultado para dar a conocer el nombre, razón social y la clave de Registro Federal de Contribuyentes de aquellos sujetos que están tipificados con irregularidades en su situación fiscal como lo son las

famosas listas negras del SAT en la cual lleva todo un proceso, ya que en un primer momento se tipifica como presuntos EDOS y posteriormente como definitivo EDO.

Pero el gran reto sigue estando la falta de investigaciones internas en la administración pública que concluyan en sanciones efectivas y prevengan los actos relacionados con la corrupción. Diversas investigaciones periodísticas y de organizaciones de la sociedad civil han logrado definir las características de una empresa fantasma utilizada para el desvío de recursos públicos.

De acuerdo con datos de la Auditoría Superior de la Federación, existen siete mil claves del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) que identifican a gobiernos estatales, municipales, entidades del poder legislativo, poder judicial y organismos autónomos. En 2018, estos siete mil RFC registraron 36 millones de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet con los que se sustentaron transacciones del gasto público.

Los desvíos de recursos en la frontera norte del país a través de empresas fantasma se convirtieron en un sistema de ordeña del erario. El mecanismo buscó retirar dinero público por vías presuntamente legales, pero al paso de los meses y años se confirmó que se utilizó para la defraudación fiscal.

El Periodismo de Investigación de la Frontera Norte, un proyecto del *International Center for Journalists* en alianza con el *Border Center for Journalists and Bloggers* llevada a cabo por Miriam Ramírez el 08 de julio del 2020, cita que no es un modelo de corrupción asociado a un solo partido político, tampoco a un gobierno. En este trabajo exponen un fragmento del enorme fraude por el que atraviesan las finanzas nacionales: son los desvíos realizados durante las administraciones de ocho gobernadores y 28 alcaldes de la línea fronteriza

En ese universo de transacciones comerciales, las empresas fantasmas operan con amplios márgenes de impunidad. Tan solo en la frontera norte del país, el SAT detectó la operación de unas 536 empresas fantasma que fueron contratadas por gobiernos estatales y municipales, entre 2014 y 2019. La suma del desvío alcanza los 2 mil 628 millones de pesos. (Ramírez, 2020)

La magnitud del tema ha llevado a organizaciones civiles y periodistas a focalizar sus esfuerzos de investigación y denuncia de corrupción hacia áreas específicas de la administración pública. Por ejemplo, las organizaciones Impunidad Cero y Justicia Justa documentaron el uso de unas 22 mil 933 facturas falsas que sustentan supuestos servicios prestados al sector salud en todo el país. En suma, más de 4 mil millones de pesos, entre 2014 y 2019.

Por su parte, el diario EL PAÍS reveló la contratación de servicios por 2 mil 371 millones de pesos que el Ejército Mexicano hizo con 250 empresas detectadas por el Servicio de Administración Tributaria por realizar operaciones simuladas.

El 29 de junio de 2019, la entonces titular del Servicio de Administración Tributaria, Margarita Ríos Fajar, presentó un informe global del impacto que las operaciones simuladas han tenido en los ingresos del país. El cálculo aproximado alcanza los 354 mil 512 millones de pesos, presuntamente evadidos por empresas fantasma entre 2014 a 2019. Una cantidad que representa poco más del 1 por ciento del Producto Interno Bruto del país.

Los servicios de construcción y mantenimiento destacan como los más recurridos por los entes públicos que utilizan a empresas fantasma, según documentó la ASF. En 2018, los entes públicos auditados por la ASF facturaron 13 mil 272 millones de pesos en servicios de construcción y mantenimiento con empresas factoradoras de operaciones simuladas.

El modus operandi de las empresas fantasma se caracteriza por tener prestanombres o nombres falsos, persona fantasma es decir personas físicamente inexistentes o bien el perfil de personas como el de Ignacia. Les roban la identidad, les compran las credenciales del INE o bien, los hacen firmar papeles a cambio de dinero”, explicó el también autor de la investigación Facturas falsas, la epidemia en el sector salud.

Los modelos de corrupción más elaborados por la amplitud, no tanto por una sofisticación intelectual, porque son burdos, intelectualmente es un descaro, las empresas fantasmas son la vía expedita para cometer actos de corrupción, para desviar recursos públicos y

evadir impuestos” habiendo de por medio contratación de directores responsables de obras fantasmas

4.2 Las operaciones simuladas en la prestación de servicios

El desvío de recursos públicos en el sector salud a través de empresas fantasma es un esquema que ha prevalecido durante años, debido a que las instituciones públicas federales y estatales, evaden fácilmente los controles fiscales que impone el Servicio de Administración Tributaria para evitar estas operaciones. En este estudio, Tron Zuccher, Albarrán y Pérez de Acha (2020). El tipo de instituciones de salud que han facturado con empresas fantasma en un periodo de cinco años y los miles de millones de pesos del erario público que, en consecuencia, no se han invertido en el sector salud del país. (Tron Zuccher, Ruiz Albarrán, & Pérez de Acha, 2020)

Las empresas fantasmas se han convertido en el medio a través de las cual entidades de gobierno, en complicidad con particulares, han organizado el desvío de miles de millones de pesos del erario público favoreciendo a empresas externas. Justicia Justa e Impunidad Cero presentan este estudio basado en la expedición de facturas por parte de empresas fantasma a favor de las instituciones públicas del sector salud, tanto del gobierno federal como de las entidades federativas.

Esto revela un sistema de corrupción en el sector salud a nivel nacional, a través del uso y abuso de las empresas fantasma y las facturas falsas para el desvío de recursos públicos. El término “empresa fantasma” se utiliza en México para describir a aquellas empresas que tienen una existencia legal, pero sus operaciones son simuladas.

Lo mismo sucede con personas físicas que aparentan realizar una actividad fiscal. Intencionalmente, y en colaboración con empresas y personas físicas, servidores públicos han utilizado a las empresas fantasma como instrumento para desviar recursos.

Se trata de un sistema en el que se simula la venta de bienes o la prestación de servicios a las instituciones de salud, los cuales son pagados con recursos públicos. Cada una de

las operaciones realizadas deja un rastro en el sistema fiscal: las facturas que expiden las empresas fantasmas para justificar el pago con recursos públicos.

La importancia de las facturas radica en que son la prueba del desvío de recursos, es decir, dinero que dejó de ser utilizado para prestar servicios de salud y que fue entregado a empresas fantasma.

Estas operaciones dejan, además, un segundo rastro: el sistema bancario, pues las instituciones de salud están obligadas a pagar cualquier tipo de contraprestación a través de este medio. Por cada factura emitida, hay un registro de transferencias desde cuentas del gobierno hacia cuentas de particulares, que dejan al descubierto un sistema de delincuencia centrado en el desvío de recursos públicos, operado en uno de los sectores más sensibles del país.

Cada peso pagado a empresas fantasma es la prueba de servicios de salud que fueron robados a millones de mexicanos, de los que fueron privados niños y niñas, personas adultas y adultos mayores. Para los derechohabientes de los sistemas de seguridad social, la situación resulta aún más grave si consideramos que el patrimonio que ejerce el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), así como el resto de las instituciones de seguridad social, proviene no sólo de recursos públicos, sino también de las cuotas que aportan patrones y trabajadores.

Los vínculos de encubrimiento participan servidores públicos de múltiples áreas y va desde quienes se encargan de convocar a una licitación y el procedimiento de compra o la adjudicación de contratos, hasta los responsables de recibir los bienes o servicios (incluyendo al personal del almacén), las áreas contables que realizan los pagos e incluso los órganos internos de control, que son omisos en detectar las irregularidades.

El desvío de recursos públicos en el sector salud, siendo el receptor de una factura una institución de salud, surgen dos aspectos a considerar: que la factura necesariamente fue pagada con recursos públicos y que los bienes y servicios amparados por la factura tenían como finalidad la prestación de servicios de salud pública. En este caso se configura una simulación en la venta de bienes o en la prestación

de servicios señalados y, además, se actualiza el desvío de recursos públicos en tanto la factura es pagada.

Las instituciones de salud de la federación y de las entidades federativas tienen que cumplir con dos obligaciones:

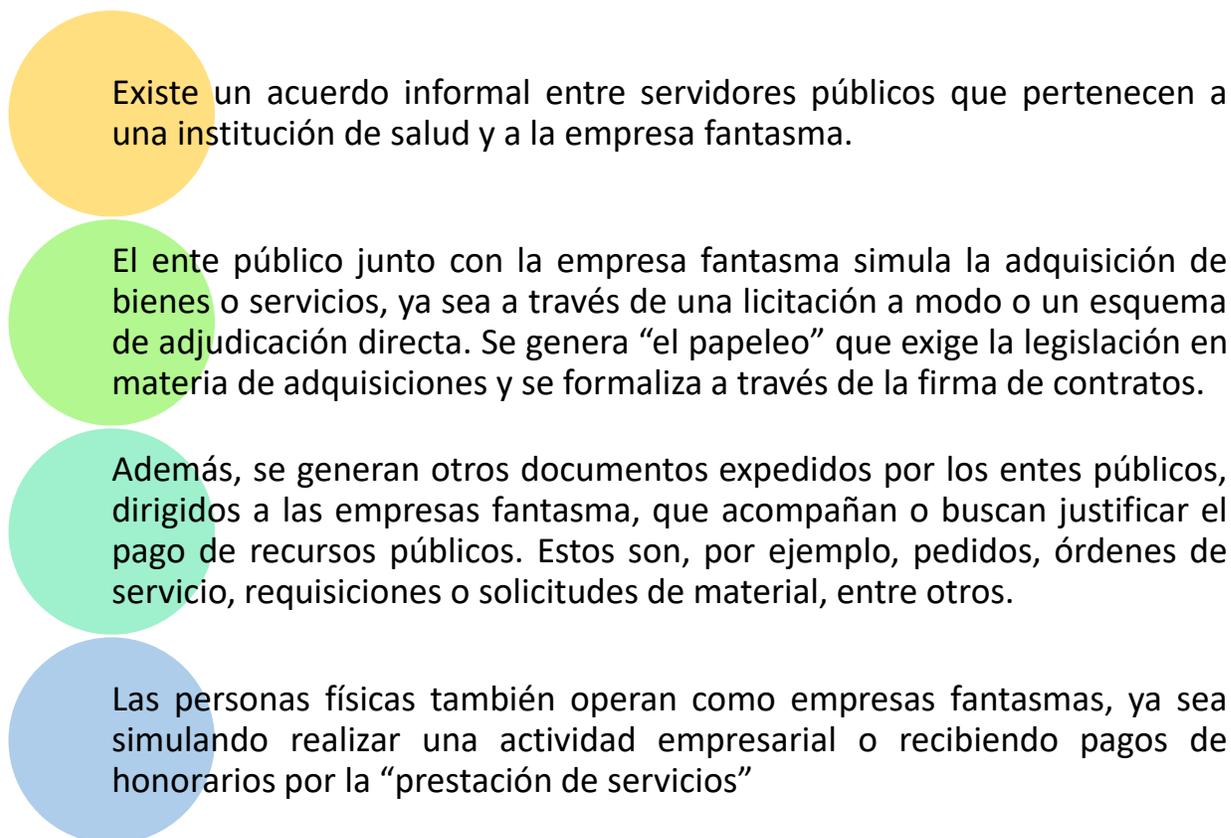
- Contar con documentación comprobatoria de los gastos realizados
- Los pagos se realicen mediante transferencias electrónicas operadas en el sistema bancario, en las cuentas de los beneficiarios.

Todas las operaciones que impliquen el pago de una contraprestación con recursos públicos deben cumplir con obligaciones fiscales y de contabilidad gubernamental, ya sea que se trate de operaciones que tengan su origen en concesiones, contratos, convenios, permisos, licencias, autorizaciones, pedidos u otros instrumentos jurídicos. De esta forma, es forzoso para todas las instituciones exigir facturas como comprobantes fiscales cuando realicen pagos a sus proveedores de bienes y servicios.

La importancia de las facturas radica en que son los documentos comprobatorios y justificativos de los gastos, como lo ordena la legislación en materia de contabilidad gubernamental; de otra manera, el propio sistema jurídico no sólo consentiría la evasión fiscal de los contribuyentes, sino también el desvío de recursos públicos federales, estatales y municipales.

Los servidores públicos deben cumplir con estos requisitos; los que no lo hacen tienen la necesidad de instrumentar una cadena de simulación con el fin de encubrir el desvío de los recursos públicos. En esta cadena, las empresas fantasmas y las facturas falsas juegan un papel fundamental. Antes de realizar pagos por parte de las instituciones de salud, se “arma” un esquema con la empresa fantasma, que se ejemplifica de la siguiente manera:

FIGURA 1 Esquema de Empresas Fantasma



Fuente: Elaboración propia con información de (SAT, 2020)

Los contratos, pedidos o cualquier otro documento son documentación fantasma, ya que se utiliza para cumplir formalmente con las obligaciones que establece la legislación en materia de contrataciones para documentar cualquier tipo de adquisición pública.

Los bienes y servicios que se señalan en estos documentos forman parte del esquema de simulación para lograr su objetivo real: desviar recursos públicos. Si las empresas fantasmas no cuentan con “los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes” que amparen sus facturas, los contratos son sólo medios para encubrir esta situación.

El momento en que se configura el desvío de recursos públicos se actualiza con la expedición de la factura por parte de la empresa fantasma. Para extraer el dinero del erario, el o los funcionarios que autorizan el ejercicio de recursos en cada uno de los entes públicos requieren de una factura que justifique la salida del dinero de las cuentas bancarias de la institución.

4.3 Estrategias para disminuir impuestos

El sistema de encubrimiento de empresas fantasmas que fungen como la caja negra en la que se depositaron los más de cuatro mil millones de pesos detectados en este estudio. La factura es una prueba objetiva sobre el ejercicio de recursos públicos, ya que cada pago realizado por las instituciones de salud debe, necesariamente, estar precedido por este comprobante. De ahí la importancia de los CFDI, ya que en cada uno de ellos es posible identificar al contribuyente que emite la factura y recibe como pago recursos públicos, a la institución de salud que recibe la factura y la paga, y los bienes y servicios que son objeto de la factura.

Los eslabones del sistema de encubrimiento:

- Estructura del sistema de salud y contabilidad gubernamental:

La mayoría de los hospitales, las clínicas y los órganos administrativos se encuentran dentro de la estructura de una institución que, para efecto de este estudio, denominamos “institución concentradora”. La institución concentradora tiene un RFC y ejerce recursos públicos, por lo que contrata bienes y servicios para su uso propio y para los hospitales y órganos que alberga en su interior.

- Interacción del OPD Servicios de Salud, la Secretaría de Salud y los hospitales estatales:

La poca transparencia sobre cuáles son los establecimientos de salud que se encuentran agrupados en cada uno de estos organismos —instituciones concentradoras y la relación que existe entre el OPD Servicios de Salud y la Secretaría de Salud de cada entidad.

- El SAT frente a las instituciones de salud:

El deficiente registro de las instituciones de salud ante el SAT robustece la opacidad de los recursos públicos.

- Falta de rendición de cuentas en el ejercicio de recursos públicos

La falta de rendición de cuentas relativa al ejercicio de recursos públicos de las instituciones del sector salud encubre a las instituciones que utilizan empresas fantasmas para el desvío de recursos públicos.

Los pagos provisionales en cero para declarar después correctamente. Como todos sabemos los contribuyentes efectúan pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración.

Pero que pasas cuando el contador no tiene comprobantes fiscales, estado de cuenta y documentos necesario para su declaración por que el contribuyente no ha ido a dejarlos por descuido o irresponsabilidad al despacho o al contador, pero el contribuyente si tiene operaciones y obtiene ingresos, en ese momento los contadores saben, que si no llegan a declarar, el contribuyente va a tener muchos problemas y multas más en el caso de que llegara a tener una auditoria por la omisión de la declaración.

Entonces lo más fácil que puede realizar es una declaración en cero para que se vea cumplido la obligación y no llegue a llamar la atención al SAT en ese momento es la mejor opción, aunque podría caer en las sanciones establecidas en el artículo 108 y 109 del CFF entre otros y cuando al contribuyente llega con los papeles se procede con su declaración complementaria correcta declarando todo y con ello se evita las multas y caer en una auditoria

- Disminuir el impuesto a cargo en los pagos provisionales

Existen contribuyentes (personas físicas o morales) que tiene n muchos ingresos y pocos gastos o compras y todavía quieren pagar pocos impuestos , aunque los contadores le

explique al contribuyente que el impuesto se tiene que enterar completamente y declarar para no caer en una multa o sanción que podría ser aún más cara que el impuesto a pagar ,en muchos de los casos el contribuyente no lo entiende y exige una menor carga tributaria, por el cual existen contadores que por no perder al cliente deciden inventar gastos y compras que no cuentan con comprobantes fiscales , ni existen tales gastos y los declaran sabiendo todos los problemas que puede llegar a caer

Como es poco probable que el SAT venga a checarte mientras tu no llames la atención del SAT con el incumplimiento de algunas obligaciones, por ello ahí contribuyentes que realizan estas actividades.

- Declaraciones con facturas falsas

Cuando las empresas tienen muchos ingresos y pocos gastos, existen empresas que adquieren facturas falsas de gastos, que compran a los delincuentes para que la utilidad de las empresas sea baja y con ello se pague pocos impuestos o totalmente nada. Esto lo hacen ya que cuando se compra una factura solo se paga una pequeña parte y se puede deducir todo.

- Diferencia entre el efectivo y el dinero depositado en el estado de cuenta

Los ingresos y en efectivo soy muy difíciles de vigilar y por ello existen contadores que cuando tienen clientes o contribuyentes con muchos ingresos lo mejor es que pueden aconsejar a cobrar o pagar en efectivo y solo depositar lo necesario con ello evitando el pago de los impuestos en los ingresos por efectivo ya que no se declara ante el SAT , solo puede vigilar los pagos electrónicos pero en efectivo no, como es poco probable que el SAT venga con el incumplimiento de alguna obligación .esto recae en las sanciones que establece en el artículo 108 y 109 del CFF.

- Conciliar facturas (CFDI³) de gastos con factura de público en general

Existen empresas que deciden pagar pocos impuestos y como no emiten factura al público en general con una diferencia del 2% al 10% más sobre el total de sus gastos y compras para conciliar sus gastos con ingresos y pagar pocos impuestos ya que su utilidad es mínima de igual manera recae en el artículo 108 y 109 del CFF.

- Facturar a nombre del contribuyente

Existe una forma de obtener más deducciones para el contribuyente que es solicitar a sus familiares y conocidos que facturen a nombre de él y con ello tener más facturas de gastos para poder deducirlos y con ello disimular su impuesto.

- No repartir las utilidades con la creación de nuevas razones sociales

El reparto de utilidades es un derecho constitucional de los trabajadores que suelen ser venerado por los empleadores. Este consiste en la participación que deben tener los trabajadores de las ganancias del patrón para el cual laboran.

Las empresas obligadas a otorgar el reparto de utilidades deben hacerlo a los trabajadores que trabajaron al menos 60 días en un año. Según la Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo (Pofedet año), la mitad de las utilidades que recibirá el empleado se calcula con base en los días trabajados y la otra mitad a partir del monto de los salarios percibidos

Sin embargo, hay empresas que utilizan ciertos mecanismos para darle la vuelta al reparto uno de ellos es la creación de nuevas razones sociales

Ya que la ley federal del trabajo exenta de obligaciones a las empresas de nueva creación durante el primer año de funcionamiento. Entonces las empresas cambian de razón social para que se consideren como nuevas empresas, aunque siguen teniendo los mismos

³ CFDI refiere: Comprobante Fiscal Digital

empleados y siguen produciendo los mismos bienes, pero con ello logran evitar el reparto de las utilidades.

Estas son algunas acciones que pueden hacerte acreedor de multas e infracciones Ante el IMSS;

- No registrarte en el IMSS como patrón
- No inscribir a tus trabajadores al seguro social o no hacerlo dentro de las fechas establecidas
- No notificar al instituto la modificación de salario a tus trabajadores
- Entregar avisos, formularios o comprobantes de afiliados falsos
- Inexistencia de registro de nomina
- Registrar el salario de empleados menor al real

CONCLUSIONES

Las empresas que realizan operaciones simuladas se han convertido en un grave problema que enfrenta la administración tributaria en México cada vez con mayor volumen, esto debido a que las empresas han implementado estrategias cada vez más detalladas aprovechando las lagunas fiscales y los beneficios de los diferentes tipos de regímenes fiscales para no declarar o informar correctamente sus impuestos, así como sus ingresos o propiedades siendo una manera efectiva para disminuir el pago de sus obligaciones tributarias.

A este tipo de empresas se les conoce como empresas “fantasma” o empresas pantalla. Este tipo de empresas no cuentan con instalaciones, ni con una infraestructura real, ni personal trabajando, ni capacidad para dar servicios o producir bienes. Son empresas que no existen físicamente y que por lo general se utilizan para cometer presuntos delitos como la evasión de impuestos, lavado de dinero o el desvío de recursos públicos.

Las empresas “fantasma” por sí mismas no evaden impuestos, ni lavan dinero, ni desaparecen recursos públicos, sino que requieren de toda una estructura de funcionarios corruptos que diseñen el esquema para simular contrataciones para desviar el dinero, así como de múltiples operadores, como asesores financieros, abogados, notarios, despachos de contadores y prestanombres que lo ejecuten al más puro estilo del crimen organizado, además del contubernio de unas autoridades que permitan y favorezcan la impunidad y la protección de esta red de corrupción.

Creando un medio de defensa más estructurado para obtener cómodas ganancias aun estando convencidos que evaden sus obligaciones tributarias, procurando justificar las acciones que realiza frente al margen de la ley, siendo estas el principal motivo de confusión e incertidumbre estimulado a los contribuyentes a evadir el exceso y desorden de las disposiciones fiscales.

A través de los años, han surgido varios tipos de auditoría, cada una en búsqueda de la detección de errores que puedan causar desviaciones de recursos o que evidencien

deficiencias dentro de la administración tanto de las organizaciones como del Estado mismo.

Las auditorías han sido creadas con fines específicos y con el propósito de, mitigar errores, analizar de manera razonable la situación financiera y los resultados obtenidos en la operación, con el objetivo de hacer una mejor toma de decisiones. Son múltiples y muy creativas las formas en que pueden dar, en la actualidad los fraudes en estados financieros. Habitualmente, manejan varias entradas en el libro diario en las que se involucran diferentes tipos de falsedades, convirtiéndose en el delito más difícil de detectar.

La auditoría forense en este sentido ha presentado una gran evolución adaptándose a las exigencias del medio que cada vez presenta más sofisticación en este tipo de hechos. El fraude a los estados financieros es uno de los más utilizados no sólo en México sino en todo el mundo, que consiste en la inclusión de información distorsionada dentro de los estados financieros, donde generalmente se sobreestiman activos o ingresos o se subestiman pasivos o gastos, también en la práctica llamada carrusel, la cual se refiere a las operaciones que lleva a cabo empresas que facturan IVA, pero no enterar al sistema de relación tributaria principalmente mediante exportaciones ficticias. Para obtener grandes ventajas en la sociedad, saldos a favor en devolución o compensación, en la sociedad.

Por otra parte, encontramos a las empresas pantalla o también denominada empresa interpuesta, en su sentido más básico, se trata de una empresa constituida con una forma aparentemente legal, pero que actúa como su nombre indica como una pantalla, interponiéndose, para encubrir actividades ilegales o sirven como intermediarios entre operaciones de las empresas del grupo y con ellas evitar pagar los impuestos correspondientes a esas operaciones. Estas empresas como usualmente se conoce, son normalmente utilizadas como una forma de blanquear dinero, evadir capitales o encubrir acciones delictivas, comerciales y bancarias o propiamente delitos.

Todas estas malas prácticas pueden ser tal vez una mirada a los asuntos financieros ante inversionistas, entidades bancarias, entes de control, aseguradoras y todo su entorno

comercial; todas las presiones ejercidas por el medio con el fin de mostrar resultados hacen que se generen estados financieros fraudulentos.

Los EFOS y EDOS son términos que se comenzaron a conocer después de la Reforma fiscal del 2014 en la cual apareció la referencia al artículo 69-B en el Código Fiscal de la Federación, el cual se crea en base a la necesidad de poder detectar y controlar las operaciones electrónicas con fines de evasión fiscal y de igual forma a los contribuyentes que generen este tipo de operaciones para su beneficio.

En este trabajo de investigación se hace referencia a la evasión fiscal mediante operaciones simuladas, donde este último término es utilizado para hacer referencia a las empresas que simulan transacciones de venta de productos o servicios sin que estas sean reales; en resumen, las empresas no tienen activos humanos ni materiales para poder ofrecer el servicio, venta o simplemente no existe un domicilio fiscal real de operación.

El contador forense es un profesional que hoy goza de buen prestigio, la sociedad encuentra en él un aliado contra la corrupción, pues previene, investiga, detecta y evalúa irregularidades ocurridas al interior de las organizaciones tanto públicas como privadas. Este delito es perpetrado generalmente por los gerentes y directores de las compañías con la intención de afianzar la imagen económica y el prestigio de estas. Es evidente que la gerencia puede beneficiarse directamente del fraude cuando venden acciones, reciben bonos de desempeño o al utilizar el reporte falso para ocultar otro fraude.

BIBLIOGRAFÍA

- Agnar Sandmo, & Michael Allingham. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. La Universidad Panamericana. Recuperado el 07 de Mayo de 2020, de https://books.google.com.mx/books?hl=es&lr=&id=T58HVWmYwkC&oi=fnd&pg=PA305&dq=Income+Tax+Evasion:+A+Theoretical+Analysis&ots=ehcg3_MZIs&sig=a6idEvrWh3HfMfldbMmZQ8uDSJo#v=onepage&q=Income%20Tax%20Evasion%3A%20A%20Theoretical%20Analysis&f=false
- Allingham Sandmo. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. La Universidad Panamericana. Recuperado el 07 de Mayo de 2020, de https://books.google.com.mx/books?hl=es&lr=&id=T58HVWmYwkC&oi=fnd&pg=PA305&dq=Income+Tax+Evasion:+A+Theoretical+Analysis&ots=ehcg3_MZIs&sig=a6idEvrWh3HfMfldbMmZQ8uDSJo#v=onepage&q=Income%20Tax%20Evasion%3A%20A%20Theoretical%20Analysis&f=false
- Alonso Gonzalez. (2018). Fraude y delito fiscal en el IVA, fraudes carrusel, truchas y otras tramas, Madrid, Marcial Pons. (I. d. Fiscales, Ed.) Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Recuperado el 16 de Agosto de 2020, de <https://www.avalia.com.mx/el-fraude-carrusel-en-mexico/>, (p. 245)
- Andrés Sevilla Arias. (31 de Octubre de 2015). Estados Financieros. Recuperado el 15 de Agosto de 2021, de <https://economipedia.com/definiciones/estados-financieros.html> (p. 32)
- Arias Andrés Sevilla. (2015). a. Estados Financieros. Recuperado el 10 de Febrero de 2021, de <https://economipedia.com/definiciones/estados-financieros.html>
- Arias Andrés Sevilla. (2015). b. Estados Financieros. Recuperado el 10 de Febrero de 2021, de <https://economipedia.com/definiciones/estados-financieros.html>
- Blanca Estela Montes de Oca Romero. (2017). Auditoría Forense y Fraude Fiscal. Recuperado el 19 de Diciembre de 2020, de https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r25_trabajo-10.pdf (pp. 44-49)

Carlos Chaurad & Carlos Espinosa. (2019). Jusdisprudencia VIII-P-1aS-517. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 132. Recuperado el 12 de Mayo de 2020, de http://cesmdfa.tfja.gob.mx/pdf/Rev_TFJA_Feb_2019.pdf

Código de Comercio (CC). (2019) .Recuperado el 09 de Junio de 2020, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Codigo_de_Comercio.pdf

Código de Comercio (CC). (2019) Capitulo XX. Recuperado el 09 de Junio de 2020, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Codigo_de_Comercio.pdf

Código de Comercio (CC). (27 de 08 de 2009). Recuperado el 02 de Enero de 2022, de <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-de-comercio/gdoc/> (p.32).

Código de Comercio (CC). (27 de 08 de 2009). Recuperado el 02 de Enero de 2022, de <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-de-comercio/gdoc/> (p.33).

Código de Comercio (CC). (27 de 08 de 2009). Recuperado el 02 de Enero de 2022, de <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-de-comercio/gdoc/> (p.34)

Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP). (2016). a. Código Nacional de Procedimientos Penales, Art 422. Recuperado el 26 de Octubre de 2020, de Código Nacional de Procedimientos Penales : http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf

Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP). (2016). b .Código Nacional de Procedimientos Penales, Art 422. Recuperado el 26 de Octubre de 2020, de Código Nacional de Procedimientos Penales : http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf

Código Penal Federal. (CPF). (2020). Código Penal Federal. México : Independently Published. Recuperado el 02 de Julio de 2020, de <https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/anti-briberyconvention/2739935.pdf>

Consejo Nacional de Amortización Contable (CONAC). (27 de Septiembre de 2018). a. DOF. Recuperado el 11 de Febrero de 2022, de https://www.conac.gob.mx/work/models/CONAC/normatividad/NOR_01_13_002.pdf

Consejo Nacional de Amortización Contable (CONAC). (27 de Septiembre de 2018). b. DOF. Recuperado el 11 de Febrero de 2022, de https://www.conac.gob.mx/work/models/CONAC/normatividad/NOR_01_13_002.pdf (p. 8)

Denisse Tron Zuccher. Mariana Ruiz Albarrán & Luis Pérez de Acha. (Marzo de 2020). Recuperado el 14 de Diciembre de 2021, de [impunidadcero: https://www.impunidadcero.org/uploads/app/articulo/134/contenido/1582917188160.pdf](https://www.impunidadcero.org/uploads/app/articulo/134/contenido/1582917188160.pdf)

Diario Oficial de la Federación (DOF). (12 de Noviembre de 2021). Artículo 46 A. Recuperado el 17 de Enero de 2022, de <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-fiscal-de-la-federacion/titulo-tercero/capitulo-unico/#:~:text=Art%C3%ADculo%2046%2DA.&text=Contribuyentes%20que%20integran%20el%20sistema,del%20Impuesto%20sobre%20la%20Renta>.

Diario Oficial de la Federación (DOF). (2016). Recuperado el 04 de Diciembre de 2020, de <http://www.dof.gob.mx/>

Diario Oficial de la Federación (DOF). (2018). Recuperado el 04 de Diciembre de 2020, de <http://www.dof.gob.mx/>

Diario Oficial de la Federación (DOF). (2019). Recuperado el 04 de Diciembre de 2020, de <http://www.dof.gob.mx/>

Elena Trujillo. (2020). Fraude Fiscal. Economipedia. Recuperado el 19 de Agosto de 2020, de <https://economipedia.com/definiciones/fraude-fiscal.html>

Estefanía Solari. (2010). Percepción sobre la Evasión Fiscal en la Argentina. Redalyc. Recuperado el 16 de Mayo de 2020, de <https://www.redalyc.org/institucion.oa?id=14939&tipo=coleccion>

H. Congreso de Unión Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC). (18 de Junio de 2021). Artículo 93. CFPC. Recuperado el 18 de Mayo de 2021, de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFPC.pdf>

- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (07 de Junio de 2021) Artículo 210 . Leyes Biblio. Recuperado el 10 de Enero de 2022, de Código Federal de Procedimientos Civiles: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Codigo_Federal_de_Procedimientos_Civiles.pdf (p. 31)
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2014).a . Justicia.com. Recuperado el 04 de Octubre de 2019, de <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-fiscal-de-la-federacion/titulo-primer/capitulo-i/> (p .31)
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2014).b. Justicia.com. Recuperado el 04 de Octubre de 2019, de <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-fiscal-de-la-federacion/titulo-primer/capitulo-i/> (p .31)
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2019). Artículo 30. Código fiscal de la federación. Recuperado el 16 de Octubre de 2020, de <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigofiscaldelafederacion/titulo-primer/capitulo-i/> (pp.59-60).
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2019). Artículo 69-B ,a,. Recuperado el 04 de Octubre de 2019, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2019). Artículo 69-B ,b,. Recuperado el 04 de Octubre de 2019, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2019). Artículo. 108. a. Recuperado el 18 de Febrero de 2020, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2019). Artículo. 108. b. Recuperado el 18 de Febrero de 2020, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf

- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2019).Articulo 69-B. México. Recuperado el 27 de Septiembre de 2020, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2020). Articulo 113 . Recuperado el 18 de Diciembre de 2020, de Código Fiscal de la Federación: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF). (2020). Articulo 28. Recuperado el 07 de Marzo de 2020, de Gob.mx: https://www.tjabcs.gob.mx/wp-content/uploads/2020/10/8_090120.pdf
- H. Congreso de Unión Código Fiscal de la Federación (CFF).). (2 de Abril de 2014). Recuperado el 19 de Febrero de 2021, de diputados.gob.mx: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf
- H. Congreso de Unión Reglamento del Código Fiscal de la Federación. (RCFF) (2 de Abril de 2014). Recuperado el 19 de Febrero de 2021, de diputados.gob.mx: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf
- Jeremy Bentham. (1955). La prueba civil. Buenos Aires: Arayú. Recuperado el 02 de Enero de 2022 (pp. 78-82)
- José Ovalle Favela (1991). Teoria general del proceso. México: Harla. Recuperado el 07 de Enero de 2022
- Julio Paulo, & Tito Livio, (1992). Contabilidad; Antecedentes históricos teoría contable estudio y metodología. Recuperado el 2021 de Septiembre de 27, de Capitulo 2: http://ri.uaemex.mx/bitstream/handle/20.500.11799/107915/secme16867_4.pdf?sequence=4&isAllowed=y
- Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM). (2019). Artículo 29 . Recuperado el 12 de Abril de 2020, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_140618.pdf
- Mariam Ramírez, M. (8 de Julio de 2020). Frontera de papel: Desvíos de empresas fantasma en el norte de México. International Center for Journalists en alianza con

el Border Center for Journalists and Bloggers. Recuperado el 20 de Julio de 2021, de <https://www.borderhub.org/noticias-especiales/frontera-de-papel-desvios-de-empresas-fantasma-en-el-norte-de-mexico/>

Miguel Acosta Romero. (2004). Tratados de Sociedades Mercantiles. En Tratados de Sociedades Mercantiles (pág. 587). México. Recuperado el 07 de Julio de 2019, de <https://www.amazon.com/-/es/MIGUEL-ACOSTA-ROMERO/dp/9700747271>

Normas de Informacion Financiera (NIF). A 1. (2014). Recuperado el 23 de Enero de 2022, de <https://vlex.com.mx/vid/nif1estructuranormas857890932#:~:text=Esta%20Norma%20tiene%20por%20objeto,Conceptual%20y%20las%20NIF%20particulares.>

Normas de Informacion Financiera (NIF). A 3. (2019). Recuperado el 09 de Diciembre de 2021, de http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1165/1165_u2_a3.pdf

Normas de Informacion Financiera (NIF). A 3. (2019). Recuperado el 09 de Diciembre de 2021, de http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1165/1165_u2_a3.pdf (pp. 1-19)

Normas de Informacion Financiera (NIF). A 4. (26 de Febrero de 2022). Obtenido de https://www.contaduria.uady.mx/files/material-clase/raul-vallado/CF05_NIFA4.pdf (pp. 1-11)

Normas de Informacion Financiera (NIF). A 5. (2014). Recuperado el 09 de Diciembre de 2021, de http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1165/1165_u3_a13.pdf

Organización para la Cooperacion y el Desarrollo Economicos (OCDE). (2016). Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. En Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. OCDE. Recuperado el 15 de Agosto de 2021, de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accion-5-informe-finale-2015_9789264267107-es

Ortega Diaz & Peña Pérez. (2014). la auditoría forense, una herramienta de control en el sector público y privado. Recuperado el 10 de Febrero de 2020, de <https://revistas.unl.edu.ec/index.php/suracademia/article/view/263/241>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECOM). (2019). Boletín de noticias fiscales internacionales. Recuperado el 29 de Marzo de 2019, de https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/boletines-internacionales/2019/marzo/boletin_de_noticias_fiscales_internacionales_del_25_al_29_de_marzo_de_2019_.pdf

Sara Barajas, Raymundo Campos, Andrés Zamudio & Horacio Sobarzo. (Enero 2011). Evasión fiscal derivada de distintos esquemas de facturación. Colegio de México. Recuperado el 10 de Agosto de 2020, de http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/2010_eva_fis_der_dis_esque_fac.pdf , (pp. 4-5)

SAT. (2019). a .Recuperado el 12 de Agosto de 2020, de <https://www.gob.mx/sat>

SAT. (2019). b .Recuperado el 12 de Agosto de 2020, de <https://www.gob.mx/sat>

SAT. (2019). c .Recuperado el 12 de Agosto de 2020, de <https://www.gob.mx/sat>

SAT. (2019). d .Recuperado el 12 de Agosto de 2020, de <https://www.gob.mx/sat>

SAT. (2020) .Recuperado el 19 de Octubre de 2020, de <https://www.gob.mx/sat>

SAT. (2020) .Recuperado el 30 de Julio de 2020, de <https://www.gob.mx/sat>

Stefany Andrea Suarez Beltrán & Marye Shirley Perea Obregon (2009). El impacto de la auditoría forense como técnica en la detección. Recuperado el 18 de Octubre de 2020, de https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/7980/1/2018_auditoria_deteccion_fraude.pdf

Victoria Bembibre, (21 de Agosto de 2013). Definición ABC. Recuperado el 14 de Diciembre de 2021, de Contabilidad: <https://www.definicionabc.com/economia/contabilidad.php>