



Universidad Juárez Autónoma de Tabasco
División Académica de Ciencias Económico Administrativas



“Impacto del sistema de control interno en operaciones inexistentes o simuladas”

Para obtener el grado de:
Maestro en Contaduría Pública

En la Línea de Generación y Aplicación del Conocimiento:
Estudios contables, de auditoría y control interno para el desarrollo de las entidades públicas, privadas y sociales en ambientes globalizados

Presenta:
Luis Gerardo Grageola Santos

Bajo la dirección de:
Germán Martínez Prats

En codirección de:
José Guadalupe Sánchez Ruiz



**UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO**

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"



**DIVISIÓN ACADÉMICA
DE CIENCIAS
ECONÓMICO
ADMINISTRATIVAS**

DIRECCIÓN

OFICIO: D-JEP/238/2020

Villahermosa, Tabasco; a 30 de octubre de 2020

LIC. MARIBEL VALENCIA THOMPSON
JEFA DEL DEPARTAMENTO DE CERTIFICACIÓN
Y TITULACIÓN DE SERVICIOS ESCOLARES
PRESENT E

De conformidad con lo establecido en el Artículo 69 y 70 Fracción II y III del Reglamento General de Estudios de Posgrados de la UJAT, me permito comunicar a usted, que el **Dr. Germán Martínez Prats**, director y el **Dr. José Guadalupe Sánchez Ruiz**, codirector, dirigieron y supervisaron la tesis:

**"IMPACTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN OPERACIONES
INEXISTENTES O SIMULADAS"**

Proyecto de investigación elaborado por el **C. LUIS GERARDO GRAGEOLA SANTOS** egresado de la Maestría en Contaduría. Los miembros del Jurado de Examen Profesional, integrado por los profesores: Dra. Candelaria Guzmán Fernández, Dr. José Guadalupe Sánchez Ruiz, Dr. Germán Martínez Prats, M. Aud. José María Nieto Contreras y la Dra. Aranzasu Ávalos Díaz, revisaron y señalaron las modificaciones pertinentes a dicho trabajo y que el interesado efectuó. Por lo tanto, **puede imprimirse.**

ATENTAMENTE


DR. LUIS MANUEL HERNÁNDEZ GOVEA
DIRECTOR

UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO



DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS
DIRECCIÓN

c.c.p. Archivo
MLXV/cmg

Agradecimiento:

Junto al agradecimiento va el reconocimiento, y hoy reconozco que volví a las aulas porque mi deber es servir al interés público. Tengo claro que reconozco el papel de tres grandes instituciones que me han traído al punto en el que estoy y a los cuales agradezco inmensamente:

- Mi hogar, el mejor de todos
- Mi fe, que abrazo día a día
- Y mi querida Universidad Juárez Autónoma de Tabasco a la que le aplaudo una vez más.

Soy una persona con muchos privilegios en la vida y Dios siempre ha estado ahí conmigo, le agradezco al autor de lo que soy.

También agradezco a mis maestros... cada vez me sorprenden más, en realidad los maestros de la UJAT han sido una verdadera inspiración para mí.

A mis compañeros, gracias por la oportunidad de convivir con ustedes.

Doctor Germán Martínez Prats muchas gracias por ser un gran apoyo en mi vida académica y profesional.

Agradecimiento especial

Dentro de los privilegios que cuento, está el recibido por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT) por medio del cual he podido iniciar y terminar mis estudios de posgrado. Agradezco no sin antes ponerme a la orden.

El estímulo económico recibido por medio de esta institución a través del Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC) ha sido un aliciente para continuar el desarrollo de mi carrera académica y profesional.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México.

CARTA DE AUTORIZACIÓN

El que suscribe, autoriza por medio de la presente a la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco (UJAT), para que utilice tanto en formato físico como digital, la tesis de grado con título “IMPACTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN OPERACIONES INEXISTENTES O SIMULADAS” de la cual soy autor y titular de los derechos de autor.

La finalidad del uso y manejo de la tesis por parte de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, será única y exclusivamente para difusión y educación sin fines de especulación comercial, autorización que se hace únicamente de forma enunciativa para compartir su contenido en la Red Abierta de Bibliotecas Digitales y a cualquier otra red académica con las que la UJAT tenga relación

Por lo anterior, libero a la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco de cualquier reclamo legal que pudiera ejercer respecto al uso o manipulación de la tesis arriba mencionada y para los fines estipulados en este documento.

Se firma la presente autorización en la ciudad de Villahermosa, Tabasco a los 30 días del mes de octubre del año 2020.



Luis Gerardo Grageola Santos

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD

Luis Gerardo Grageola Santos estudiante del programa en la maestría en contaduría pública con registro PNPC 005095 de la División Académica de Ciencias Económico Administrativas en la UNIVERSIDAD JUÁREZ AUTÓNOMA DE TABASCO como autor de la presente tesis para el grado de maestro titulado “IMPACTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN OPERACIONES INEXISTENTES O SIMULADAS”.

DECLARO QUE:

Esta tesis es mi trabajo propio; con excepción de las citas en las que he dado crédito a sus autores, así mismo, afirmo que no ha sido presentada para la obtención de algún título o grado equivalente.

Del mismo modo, asumo frente a la Universidad cualquier responsabilidad que pudiera derivarse de la autoría o falta de originalidad del contenido de la tesis presentada de conformidad con el ordenamiento vigente.

Villahermosa, Tabasco a 30 de octubre de 2020



Luis Gerardo Grageola Santos

Resumen

En materia fiscal existe una relación estrecha entre la autoridad hacendaria y los contribuyentes, la cual ha tenido diversos pasajes sombríos a lo largo de la historia, tanto de los contribuyentes hacia la autoridad como de manera viceversa. Un claro ejemplo de lo anterior, lo apreciamos en una práctica arraigada por ciertos contribuyentes; y hablamos por supuesto de la evasión fiscal, la cual se ha sofisticado de tal modo, que en la actualidad se puede visualizar uno de sus brazos más poderosos llamado: inexistencia o simulación de las operaciones.

Los contribuyentes a través de su personalidad y capacidad jurídicas tanto propias como de sus entidades económicas para realizar operaciones económicas; han provocado cierta desconfianza en el fisco, el cual a través de mecanismos legales los busca y persigue de tal modo que llega a hostigarlo frecuentemente, provocando una alteración sostenida en la relación jurídico fiscal.

No obstante, aunque con muchos sinsabores, a todos los ciudadanos nos conviene que ambas partes puedan llevar una relación sana, si bien es cierto que la autoridad hacendaria utilizará medios legales, los contribuyentes aparte de contar con medios igualmente jurídicos, tienen un plus regulado por la teoría técnica; que avanza de tal modo por todos los rincones de la entidad económica, que lo convierte en un mecanismo de defensa poderoso contra cualquier posible riesgo ya sea fiscal o financiero, y este es el llamado control interno, el cual puede crear cierta certidumbre para ambas partes de la relación fiscal.

No debemos olvidar el principio de la solidaridad económica, estipulado implícitamente en nuestra carta magna, el cual tiende a recordarnos que necesitamos contribuir al gasto público para sustentar las necesidades de nuestra nación, no sin pasar por

alto el reafirmar que es una obligación tanto legal como cívica cumplir de manera proporcional y equitativa a dicho gasto.

Así mismo la autoridad hacendaria debe hacer valer el estado de derecho que inviste a los contribuyentes y no vapulear su esfera jurídica ya que los contribuyentes a través de grandes movimientos sociales han reclamado y ganado dicha esfera jurídica emitida en las distintas legislaciones vigentes. Por el bien de nuestro país y el bien común, hagamos posible esta sana relación fiscal.

Palabras claves: contribuyentes, operaciones inexistentes, control interno, entidad económica.

Índice de tablas

Tabla 1 Forma 156/CFE Informe y documentación.....	37
Tabla 2 Forma 157/CFE Informe y documentación.....	38
Tabla 3 Presentación del instrumento de medición acumulado	89
Tabla 4 Presentación de cuestionario por dimensión y codificación	91
Tabla 5 Operacionalización de la variable	93
Tabla 6 Control interno en los activos fijos	107
Tabla 7 Control interno en los inventarios.....	108
Tabla 8 Control interno en los gastos por servicios adquiridos	110

Índice de figuras

Figura 1. Relación: contribución-gasto.....	19
Figura 2 Efecto carrusel de los CFDI comercializados.....	29
Figura 3 Proceso de control interno en las organizaciones.....	47
Figura 4 El control interno y sus componentes básicos.....	54
Figura 5 Agrupación de criterios de modelo COCO.....	62
Figura 6 Principios básicos de COSO Small Co.....	68
Figura 7 Componentes y peculiaridades del departamento de auditoría interna.....	70
Figura 8 Gráfica: ambiente de control.....	94
Figura 9 Gráfica: evaluación de riesgos.....	96
Gráfica 3: Figura 10 Gráfica: actividades de control.....	97
Figura 11 Gráfica: información y comunicación.....	98
Figura 12 Gráfica: supervisión y monitoreo.....	100

Tabla de contenido

Introducción	12
Capítulo 1 Diseño de la investigación	15
1.1 Planteamiento de problema	15
1.2 Preguntas de investigación	22
1.2.1 Pregunta general:.....	22
1.2.2 Preguntas específicas:.....	22
1.2 Justificación:.....	22
1.4 Objetivos:	25
1.5 Hipótesis.....	26
Capítulo 2 Marco teórico:.....	27
2.1 Antecedentes del esquema fiscal	27
2.2 Tratamiento del esquema fiscal en la actualidad.....	33
2.3 La simulación fiscal.....	40
2.3.1 Simulación de actos e inexistencias	42
2.4 Antecedentes de control interno	46
2.5 El sistema de control interno, concepto e importancia.....	50
2.6 Modelo de control interno COSO	52
2.6.1 Ambiente de control	55
2.6.2 Evaluación de riesgos	56
2.6.3 Actividades de control.....	57
2.6.4 Información y comunicación	58
2.6.5 Monitoreo de controles	58
2.7 Importancia del control interno	60
2.8 Modelo COCO	61
2.9 El control interno en las Mipymes.....	64
2.10 El papel del departamento de auditoría interna en el control interno	69
2.10.1 ubicación del departamento o área de auditoría interna	71
2.11 Ética profesional y tributaria	73
2.11.1 Evasión, elusión y defraudación fiscal fiscal.....	78
2.12 Principios de la ética profesional.....	81
Capítulo 3 Metodología de la investigación.....	85
3.1 tipo de investigación.....	85

3.2 Método de la investigación.....	85
3.3 Enfoque de la investigación	85
3.4 Diseño de la investigación.....	86
3.5 Población y selección de la muestra.....	86
3.6 Recolección de datos.....	88
3.7 Técnicas e instrumentos	88
3.8 Operacionalización de las variables	92
Capítulo 4 Análisis e interpretación de los resultados.....	94
Conclusiones y recomendaciones	103
Anexos	113
Bibliografía.....	119

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México.

Introducción

Las prácticas de evasión fiscal que durante muchos años ha perseguido la autoridad hacendaria en nuestro país, se ha desarrollado y sofisticado cada día más; ha provocado un significativo decremento en el sistema de recaudación federal. Un claro ejemplo de evasión se encuentra en la compraventa de comprobantes fiscales ampliamente conocidos como CFDI (Comprobante Fiscal Digital por Internet).

Desde sus inicios este esquema partió de usar comprobantes apócrifos con la finalidad de deducir y acreditar los montos amparados en dichos comprobantes, hasta llegar a plasmar en comprobantes fiscales fidedignos las operaciones, pero sin contar con esencia económica hablando técnicamente o sin validez desde el punto de vista legal ya sea por vicios de los elementos o por inexistencia del consentimiento u objeto, todo esto evidencia que una operación es irreal pues, no se cuenta con el debido respaldo de las operaciones plasmadas en los comprobantes fiscales.

Entre los contribuyentes hay quienes realizan operaciones comerciales mas no cuentan con los recursos ni la infraestructura que necesitan para comprobar las operaciones que pretenden materializar. Debido a lo anterior, el ejecutivo federal tiende a lidiar con una dificultad existente y sostenida: La erosión de las cargas tributarias. La cual evita el ingreso de recursos financieros en el fisco federal de nuestro país, que traerían solvencia en las necesidades públicas y un efecto en los principios de desarrollo indicados en nuestra carta magna.

Las entidades económicas deben hacer uso de los recursos a su disposición, los cuales se deben ajustar a las necesidades de cada entidad económica y de cada contribuyente en

particular. El recurso mejor conocido fuera del sistema legal¹ es el sistema de control interno regulado por la normatividad técnica. Este recurso utilizado eficientemente puede evitar que directivos o líderes de las organizaciones puedan incurrir en operaciones inexistentes o en actos simulados que podrían acarrear fuertes retribuciones para las entidades económicas o impedir que empleados que tienen a cargo realizar operaciones a nombre de la empresa pongan en evidencia la continuidad del negocio en marcha, ya que si bien este recurso podría ayudar en la consecución de los objetivos, su ineffectividad o nula aplicación terminaría por truncarlos posiblemente.

El papel que desempeña el contribuyente y la autoridad fiscal es necesaria para tener una relación fiscal sana, pero el impacto provocado por la inexistencia de operaciones o la simulación, que en muchos de los casos son orientados y monitoreados por profesionales con poco o basto conocimiento de las normas fiscales, puede provocar que se rompa esa relación sana y acarrear consigo una serie de consecuencias en efecto carrusel, como violaciones a los principios de la ética profesional, incapacidad del estado para mantener del gasto público, freno en iniciativas públicas y privadas y la lista continúa y podría ser numerosa.

Por lo anterior expuesto, las organizaciones deben requerir controles suficientemente maduros y firmes, para evitar toparse con cualquier supuesto de los referidos en el código fiscal de la federación y de cualquier presunción que pudiera alegar la autoridad hacendaria, pues ésta proporciona datos acerca de los contribuyentes sobre los que ha declarado presunción, pues derivado de la “entrada en vigor y hasta la fecha 2,757 contribuyentes se encuentran como presuntos simuladores, 122 como desvirtuados y 5,197 son contribuyentes

¹ El recurso utilizado por la autoridad hacendaria en México se encuentra en el artículo 69-B del CFF con la presunción de inexistencia de las operaciones, además de los recursos de facultades de comprobación, revisiones electrónicas entre otros especificadas en el CFF y leyes particulares.

que realizan actividades inexistentes” (Tributaria, 2019). A través de un comunicado de prensa se dio a conocer que:

Durante la presentación del informe de esta mesa, que impulsa la estrategia; juntos contra la ilegalidad, se destacó que la recaudación derivada de las publicaciones de empresas y contribuyentes relacionados con la facturación de operaciones inexistentes fue de 7,100 millones de pesos. (SAT, 026/2017)

Es de suma importancia que las entidades económicas mediante procedimientos eficientes y actividades de control, puedan evitar en lo posible la presunción de operaciones inexistentes, lo cual es la aportación que pretende esta investigación.

Capítulo 1 Diseño de la investigación

1.1 Planteamiento de problema

Debido a las prácticas de evasión fiscal, que han evolucionado con el paso de los años hasta convertirse en prácticas cada vez más complejas por parte algunos contribuyentes, el fisco federal ha tenido que utilizar instrumentos legales que eliminen o corrijan esta clase de prácticas que afectan el acto de recaudación fiscal.

Es claro que la sociedad del país dista mucho de tener en sus contribuyentes como cultura; el civismo fiscal, y que en momentos se llega hasta el oportunismo, se puede adicionar a esto el significativo grado de corrupción que opera en todo el territorio mexicano y en los diversos sectores de la población y gobierno, incluyendo por supuesto a los contribuyentes. Todo esto ha llevado a que, ciertos contribuyentes decidan omitir sus aportaciones al gasto público y que desarrollen maneras de evadir las contribuciones fiscales, provocando crecimiento sustancial en la erosión de las bases grabables de los impuestos, causando entre muchas, una falta de capacidad del estado para invertir en los sectores de la población donde se necesite mayormente.

Entre las prácticas más comunes de evasión, está la comercialización de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI'S) que han cambiado a través del tiempo, ya que en el pasado consistía en comprobantes fiscales apócrifos, pero hoy circulan entre los contribuyentes comprobantes que simulan ser reales pero que carecen de esencia, es decir de materialidad.

Este caso particular de evasión, amerita y permite que los contribuyentes y demás personas inmiscuidas en el ámbito empresarial, como empresarios, comerciantes, dirigentes, directivos de empresas, profesionales en el ámbito fiscal y contable entre otros puedan contar

con procedimientos de control interno que les permitan evitar supuestos de simulación o inexistencia de operaciones que afecten la integridad de la empresa y se ponga así en riesgo la estabilidad comercial, continuidad o el patrimonio de los dueños de cada ente.

Históricamente los procedimientos de control mencionados anteriormente, en variadas ocasiones han sido carentes y han ocasionado entre muchas cosas, lo siguiente,

Fraudes y malos manejos, no solo de efectivo, sino de documentos o de operaciones, por medio de las tecnologías de la información, realizadas en favor de personal de la empresa, o de terceros ajenas a la misma, o de empresas propiedad de los mismos socios en las que se originan las transacciones (Espino, Fundamentos de la Ley Sarbanes Oxley, 2017, pág. 11)

Hasta la fecha uno de los instrumentos que la autoridad fiscal ha utilizado recurrentemente para evitar las mencionadas prácticas de evasión fiscal se encuentra en el artículo 69-B del código fiscal de la federación, el cual menciona que cuando la autoridad detecte que un contribuyente ha emitido comprobantes fiscales sin contar con los requisitos específicos mencionados en el texto de la ley o le haya dado cualquier efecto² fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por este contribuyente, tendrá facultades que le otorga la ley para presumir que el contribuyente se encuentra en un estado de inexistencia de las operaciones que amparan estos documentos.

Con esto se añade que cada operación celebrada por cualquier socio, accionista, dirigente, empleado o tercero que tenga alguna relación con el contribuyente y la empresa, necesariamente debe estar resguardada por un control, un filtro de los requisitos que necesite

² Se haya deducido a acreditado el impuesto amparado en el CFDI mediante entero y declaración provisional o definitiva ante las autoridades hacendarias.

cada operación celebrada, estos controles deberán tener efectos tanto financieros, como legales, fiscales y éticos en las entidades económicas, así es como cada evidencia que se obtengan con el uso de procedimientos de control pueden convertirse en un escudo poderoso contra cualquier presunción de inexistencia de la autoridad.

Los contribuyentes al realizar operaciones con clientes y proveedores tienden por ciertas circunstancias a caer en fallas administrativas que pueden llegar a debilitar el sistema de control, debido a que rompen algunos procedimientos; por costumbre al registrar los bienes en contabilidad se presume que las operaciones son reales sin embargo no se tiene dicha certeza ya que solo se cuenta con el único documento que ampara la operación, es decir un CFDI pero ello no es garante para la autoridad hacendaria que puede considerar como inexistente esta o estas operaciones. Lo anterior influye en considerar necesario el fortalecimiento del control interno ya que, a menores posibilidades tanto económicas como legales, menos recuperación del país.

Por la técnica contable se conoce que los registros de las operaciones económicas son indispensables para cualquier entidad, sin embargo va más allá de solo un registro contable y de documentos fiscales que lo amparen, en realidad existe la necesidad de mostrar la veracidad de nuestra contabilidad pues “con el origen de la contabilidad surgió la necesidad de tener la certeza de que lo registrado se realizó de manera correcta y por ende, controlado” (Santilla, 2003, pág. 43), por ello, todos los registros deben tener un soporte sólido debidamente estipulado y controlado.

El efecto que tiene la evasión de impuestos entre los contribuyentes no afecta únicamente el erario y al fisco lisa y llanamente, sino a todos los mexicanos, al primero lo afecta de manera directa a través de la recaudación y al segundo de forma indirecta, es decir,

con el servicio público, por esta razón no se podría declarar que el problema de las operaciones inexistentes es únicamente un problema del fisco federal; es un problema que alcanza a cada mexicano nacido o residente dentro de sus fronteras, claro está que como comenta (Islas, 2012, pág. 36) “entendemos que esa contribución-ingreso- pertenece al tesoro público” sin embargo como repetimos es un problema más extenso que se diversifica entre la sociedad mexicana.

En virtud de lo anterior, este rubro fiscal presenta cierta interacción operativa peculiar en perjuicio del estado, considerando que en la mayoría de las ocasiones estos sujetos pasivos, es decir; los contribuyente, se dan la tarea de buscar “la forma más eficaz para cubrir sus operaciones fiscales en el detrimento del Estado Mexicano, con la intención de aportarle la menor cantidad de tributo posible” (Sánchez, 2016, pág. 9).

En el lenguaje así descrito se puede apreciar claramente la afectación geométrica hacia la población de contribuyentes, ya que mientras nuestra carta magna en su artículo 31 fracción IV estipula que todos los mexicanos deben cumplir de forma proporcional y equitativa; ciertos contribuyentes buscan “crear un mecanismo por encima de los ya establecidos por el gobierno para obtener más ventajas sobre éste” (Sánchez, 2016, pág. 11) debido a consideraciones tales como: excesos en el cobro de las contribuciones por parte del fisco, altas tasas o tarifas de impuesto, leyes recaudatorias inconstitucionales, pocos flujos de efectivo por ingresos bajos, mala aplicación de los recursos y por supuesto la concientización razonada de simplemente no contribuir, esto por personas no comprometidas al pago público.

En la figura 1 se presenta de manera resumida un esquema en el que se muestra el efecto de las contribuciones de forma general y su relación con el ámbito fiscal:

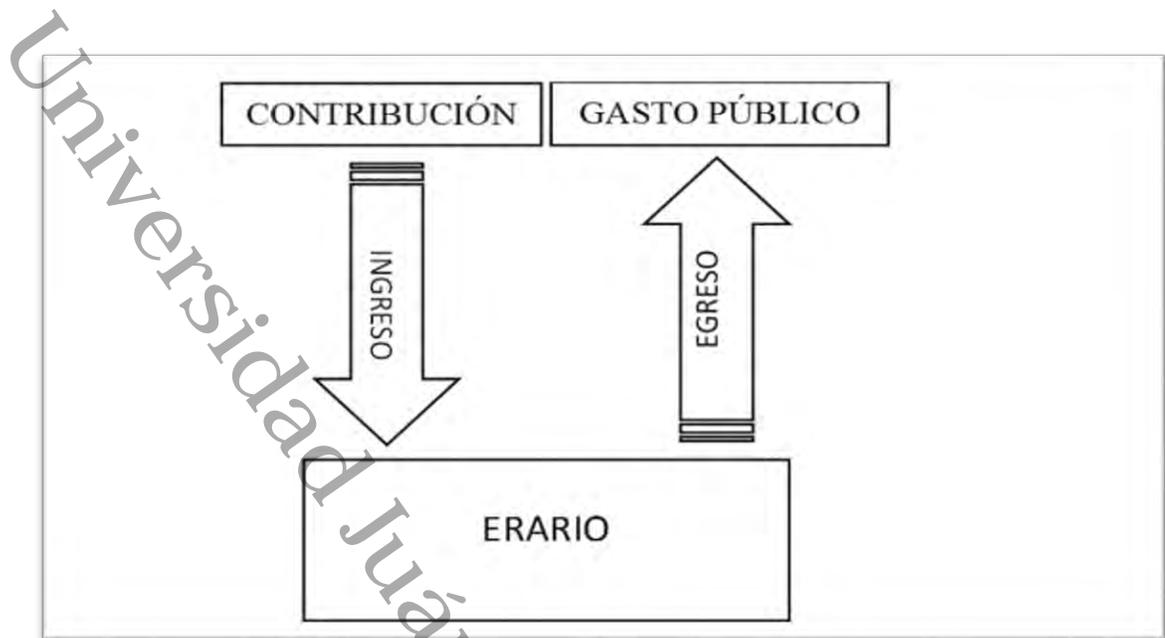


Figura 1. Relación: contribución-gasto.

Las flechas muestran la relación que hay entre las contribuciones fiscales efectuadas por los contribuyentes (sujeto pasivo) y la aplicación de esas contribuciones en el gasto público por parte del erario (sujeto activo), la cual tiene diversos efectos en el sistema de recaudación y en mejoras o afectaciones hacia ambos sujetos, de la misma forma; muestra la relación de la obligación contributiva con el ámbito fiscal. Por R. Islas, 2012, Estrategia fiscal, pág. 36. D.R. por Tax Editores Unidos.

Después de todo, son diversos los factores que han llevado a que ciertos contribuyentes realicen este tipo de prácticas en perjuicio del fisco y de los mexicanos en general, igual se visualiza una marcada falta de ética profesional y cultural en la sociedad, pues despachos de profesionales, empresarios, comerciantes, etcétera, llevan a cabo operaciones o servicios con carencia de principios, sucesos como los ocurridos en la compañía Parmalat en la Unión Europea o Daewoo en Asia o Enron en EE.UU. En la que igual participaron firmas trasnacionales de despachos de contadores y auditores; dieron lugar a la desconfianza en los usuarios en información financiera, se tiene que puntualizar que no es

un evento generalizado la falta de ética en todo el universo de contribuyentes, aunque mínimo, si un porcentaje representativo de éstos.

Los contribuyentes se apoyan en los profesionales del ámbito fiscal, los cuales poseen conocimientos en cuanto a cómo elaborar un comprobante fiscal y de qué manera comercializarlo sin que el fisco lo perciba con prontitud, lo que les permite tener el tiempo suficiente para acreditar o deducir los impuestos y después desaparecer del radar de la autoridad hacendaria. Los que realizan este tipo de operaciones, aprovechándose de su capital intelectual, fallan al principio más importante de todo profesional: la integridad, cuya definición indica “Ser leal, veraz y honrado en todas las relaciones profesionales y de negocios” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2013, pág. 61), puede agregarse que debido a esta falta de ética y sus principios se puede cometer cualquier clase de infracción relacionada a las diferentes esferas en las que se relaciona un profesional.

Es razonable la consideración de que cada acto y operación que se realice en los negocios, como es el caso de las compras y las ventas; debe estar impregnado de principios éticos y valores morales y culturales, de no ser así “acabamos confundiendo el rigor con la asepsia y la objetividad con la ausencia de valores” (Langdon, 2008, pág. 20), ya que como se aprecia, esta práctica de evasión fiscal sigue una equivocada racionalidad por parte de quien la realiza; provocando una delineada ausencia de principios y por consecuencia, faltas a normas legales establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Las entidades económicas persiguen objetivos específicos que varían en cada una de ellas, pero todas buscan la eficiencia y la eficacia en las operaciones y el cumplimiento de las leyes y disposiciones legales, sin embargo de acuerdo a los datos proporcionados por (El Heraldo de México, 2019), “8 mil 204 empresas detectadas de ninguna manera significan que

sea todo el universo, es una muestra pequeña del universo del problema” esto nos indica la necesidad de un sistema de control interno lo suficientemente maduro en las empresas, con el fin de tener un grado de certidumbre de que se cumple con los requisitos establecidos por la legislación fiscal y social.

Sin duda alguna nuestro país México pasa por una crisis en cuanto al tema de corrupción en el ámbito general, esto lo demuestra el Índice de Percepción de la Corrupción 2018 (Transparencia Mexicana, 2019) donde “México cayó tres lugares más, ubicándose en la posición 138 de 180 a nivel global, cayendo entre países con problemas graves de gobernabilidad”, hasta la fecha los temas que son conocidos como planeaciones fiscales agresivas por parte de algunos contribuyentes, han traído ciertos problemas de evasión y elusión fiscal, pues en ocasiones por reducir la carga contributiva se alteran mecanismos que evaporan las bases gravables o de manera oportunista se aprovechan ciertos vacíos o lagunas de la ley, lo que puede provocar “que si una situación no está específicamente prohibida, está permitida” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, pág. 3), este hecho da cabida a malas interpretaciones, faltas a la legislación fiscal y abre la puerta hacia nuevas formas de evasión.

De acuerdo a los datos de la extitular del servicio de administración tributaria Margarita Ríos Farjat de 2014 a la fecha

Han sido identificados 8,204 contribuyentes que han facturado operaciones simuladas y han generado 8 millones 827 mil 390 facturas falsas. Estas empresas han facturado un monto aproximado de 1.6 billones de pesos que supone una evasión fiscal de 354 mil 512 millones de pesos que representa 1.4% del producto interno bruto aproximadamente. (Monroy, 2019).

A través de esta investigación se espera analizar los efectos del sistema de control interno para prevenir o corregir esta práctica común en muchos contribuyentes, sin que en ningún momento se tipifique algún delito, ya que no todos los contribuyentes que son presumidos dentro del artículo 69-B del CFF han cometido operaciones inexistentes, puesto que esta presunción se aplica contribuyentes con operaciones reales, que sí bien “la autoridad no puede saberlo anticipadamente, si puede saberlo en el ejercicio de sus facultades de comprobación y en el estudio debido de las pruebas que reciba de los contribuyentes” (Burgoa, 2020, pág. VII).

1.2 Preguntas de investigación

1.2.1 Pregunta general:

- ¿Qué impacto tiene en las entidades económicas el sistema de control interno frente a la presunción de posibles operaciones inexistentes o simuladas?

1.2.2 Preguntas específicas:

- ¿Los procedimientos del sistema de control crean un ambiente confiable para el contribuyente, sobre cualquier presunción de operaciones inexistentes por parte de la autoridad hacendaria?
- ¿Cómo se manifiesta el impacto en el sistema de control interno y que resultados positivos o negativos tiene para los contribuyentes el utilizarlos?
- ¿De qué manera se puede evaluar el sistema de control para que pueda ser eficiente?

1.2 Justificación:

La ley es el brazo derecho de la autoridad fiscal, por lo cual la autoridad tiene capacidades extensas, aunque limitadas por la misma ley y puede usar dichas capacidades

cuando sienta que se está afectando el tesoro nacional. La evasión fiscal que es una actividad realizada de forma ilegal por parte de ciertos contribuyentes; pueden provocar sospechas a la autoridad y aquellos contribuyentes y dirigentes de las empresas que no posean un sistema de control sólido para detectar este tipo de prácticas, pueden ser acreedores a la llamada presunción de inexistencia de sus operaciones, cuyo fin es disminuir o desaparecer la base gravable de los impuestos.

Al analizar el efecto en los procedimientos de control a ciertas operaciones de cada entidad económica, se podrá identificar la carencia de efectividad y en cuales es necesario mejorar los procedimientos, además que dichos procedimientos pueden ayudar a prevenir posibles prácticas fraudulentas por parte de colaboradores dentro de las empresas, de las cuales es posible que la administración o el gobierno corporativo de la entidad no estén enterados.

Cuando se conoce el marco regulatorio legal, así como el técnico y se hace provisión necesaria para enfrentar cualquier amenaza que ponga en peligro el principio de negocio en marcha en los entes económicos, los contribuyentes pueden tener sus empresas en orden y a salvo de cualquier acción por parte de la autoridad fiscalizadora, esta investigación puede ser una herramienta que provea acciones prácticas y necesarias para los contribuyentes que realizan actividades empresariales.

Es posible lograr una mayor optimización y crecimiento de un negocio a través de un control interno que permita un seguimiento oportuno de cada una de las operaciones que realice el contribuyente, cuya “principal preocupación es la supervisión del registro oportuno, motivado posiblemente por la presión tributaria” (Rodriguez, 2014, pág. 65) tanto administrativa como operativamente, lo que contribuiría en un mayor beneficio para la

entidad económica y sus integrantes, refiriéndonos a los socios, accionistas y terceros interesados, creando y facilitando la confianza entre las partes del ente económico y el fisco federal.

Se podría de este modo corregir ciertos descuidos que impiden el crecimiento y buen desarrollo de los entes económicos cuya (Finanza, 2014, pág. 62) “administración pasa por alto la importancia de contar con un buen sistema de control interno y no tiene conciencia del riesgo de hacerlo” lo anterior bajo la consigna de que la implementación de un sistema de control interno genera costos elevados y los resultados no son los esperados. Al hacer hincapié en la necesidad de evidenciar correctamente las operaciones realizadas por los contribuyentes, será posible frenar posibles acciones ya realizadas al margen de la ley.

Los contribuyentes deberían allegarse de toda la ayuda posible a su alcance para poder lograr un clima de tranquilidad en sus operaciones y en su información financiera; la cual es necesaria para los diferentes usuarios de la información, para esto existen organismos que apoyan a los empresarios a obtener el mencionado clima, un ejemplo se tiene en uno de los objetivos plasmados en el Código de Mejores Prácticas Corporativas el cual busca,

Ayudar a las sociedades, en su institucionalización, en la transparencia de sus operaciones, en una adecuada revelación de información, a ser competitivas en un mundo global, a poder acceder a fuentes de financiamiento en condiciones favorables, a tener procesos de sucesión estables y a ser permanentes en el tiempo, en beneficio de sus accionistas y los terceros interesados. (Consejo Coordinador Empresarial, 2006, pág. 5).

Toda empresa debería contar con un mecanismo de advertencia de sus procesos y operaciones claves tales como, fuentes de financiamiento, inversiones, compras, gastos

etcétera lo cual redundará en un ambiente interno formalizado y transparente de sus operaciones, lo que justifica el hecho de buscar la forma de mejorar ciertas prácticas administrativas dentro y fuera de las compañías, esto con un sistema de control interno eficiente. Sin embargo, el control interno se verá limitado “debido al error humano por la inadecuada elusión del control interno por la dirección, así mismo por eludir o invalidar filtros” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 345).

Caso en concreto que se llegue a controlar o erradicar la evasión de impuestos, de manera específica a través de la emisión o recepción de comprobantes fiscales, no debe perderse de vista que (Burgoa, 2020, pág. VII) “existe un orden, pues sin él se desdeña el Estado de Derecho que, se supone, debe regir a toda sociedad y a toda autoridad” y que la ética fiscal y la moral tributaria comienzan primeramente con el legislador al proponer iniciativas de leyes fiscales que no provoquen desequilibrios o quebrantos a los contribuyentes y que estos últimos no se conviertan en evasores consientes.

La presunción de inexistencia de operaciones es de tal magnitud que en junio 2020 la titular del servicio de administración tributaria (SAT) indicó que presentaron un paquete de denuncias contra 43 empresas que “facturaron operaciones simuladas, inexistentes o ficticias, que en conjunto dejaron de pagar 55 mil millones de pesos en contribuciones” (Orozco, 2020)

1.4 Objetivos:

- Evaluar cómo afecta el sistema de control interno las operaciones sensibles a ser consideradas por la autoridad como inexistentes o simuladas.
- Analizar los procedimientos de control que tienen mayor impacto en las operaciones de los contribuyentes.

- Determinar cuáles de las operaciones realizadas por el contribuyente requieren mayor atención en las actividades de control.

1.5 Hipótesis

El sistema de control interno es el mejor mecanismo de confiabilidad diseñado por la dirección y otro personal de las entidades económicas para evitar operaciones que pueden ser ubicadas como inexistente por la autoridad fiscal.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México.

Capítulo 2 Marco teórico:

2.1 Antecedentes del esquema fiscal

Dado el esquema de evasión fiscal utilizado por ciertos contribuyentes, el fisco federal pretende erradicar el uso de este tipo de esquemas con instrumentos legales que permitan combatir este fenómeno de manera frontal.

En sus inicios este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con el fin de poder deducir y acreditar los montos amparados en los mencionados comprobantes, claro está sin pagar realmente las cantidades reflejadas en ellos.

Posteriormente “Con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica” (Presidencia de la República, 2013, pág. CVI), Sin embargo, con el paso del tiempo estas prácticas evolucionaron llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a esquemas mucho más complejos para poder tener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

En la actualidad llegamos al tráfico de los comprobantes fiscales que, en esencia,

Consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes. (Presidencia de la República, 2013, pág. CVI).

Esto dejando de lado cualquier presunción notoria de operaciones con recursos de procedencia ilícita, que sería un tema distinto, ya que, se presume que las cantidades

amparadas con los CFDI provienen de actividades lícitas, mientras que en el lavado de dinero (Gibson, 2014, pág. 24) “uno o varios actores buscan ocultar, encubrir o auxiliar a desvirtuar el origen de los recursos provenientes de una actividad ilícita y aparentar que éstos son producto de una fuente legítima” sin embargo aunque ciertos entes económicos pueden realizar ambas actividades, es decir, operaciones inexistentes y lavado de dinero, éste último no es objeto de esta investigación.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal como se menciona en la exposición de motivos de la reforma fiscal entrada en vigor en 2014 bajo el gobierno del expresidente Enrique Peña Nieto, generalmente recibe directa o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos la comisión cobrada por el traficante de comprobantes fiscales.

En la figura 2 se ejemplifica la ruta que llevan los CFDI comercializados por los contribuyentes, tanto los que emiten y como los que deducen:

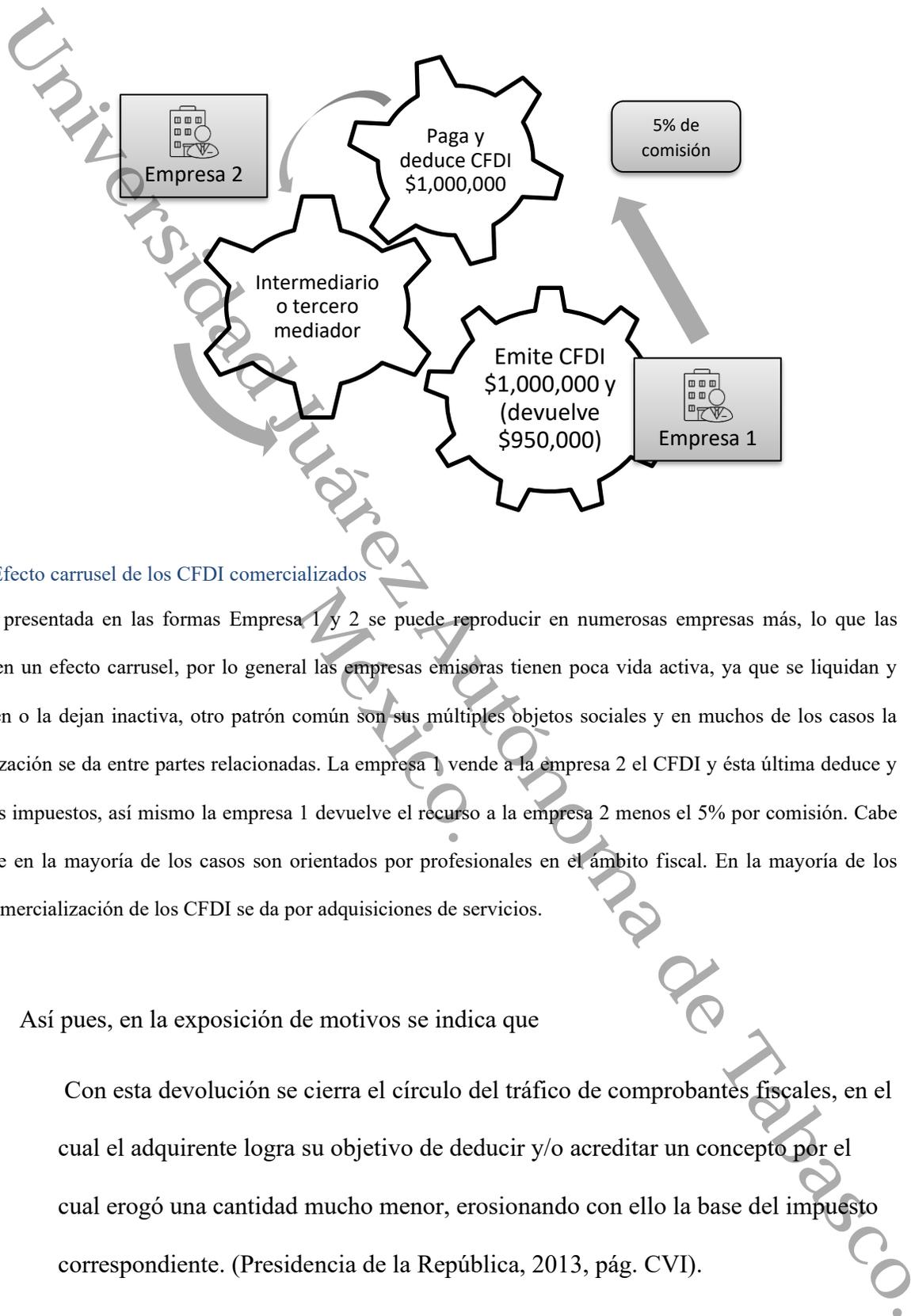


Figura 2 Efecto carrusel de los CFDI comercializados

La figura presentada en las formas Empresa 1 y 2 se puede reproducir en numerosas empresas más, lo que las convierte en un efecto carrusel, por lo general las empresas emisoras tienen poca vida activa, ya que se liquidan y desaparecen o la dejan inactiva, otro patrón común son sus múltiples objetos sociales y en muchos de los casos la comercialización se da entre partes relacionadas. La empresa 1 vende a la empresa 2 el CFDI y ésta última deduce y acredita los impuestos, así mismo la empresa 1 devuelve el recurso a la empresa 2 menos el 5% por comisión. Cabe señalar que en la mayoría de los casos son orientados por profesionales en el ámbito fiscal. En la mayoría de los casos la comercialización de los CFDI se da por adquisiciones de servicios.

Así pues, en la exposición de motivos se indica que

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente. (Presidencia de la República, 2013, pág. CVI).

Todo esto claro, en perjuicio del tesoro nacional y a la vez que aquellos que trafican los comprobantes fiscales obtienen una utilidad correspondiente por haber emitido dichos comprobantes.

A pesar del trabajo que se ha desplegado por combatir estas prácticas, la complejidad en la que operan y la sofisticación tan avanzada de los contribuyentes, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a la problemática y se adapte a la misma velocidad en la que operan estos.

De igual forma se visualiza que estos operarios realizan el tráfico de comprobantes entre contribuyentes del mismo grupo “algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como la de sus cómplices y, en ocasiones hasta del adquirente final es que generalmente son partes relacionadas” (Presidencia de la República, 2013, pág. CVII), en la cual tanto sus administradores, accionistas y apoderados legales son las mismas personas.

Como podemos notar, todas las maneras de operar de estos grupos de contribuyentes, los cuales son una minoría, convierten esta actividad en un negocio, el cual se basa en la continua constitución de sociedades, las cuales pareciera que cumplen con todas las obligaciones que están estipuladas en ley, sin embargo; comienzan a violar los preceptos bajo la premisa de que antes que la autoridad pueda percatarse de las violaciones de sus prácticas, ya habrán desaparecido.

Nótese que, en las estrategias irregulares así seguidas, no solo actúan de mala fe aquellos que emiten y ofertan los CFDI por los bienes y servicios ahí amparados, sino también aquellos contribuyentes que pagan con consentimiento dicho documento y suprimen así la carga tributaria, aunque cabe aclarar que no se da en todos los casos.

Es bueno a estas alturas aclarar que, de acuerdo a la exposición de motivos la propuesta en la creación del artículo 69-B no estuvo (Presidencia de la república, 2014, pág. CX) “enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos sino contra una práctica carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella” por lo que el problema no es el artículo 69-B sino la mala aplicación que se le ha dado desde su incorporación al CFF.

De acuerdo con información proporcionada del Servicio de Administración Tributaria se identifican una serie de patrones, que se presentan en lo general por los grupos delictivos que trafican comprobantes fiscales:

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

- 7) Tienen cuantas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un periodo determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
- 8) Tienen establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado en el registro federal de contribuyentes.
- 9) Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.
- 10) Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones, o bien estas son mayores por escaso margen.
- 11) Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
- 12) Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios. (Presidencia de la República, 2013, págs. CVII-CVIII)

Cabe señalar que, en la estrategia seguida por estos contribuyentes, no solo se visualiza cierta mala fe de aquellos que emiten los comprobantes fiscales por los bienes y servicios inexistentes, sino también actúan de mala fe aquellos que pagan el monto o comisión por un comprobante que aun reuniendo todos los requisitos formales; amparan bienes que nunca se adquirieron o servicios que jamás se prestaron, todo esto con el fin de suprimir la carga tributaria.

De acuerdo con la exposición de motivos en su momento, se pretendía adicionar el artículo 69-B para que mediante un procedimiento eficiente se pudiera sancionar y neutralizar este esquema de tráficos de comprobantes fiscales.

La propuesta:

centraba atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios- y no una elusión legal de la norma- a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieran, venden a colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal. (Presidencia de la República, 2013, pág. CIX)

2.2 Tratamiento del esquema fiscal en la actualidad

En la última reforma al código fiscal de la federación que entró en vigor el 01 de enero del 2014 se enuncia explícitamente un tratamiento para aquellas operaciones realizadas por los contribuyentes que ocasionan un detrimento en el fisco federal ya sea de EFOS (Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas) o de EDOS (Empresas que Deducen Operaciones Simuladas). Particularmente en el artículo 69-B del código es donde se persigue “establecer un control organizado de fiscalización de las deducciones de los contribuyentes y que el SAT identifique indicadores en los contribuyentes Personas Morales dedicadas a la compraventa de comprobantes fiscales” (Sánchez, 2017, pág. 189).

Nos enfocaremos en el tratamiento de las empresas que deducen operaciones simuladas con el fin de buscar un beneficio fiscal, ya que al no contar con deducciones autorizadas suficientes para pagar poco impuesto o no pagar; buscan tener más deducciones de las normales (Felgueres, 2017, pág. 274) “con la finalidad de disminuir la base gravable y en consecuencia no pagar el total del impuesto” y de esta forma el contribuyente acude a lo que conocemos de manera coloquial como la compra de facturas.

En el artículo 69-B del código fiscal de la federación enuncia

Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. (Cámara de Diputados H Congreso de la Unión, 2019, pág. 106).

Entonces cuando la autoridad detecte lo descrito en el párrafo anterior, procederá a presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, por lo que procederá a notificar al contribuyente que se encuentre en este supuesto lo cual se realizará en el siguiente orden explícito, sin considerar las distintas interpretaciones de los especialistas sobre si es o no legal el orden:

- A través del buzón tributario.
- Publicación en la página del SAT (Servicio de Administración Tributaria).
- Publicación en el DOF (Diario Oficial de la Federación).

Los contribuyentes que hayan sido notificados a través de alguno de los medios anteriormente descritos, (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2019, pág. 107) “contarán con un plazo de 15 días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado” para que puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga, este plazo puede prorrogarse hasta cinco días más.

Transcurrido dicho plazo de quince días o máximo 20 en el caso de prórroga, la autoridad fiscal tendrá un plazo de cincuenta días para valorar las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y podrá solicitar información adicional al contribuyente dentro de los

primeros 20 días de este plazo (es decir del plazo de 50 días) el contribuyente a su vez deberá proporcionar dentro de un plazo de diez días contado a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento, la información adicional.

Concluido los plazos anteriormente descritos, la autoridad fiscal procederá a publicar una lista en:

- En el DOF (Diario Oficial de la Federación)
- En la página del SAT (Servicio de Administración Tributaria)

La autoridad fiscal publicará en los medios arriba mencionados únicamente a (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2019, pág. 107) “los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentren definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo” es decir, en la situación de presunción de inexistencia de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales.

Cabe señalar que, (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2019, pág. 107) “los efectos de la publicación de este listado serán considerar... que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente... no producen ni produjeron efecto fiscal alguno” hasta llegar al punto en la cual los contribuyentes

personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado... contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la

declaración o declaraciones complementarias que correspondan, misma que deberán presentar en términos de este código. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2019, pág. 107).

En los casos en que, el o los contribuyentes no logren acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron la prestación del servicio, o no hayan corregido su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias, la autoridad fiscal “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 previsto en este código” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2019).

Con lo descrito en el párrafo anterior se puede agregar informativamente que la autoridad, podría tipificar el delito de defraudación fiscal en la modalidad de simulación fiscal, con lo que se entiende que se simulan actos o contratos con lo que se obtiene un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública o el fisco federal.

En cuanto al procedimiento que debe seguirse, el trámite 156/CFF publicado en el DOF, el cual se presenta en la tabla número 1 indica los pasos a seguir y los documentos a entregar ante la autoridad fiscal.

Tabla 1 Forma 156/CFF Informe y documentación

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	
¿Quiénes lo presentan?	Personas físicas y morales que se ubiquen en lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 69-B del CFF.
¿Dónde se presenta?	A través de buzón tributario. Deberá presentarse mediante escrito libre: <ul style="list-style-type: none"> • ante las oficinas de la autoridad que emitió el oficio de presunción • a través del portal del SAT
¿Qué documentos se obtienen?	Acuse de recibo
¿Cuándo se presenta?	Dentro del plazo de 15 días contados a partir de la última de las notificaciones que se haya efectuado, es decir a partir de la publicación en el DOF o del buzón tributario si fuese el caso.
Requisitos	Aviso digitalizado con: <ul style="list-style-type: none"> • Manifestación bajo protesta de decir verdad, que los hechos que conoció la autoridad fiscal no son ciertos. • Relación y respaldo de la documentación e información con la que se desvirtúe que emitió 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.
Condiciones	Contar con e.firma
Disposiciones jurídicas aplicables	Artículo 69-B CFF. Reglas 1.4, 1.6, 2.2.6 RMF

Nota: Los datos del trámite aplica para los contribuyentes que hayan expedido el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI). Las siglas SAT se refieren al Servicio de Administración Tributaria. Así como DOF al Diario Oficial de la Federación, en lo referente a la e.firma esta se refiere a la Firma Electrónica Avanzada emitida por el Servicio de Administración Tributaria, adaptado de “156/CFF Información y documentación que deberá contener el escrito con el cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del CFF” por el Diario Oficial de la Federación.

En cuanto al procedimiento que debe seguirse, el trámite 157/CFF publicado en el DOF, el cual se presenta en la tabla número 2 indica los pasos a seguir y los documentos a entregar ante la autoridad fiscal.

Tabla 2 Forma 157/CFF Informe y documentación

157/CFF Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expedieron o que corrigieron su situación fiscal	
¿Quiénes lo presentan?	Personas físicas y morales que se ubiquen en lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 69-B del CFF.
¿Dónde se presenta?	A través de buzón tributario. Deberá presentarse mediante escrito libre: <ul style="list-style-type: none"> • ante la ALSC que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente mediante cita previa de preferencia. • a través del portal del SAT. De conformidad con la regla 1.6. en relación con la regla 2.2.6. de la RMF.
¿Qué documentos se obtienen?	Acuse de recibo
¿Cuándo se presenta?	Dentro del plazo de 30 días contados a partir de la fecha en que se publicó en el Diario Oficial de la Federación y en la página del SAT
Requisitos	Aviso digitalizado con: <ul style="list-style-type: none"> • Relación de comprobantes fiscales y respaldo de la documentación e información con la que compruebe la realización de las operaciones que amparan dichos comprobantes. • Escrito libre en original y copia que esté debidamente firmado por el representante legal de la persona moral. • En su caso, copia de la declaración o declaraciones

	complementarias a través de la que corrigió su situación fiscal.
Condiciones	Contar con e.firma
Disposiciones jurídicas aplicables	Artículo 69-B CFF. Reglas 1.5, 1.6, 2.2.6 RMF.

Nota: Los datos del trámite aplica para los contribuyentes que hayan dado efecto fiscal a los Comprobantes Fiscales Digital por Internet expedidos por un contribuyente incluido en el listado publicado, por no desvirtuar los hechos. Las siglas SAT se refieren al Servicio de Administración Tributaria. Así como DOF al Diario Oficial de la Federación, en cuanto a las siglas ALSC se refiere a la Administración Local de Servicios al Contribuyente. En lo referente a la e.firma esta se refiere a la Firma Electrónica Avanzada emitida por el Servicio de Administración Tributaria, adaptado de “157/CFF Información y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal” por el Diario Oficial de la Federación.

Es importante señalar que aquellos contribuyentes mencionados en la tabla 2 que no logren acreditar ante la autoridad que recibieron los servicios o adquirieron los bienes amparados en los comprobantes fiscales, no podrán darle validez a esos comprobantes en la determinación de sus contribuciones, es decir; la comprobación de operaciones inexistentes solo tiene efectos fiscales y no podrán considerar como una deducción autorizada los gastos plasmados en dichos comprobantes, estos efectos se aplicarán por lo tanto únicamente en la determinación, devolución o acreditamiento de impuestos.

Sin embargo, (Loeza, 2020, pág. 4) afirma que fuera del artículo 69-B del CFF y del 177 de la LISR “en otro ordenamiento legal no se encuentra una norma que faculte a la autoridad tributaria para determinar la inexistencia de operaciones para cuestiones fiscales” ya

que es ilógico que un acto jurídico se declare inexistente únicamente para efectos fiscales, mientras que para materia civil, penal o laboral siga surtiendo efectos.

Se puede visualizar a la luz de la normatividad legal vigente que no hay problema con el artículo 69-B del CFF sino es la mala aplicación que se le ha dado a la figura legal de la presunción de inexistencia de las operaciones, pues se podría de esta manera quebrantar el principio de legalidad puesto que “no existe disposición legal alguna que permita a la autoridad fiscal estar en posibilidad de calificar o determinar la situación jurídica con efectos fiscales de los contribuyente” (Loeza, 2020, pág. 5).

Ha todo esto, existe la práctica conocida como efecto carrusel en el que el cliente EDOS adquiere el CFDI referidos a productos y servicios que nunca se dieron ni se entregaron, y el precio es pagado bajo la promesa del EFOS que se le devolverá su dinero menos una comisión que este último cobrara, estaríamos en este contexto bajo una operación irreal, por lo tanto en este caso así, es correcto el castigo de descalificar dicho CFDI además de ser procedente y necesario.

2.3 La simulación fiscal

La historia del ser humano está ligada o relacionada en parte a la guerra y sus estrategias como el engaño para vencer al contrincante, la diferencia de la guerra y el engaño versus la simulación fiscal es que

En la guerra es necesario el engaño, el cual no está penado sino que está estimulado por la imaginación de los contendientes para vencer al otro; sin embargo en materia fiscal, como no es una guerra, se estipula en la ley la conducta que debe ser acatada (Funes, 2017, pág. 137).

Los contribuyentes siempre reaccionarán ante la ley hacendaria manifestándose por medio de una conducta hacia la misma, en su opinión (Tipke, 2002, pág. 98) “plantea 7 actitudes de los contribuyentes frente a los impuestos:

- a. El homo oeconomicus: que sopesa las ventajas y los riesgos de la defraudación tributaria.
- b. El chalanero: que busca compensar las deficiencias de los servicios públicos mediante un recorte en el pago de sus impuestos.
- c. El malhumorado: que discrepa de la política que siguen los poderes públicos y estima legítimo privarle de medios económicos para ejecutarla.
- d. El liberal: que considera los impuestos como un ataque a sus libertades fundamentales.
- e. El legalista: dispuesto a exprimir al máximo todas las lagunas y defectos de la ley para reducir su carga tributaria sin incurrir en sanciones.
- f. El inexperto: incapaz de interpretar las leyes sin ayuda de un asesor.
- g. El sensible ante la justicia: escandalizado ante las numerosas desigualdades y privilegios del sistema tributario.

Pero ¿por qué se da la llamada simulación en materia fiscal?

A esto

no podemos pasar por alto que el esfuerzo fiscal exigido hoy en día a los contribuyentes se está aproximando a los límites de la tolerancia, aunado al hecho de que las haciendas públicas se han ido modernizando aumentando así su potencial recaudatorio todo lo cual impacta seriamente en los contribuyentes quienes buscan disminuir sus cargas fiscales. (Gómez, 2016, págs. 24-25).

Un ejemplo de la modernización de la autoridad hacendaria en nuestro país es el envío de la contabilidad electrónica, así como las auditorías electrónicas y la nueva facturación versión 3.3. Todas estas herramientas implementadas en los últimos 7 años.

Como señala (Tipke, 2002, pág. 98) que “la motivación para defraudar en el pago de impuestos puede tener reflejo en el grado de culpabilidad, de manera que la persona que se niega a cumplir la ley fiscal, justifica su conducta bajo el argumento de que se trata de leyes inconstitucionales” y a esto se le agrega que los contribuyentes cada día se sienten alejados de las obligaciones públicas al considerar que es tema de funcionarios públicos y políticos lo que les motiva como señala (Gómez, 2016, págs. 24-25) “..a buscar como disminuir su carga tributaria, buscando pagar lo menos posible, o en algunos casos, ni siquiera pagar” de esta forma llegamos de manera general al porqué de la simulación fiscal, que tiene como efecto en cadena la evasión de las contribuciones a cargo de los contribuyentes.

2.3.1 Simulación de actos e inexistencias

El artículo 2181 del código civil federal (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018) establece que “la simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter” a lo cual se desprende que existen dos tipos de simulación:

- Absoluta y
- Relativa

El artículo siguiente del mismo (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018), el 2182 estipula “la simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el

acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare”

En cuanto a la simulación absoluta el artículo 2182 del código civil nos devela que no produce efectos jurídicos, pues en lo absoluto, como expone (Corona, 2017) “no es necesario descubrir el acto, ya que a todas luces es evidente” por dicho motivo no puede darle efectos jurídicos a dicha simulación. Sin embargo, en cuanto a la simulación relativa es nula únicamente si hay ley que así lo declare, es decir que aparte de que se descubra la simulación, esta esté tipificada en la ley respectiva.

Si una persona simula la prestación de un servicio, y este no es real como manifiesta (Corona, 2017, pág. 137) “aunque se tenga el contrato ratificado, el registro contable, presentada la declaración y el reporte del servicio prestado no puede darle efectos jurídicos” es decir, no se puede hacerse efectiva la deducción en materia de impuesto sobre la renta (ISR) o acreditamiento del impuesto al valor agregado (IVA).

Comúnmente en la práctica la autoridad tributaria argumenta sus determinaciones sobre la inexistencia de operaciones citando los artículos 2181 y 2182 del CCF que en párrafos anteriores se mencionaron, pero, casualmente, pasa por alto el artículo 2183 el cual regula lo concerniente a las personas que pueden pedir la nulidad de los actos simulados limitándolas a:

- Terceros perjudicados y
- Ministerio público

Por lo que se aprecia que en ocasiones la autoridad se atribuye facultades que no le han sido asignadas, ya que “es de explorado derecho que las autoridades jurisdiccionales

(jueces) son las únicas competentes para declarar o resolver si un acto jurídico es inexistente, se encuentra viciado o si es un acto simulado” considerando de igual manera el artículo 2224 en el cual la autoridad no tiene el carácter de interesado como para declarar inexistente un acto. Por lo tanto, la autoridad no está facultada para calificar la situación jurídica con los efectos fiscales de los contribuyentes.

Cabe destacar que la inexistencia y la simulación son diferentes y gozan de ciertas peculiaridades, puesto que la simulación (artículo 2180-2184) puede contener elementos de validez y existencia que den origen a derechos y obligaciones, pero que lo plasmado nunca se ejecutará, mientras que la inexistencia (artículo 2224 CCF) nunca contó con los elementos de validez.

Continuando, la autoridad en sus facultades de comprobación debe demostrar que el acto no se llevó a cabo, pero si el contribuyente cuenta con un soporte documental, jurídico y fiscal como lo es el comprobante fiscal digital por internet (CFDI), contratos, recibos etcétera conocidos como entregables, aunque se debe tener presente que de ninguna manera estos documentos garantizan que la autoridad no presuma la simulación de las operaciones, pueden ser un buen mecanismo de control.

Por lo anterior la autoridad tiene una difícil tarea, pero existen indicios que pueden arrojar luz sobre la ficción creada, estos indicios se manifiestan el artículo 69-b del CFF (Cámara de Diputados H Congreso de la Unión, 2019) impera “cuando la autoridad detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa e indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que

dichos contribuyentes se encuentran no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes”

Los indicios como se presentaron en el párrafo anterior, se enumeran a continuación y son:

- i. No contar con activos
- ii. No tener personal
- iii. Falta de infraestructura
- iv. Poca capacidad material
- v. Los contribuyentes se encuentren como no localizados.

Cabe mencionar comúnmente que, en la práctica los afectados que pueden solicitar la nulidad de los actos u operaciones simuladas plasmadas en los comprobantes en este caso, aunque sin olvidarse de los artículos analizados anteriores del CCF, es el fisco federal a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT)

El artículo 2183 del CCF en la (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018) enuncia “pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el ministerio público cuando esta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la hacienda pública”

Cabe mencionar que de acuerdo a lo establecido en el artículo 2184 del CCF los adeudos³ deberán ser exigidos por la autoridad fiscal al contribuyente omiso.

Con todo lo expuesto, es de suma importancia para los contribuyentes contar con un mecanismo diseñado para salvaguardar sus activos y este puede ser el control interno que

³ En materia fiscal son nombrados créditos fiscales.

prevenga y corrija posibles situaciones futuras que inmergen posiblemente a cualquier ente económico en un proceso legal penoso y tedioso, esto debido a la publicación de la lista de contribuyentes, conocida como lista negra, que puede traer igualmente afectaciones al proceso normal de operaciones de las empresas.

2.4 Antecedentes de control interno

El control interno tal como lo redacta (Rodríguez, 2009, pág. 19) “es una función esencialmente de la dirección superior, es un factor básico que opera de una u otra forma dentro de la administración de todo tipo de organización” con lo anterior en mente hablemos de sus orígenes:

Una de las referencias más antiguas de este término según Montgomery es la utilizada por L.R. Dicksee en 1905 dicho autor comenta que un sistema apropiado de comprobación interna, -como lo nombra en lugar de control interno- es la necesidad de una auditoría detallada. Para Dicksee el concepto de control interno incluía tres elementos: división de labores, utilización de los registros de contabilidad y rotación del personal.

El término -control interno- ha sufrido diferentes modificaciones a través de los años, hace más de 50 años el término que se utilizaba era “verificación interna” de acuerdo a lo comentado por (Rodríguez, 2009, pág. 22) “describía las prácticas seguidas por los departamentos de contabilidad y finanzas para realizar el doble efectivo: reducir al mínimo los errores y proteger los objetivos” entendiéndose como protección de los objetivos particularmente el efectivo contra pérdida o robo.

En la actualidad el concepto de control interno abarca todos los departamentos y actividades de una empresa, si se analizan los distintos conceptos que se tienen de dicho

término se podrá comprender la verdadera naturaleza de dicho término. Citando nuevamente a (Rodríguez, 2009, pág. 23) indica que “el propósito de cualquier sistema de control interno consiste en ayudar a los administradores a incrementar el éxito de una organización mediante una acción de control efectivo”. Con el propósito de simplificar el proceso de control interno de manera generalizada se muestra la siguiente figura 3 antes de continuar con el tema:

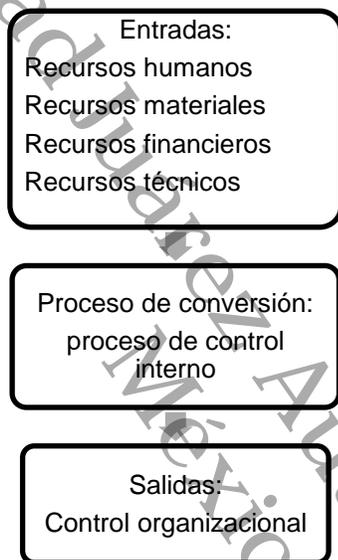


Figura 3 Proceso de control interno en las organizaciones

La figura muestra la entrada de los diferentes recursos que posee cada organización o entidad económica, pasando estos recursos por el proceso de control interno bajo algún modelo específico, por lo general el modelo COSO resultando de ello un control organizacional eficiente. Elaboración propia guiada por la doctrina técnica de control interno.

Con el control interno se puede llegar a tener una certeza razonable sobre los objetivos que tiene una organización con respecto a la:

- I. Confiabilidad de la emisión de informes financieros
- II. Eficacia y eficiencia de cada una de las operaciones
- III. El cumplimiento de leyes y de toda la normatividad aplicable.

Los objetivos anteriormente enumerados tienen como base una planeación organizacional y es algo que se retroalimenta constantemente, ya que los controles son evaluados y planeados de acuerdo con las necesidades de las empresas, como bien manifiesta el (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, 2014, pág. 55) “todo sistema de planeación cuenta con sistemas de control para verificar la realización de lo planeado y, en caso de encontrar desviaciones importantes, establecer medidas preventivas y correctivas que permitan el logro de los objetivos establecidos inicialmente.” De esta forma las empresas pueden verificar el logro de sus objetivos.

Como desglosa (Arcila, 2018, pág. 26) “Específicamente la organización puede lograr cumplir esos objetivos mediante:

1. La identificación del universo de controles existentes y la cuantificación de los costos asociados con la operación y validación de dichos controles.
2. La identificación de controles que mitiguen y manejen los riesgos de la manera más eficaz y eficiente buscando obtener el mejor nivel de control posible.
3. Rediseño, automatización o implementación de nuevos controles que permitan incrementar la eficiencia y eficacia del sistema de controles existentes.
4. El diseño e implementación de una supervisión mediante los altos ejecutivos y una estructura de reporte para monitorear la efectividad del sistema de control, su infraestructura y la identificación de mejoras del proceso”.

Existen diversos marcos de información que sirven tanto para la planeación como la implementación de este sistema de control incluyendo los controles que se van anexando al ya establecido si lo hubiera, son una estructura guía para mantener un sistema de control efectivo, los dos marcos o sistemas de información para lograr estos objetivos son:

- I. Sistema de información contable: el cual se conforma por el registro adecuado y sistemático de todas las transacciones realizadas por las empresas, dicho registro se manifiesta finalmente en los estados financieros (estado de posición financiera, estado de resultados, estado de flujos de efectivo y estado de variación en el capital contable).
- II. Sistema de control interno: Conjunto de planes, métodos y procedimientos establecidos por la organización con el fin de salvaguardar los activos, asegurar que los registros contables sean fidedignos y la actividad operativa sea eficaz de acuerdo con las políticas ya establecidas, como indica el (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, 2014, pág. 55) debe estar establecido “quién debe recolectar y verificar la información de la empresa” para tener confianza de dicha información.

Como bien apunta (Adrián Campos Muñoz, 2017, pág. 108) “la implementación de controles requiere de un sistema integral de control interno que garantice su ejecución entre las áreas administrativas y operativas con el fin de ser eficientes, garantizar los activos y el mantenimiento en el transcurso del tiempo propio del sistema”.

En el control interno de las empresas debe haber una descripción de los procesos de cada control en este caso en las áreas donde puede haber mayor riesgo y qué grado de confianza nos puede dar cada uno de los controles. Los dueños de las entidades pueden no conocer algunas prácticas indebidas en sus empleados y directores a cargo, las cuales pueden ser sensibles y den cabida al riesgo de cometer operaciones inexistentes.

Se debe considerar que dentro del sistema de control interno en las entidades económicas debe haber una verificación y evaluación de los procesos para ver si cumplen con

su cometido, es decir el de prevenir o identificar deficiencias, malas prácticas o incumplimiento a los objetivos de la empresa. Si se cuenta con un sistema de control ineficiente que no permita identificar este tipo de prácticas carentes de ética se puede incurrir en violaciones a los ordenamientos legales.

Lo que permite un análisis del sistema de control de acuerdo con la función de cada empresa y de sus características; es la documentación y evaluación de procesos determinados para las actividades que pueden considerarse como presunción de operaciones inexistentes.

Al analizar el sistema de control podremos saber el impacto que tiene éste en la organización, y sabremos muy específicamente como afecta las operaciones posibles a considerarse como inexistentes, sobre todo aquellas que tienen que ver con adquisiciones de servicios, que tienen una característica peculiar dentro de las operaciones sensibles perseguidas por la autoridad.

No deja lugar a dudas el que la incorporación de los controles influye directamente en la capacidad que tiene un ente económico para el logro de sus objetivos y en la producción de información de calidad que servirán al momento de tomar decisiones.

2.5 El sistema de control interno, concepto e importancia

En sentido amplio el control interno es un (Estupiñan R. G., 2015, pág. 1) “proceso, efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una Entidad, diseñado para proporcionar una razonable seguridad con miras a la realización de objetivos” estos se categorizan en efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables. Lo que parece

claro es que los tres objetivos que persigue el control interno son aplicables para evitar la posible presunción de operaciones inexistentes o simuladas.

En primera instancia se encuentra la efectividad y eficiencia de las operaciones a través de los objetivos básicos de cada empresa, lo que permitirá que los recursos del ente sean salvaguardados y exista un notorio desempeño en la rentabilidad de los mismos.

En cuanto al segundo objetivo que tiene que ver con la confiabilidad de la información, se encuentra la debida y confiable preparación de la información financiera incluyendo estados financieros publicados por el ente económico y su presentación a través de declaraciones del ejercicio ante la autoridad hacendaria. Ya que de la confiabilidad que exista en los estados financieros declarados, se podrá tener certeza de que lo presentado y revelado en estos, corresponden a operaciones reales y no ficticias.

El tercer objetivo del control interno es el cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables, sin duda alguna que los contribuyentes tienen que cumplir con toda la normatividad vigente y seguir la pauta y limites que las mismas le impongan al ente económico, el cumplimiento de las leyes y regulaciones si bien, no exentará a los contribuyentes de alguna presunción, sí podrá respaldar el cúmulo total de operaciones que se realicen dentro del ejercicio de cada ente.

El control interno comprende:

1. El plan de organización, con sus métodos y medidas coordinadas que salvaguarden los activos.
2. Comprueba la exactitud y veracidad de los datos contables.
3. La eficiencia operativa.

4. Inclusión de todos los departamentos y del personal al plan de la organización.

Conviene apreciar lo expuesto por (Estupiñan R. G., 2015, pág. 3) “un eficiente sistema de control puede proporcionar un importante factor de tranquilidad, en relación con la responsabilidad de los directivos, los propietarios, los accionistas y terceros interesados” aquí radica la importancia de este sistema en cada entidad económica en particular y en cada contribuyente.

El nuevo modelo basado en COSO el cual se usará como referencia en esta investigación, impulsa una nueva cultura administrativa, si bien este modelo ha impulsado otros modelos de control, lo bien es que todos persiguen los mismos propósitos, sus definiciones, aunque no son idénticas sí muestran similitudes. Nos enfocaremos especialmente en este modelo de control interno COSO y daremos una breve descripción del modelo COCO de Canadá ambos utilizados en nuestro continente americano. En otras naciones por ejemplo Reino Unido utiliza el modelo Cadbury o el Peters en Holanda, por lo general los países han adoptado o adaptado distintos modelos o creado sus propios modelos de control.

2.6 Modelo de control interno COSO

A partir de la primera publicación del informe COSO en septiembre de 1992 en el cual participaron distintas organizaciones profesionales de contadores, ejecutivos financieros y auditores, ha surgido una atención increíble hacia el mejoramiento del control interno y del gobierno corporativo, lo cual viene presionado de la necesidad de contar con un mejor manejo de los recursos públicos y privados, lo anterior a causa de escándalos financieros, fraudes, crisis etcétera.

Este modelo surgió como una respuesta a múltiples inquietudes que se tenían hasta entonces en cuanto a la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes al tema referido. La redacción de este informe estuvo a cargo de la firma Coopers & Librand que poco después se fusionó con Price Waterhouse. Este modelo tuvo un objetivo principal y fue definir un nuevo marco conceptual de control interno, con este se pudo tanto en el ámbito público como el privado una adhesión generalizada que ha satisfecho las distintas demandas de todos los sectores involucrados.

Esta propuesta COSO ha sido ampliamente divulgada y presentada en todos los países, y aunque su uso no es obligatorio o no está regulado por alguna norma legal, ha sido muy bien aceptada por distintas firmas de contadores y auditores, ya que permite que toda función administrativa de control sea diseñada para respaldar toda actividad de verificación y corrección.

Como definimos anteriormente el control interno (Whittinton, 2005, pág. 213) es “un proceso, realizado por el consejo de administración, los directivos y otro personal, cuyo fin es ofrecer una seguridad razonable en la consecución de los objetivos” este comprende el plan que tiene cada entidad particular para (Santillana, 2015, pág. 53). “salvaguardar los activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de la información financiera” también lograr eficacia administrativa y eficiencia operativa entre muchas más.

Con la definición del párrafo anterior se puede visualizar el alcance que tiene, lo elemental que llega a ser dentro de una entidad económica o empresa, con o sin especulación comercial y lo integral y universal que es en toda la entidad “cualquiera que sea su clasificación, actividad, tamaño o conformación” (C.Tapia, 2016, pág. 35).

Sin embargo, a pesar de ser un mecanismo esencial en toda la entidad,

El alcance del sistema de control interno estuvo limitado más a las áreas contables y financiera de la Entidad, ya que se tenía la cultura de que era inherente a dichas áreas y de que el resto de las áreas operacionales y sus trabajadores no se sentían involucrados, situación equivocada en su totalidad, toda vez que el control interno le es aplicable a todas las áreas y personas de la Entidad. (C.Tapia, 2016, pág. 35).

La estructura del control interno que usaremos está diseñada de acuerdo al modelo COSO el control interno no es un proceso solo secuencial, (Estupiñan R. G., 2011, pág. 26)“donde alguno de los componentes afecta solo al siguiente, sino es un proceso multidireccional repetitivo y permanente en el cual, más de un componente influye en los otros y conforman así un sistema integrado que reacciona dinámicamente” los componentes se muestran en la figura 4 que a continuación se presenta:

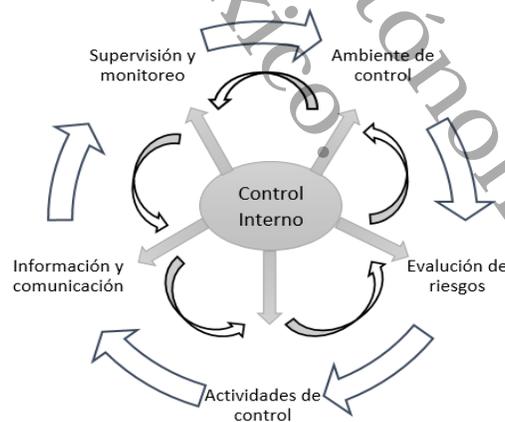


Figura 4 El control interno y sus componentes básicos

Las flechas que giran en dirección a las manecillas del reloj indican el ciclo primario del control interno, sin embargo, las flechas que van en dirección opuesta a las manecillas del reloj muestran que el proceso no es rígido, sino que puede ser consecuente e inverso. Las flechas rectas que apuntan hacia arriba y las 3 hacia abajo, indican que un componente en el proceso de control interno puede afectar a uno a Librando todo el sistema en determinadas circunstancias. Diagrama adaptado de acuerdo a la estructura de control interno del Committee of Sponsoring

Organizations of Treadway Commission y con la idea presentada por R. Estupiñan, control interno y fraudes, 2011, pág 26 Eco Ediciones.

2.6.1 Ambiente de control

En este componente se sientan las bases del que depende la eficacia del control interno, ya que integra los valores éticos del personal encargado de administrar, crear y vigilar los controles; los cuales deben ser comunicados mediante los medios apropiados. De igual manera dentro de este componente salta a la vista la estructura organizacional, ya que si está bien diseñada se podrá planear, dirigir y controlar las operaciones.

Dentro de este componente se hace división de las responsabilidades, tanto del departamento de finanzas⁴ como de contabilidad, ya que ambas tienen distintos encargos, entre estos encargos se menciona:

- Autorización de las transacciones (adquisición de bienes y servicios).
- Registrar las operaciones de compra.
- Custodiar los activos.

De igual forma dentro de este componente se asigna autoridad y responsabilidad de manera específica y se describen funciones de puestos con sus alcancen definidos claramente (Espino, Fundamentos de la Ley Sarbanes-Oxley, 2017, pág. 36) “también se establecen políticas que describen las prácticas correctas de negocios, los conocimientos y las experiencias del personal clave, así como el uso de los recursos” aquí se definen las políticas en el departamento de recursos humanos y se configuran criterios para contratar al personal

⁴ El nombre del departamento puede variar en cada entidad económica, de acuerdo a las características propias de cada una, en algunas se le denomina departamento o área de contraloría o administración incluso.

más competente como lo son escolaridad, experiencia, integridad reconocida y verificable, conducta ética entre otras.

2.6.2 Evaluación de riesgos

Este componente describe el proceso en el que los administradores y el gobierno corporativo identifica y responde a los riesgos del negocio, así como su resultado, es precisamente aquí donde se evalúan los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos⁵ y consiste en identificar primeramente los riesgos con más relevancia, estimar el grado de importancia y seleccionar qué medidas se utilizaran para enfrentarlos. Algunos factores⁶ se enumeran a continuación los cuales pueden significar riesgos relevantes de acuerdo a esta investigación:

- Cambios en el ambiente regulatorio fiscal.
- Sistemas de información contable modernos o nuevos.
- Crecimiento en las operaciones y transacciones que realiza la entidad con sus proveedores.
- Cambio en el personal clave que realiza operaciones relevantes en la entidad, especialmente en adquisiciones de bienes y servicios.
- Cambio en los ambientes operativos.
- El rápido crecimiento corporativo.

Luego de la identificación y análisis de los riesgos se tiene que definir el modo de cómo habrán de manejarse y la trascendencia que tienen estos y la frecuencia con la que se evaluarán los aspectos más débiles del ente económico.

⁵ La confiabilidad de los estados financieros, eficiencia operativa y cumplimientos de leyes y regulaciones.

⁶ Factores correspondientes al enfoque fiscal que se está desarrollando en la investigación.

2.6.3 Actividades de control

Este componente es punto clave en nuestro desarrollo de investigación, ya que las actividades de control no son sino políticas y procedimientos emitidos por la administración, con el propósito de que se cumplan los mecanismos de control implementados para lograr los objetivos del negocio. Algunas actividades de control utilizadas en el ámbito fiscal y de manera específica en las deducciones como parte de las operaciones del ente económico pueden ser:

- Comprobación material de las adquisiciones en bienes y servicios.
- Evidencias físicas y por escrito de las políticas utilizadas para seleccionar a los proveedores.
- Evidencia documental de los presupuestos específicos comparado con los gastos incurridos.
- Elaboración de documentos comprobables como bitácoras o itinerarios de los servicios que recibirá la entidad bajo cualquier concepto.
- Conciliaciones mensuales entre los registros contables versus lo efectivamente adquirido físicamente, de acuerdo a los periodos y plazos establecidos por la entidad.
- Evidencia física y documental de las asignaciones de activos fijos entregados al personal y funcionarios de la entidad.

Las actividades de control están encaminadas específicamente a la prevención y neutralización de riesgos, una vez que se conocen los riesgos, se establecen controles para poder evitarlos o minimizarlos, es conveniente destacar los tipos de controles que existen:

- 1) Preventivos/Correctivos.
- 2) Manuales/Automatizados.

3) Gerenciales/Directivos.

2.6.4 Información y comunicación

Una vez que el proceso haya avanzado hasta llegar a este componente, es imprescindible informar a toda la entidad y comunicar todo lo relevante a las actividades propias de la organización. En el caso de las deducciones fiscales, se informa sobre las nuevas disposiciones emitidas por la autoridad hacendaria, las resoluciones o cartas invitación recibidas de la misma autoridad entre otras, así como los modos y medios indicados para informarlos.

De igual forma se comunican todos los documentos internos de la entidad que deben utilizarse para el manejo de los controles, conforme estos se vayan actualizando, esto permitirá una simetría entre las políticas y procedimientos de la organización y los resultados obtenidos.

Cabe señalar que la información debe ser debidamente captada, procesada y eficientemente transmitida a todos los involucrados de manera oportuna, lo cual permitirá que se asuman responsabilidades, de igual forma la comunicación de dicha información, debe tener una circulación multidireccional, en sentido, ascendente, descendente y transversal.

2.6.5 Monitoreo de controles

Las actividades de monitoreo están encaminadas en supervisar y administrar la vigilancia continua de los demás componentes, estas vigilancias no tienen que ser sistemáticas, sin embargo, si se cuenta con un departamento de auditoría interna se podrá tener una constante vigilancia, el cual evalúa entre muchas otras cosas la calidad del desempeño del sistema simultaneo a su actuación.

Dentro de este componente se evalúa el control interno, específicamente la parte de las deducciones:

- Si estas son autorizadas,
- Si cumplen con los requisitos fiscales y de control interno de la entidad,
- Si corresponden al periodo y
- Si han sido verificadas y autenticadas de manera formal y material.

Después se comunican los resultados y los hallazgos al gobierno corporativo de la entidad con el fin de evaluar el logro de los objetivos y tomar las medidas correctivas necesarias para alcanzarlos.

Dentro del monitoreo se debe supervisar las actividades continuas y periódicas, entendiendo por continuas las actividades normales o recurrentes que responden dinámicamente, por ejemplo, las compras o las ventas. Y en cuanto a las actividades periódicas aquellas que no se realizan ordinariamente, como es el caso de los inventarios físicos en algunas entidades económicas o la estimación de cuentas incobrables en otros entes.

Para lo anterior tiene que considerarse:

- El alcance y la frecuencia de las actividades.
- La ejecución por parte de los encargados o responsables de la autoevaluación.
- La metodología, técnicas y herramientas para aplicar las autoevaluaciones.
- La documentación necesaria para la ejecución.

Sin duda alguna que el control interno es un catalizador empresarial, ya que inicia como un proceso que no tiene un fin en sí mismo, hasta llegar a un proceso que estimula el desarrollo de todas las demás actividades, provocando una reacción veloz.

Un sistema de control interno no puede ser evaluado si antes no ha sido implementado, y se fortalece con el paso del tiempo y de la experiencia obtenida. En el ámbito de las deducciones fiscales este control requerirá de un eficiente desarrollo de cada componente dentro de la entidad, ya que, de no contar con un óptimo desarrollo de este, se correrá el peligro de ser un blanco fijo para la autoridad hacendaria que puede convertirse en pago de multas, actualizaciones, recargos, créditos fiscales y demás. Con todo esto se pone en tela de juicio la continuidad del negocio en marcha y se puede perder la confiabilidad de la información financiera que se pone a disposición del gobierno corporativo de la entidad económica.

2.7 Importancia del control interno

La importancia del control interno bajo el modelo COSO radica en que,

- Es el corazón de una organización
- Proporciona cultura empresarial, y acata las normas sociales y legales que la gobiernan.
- Es el mecanismo por medio de los cuales el ente económico proporciona bienes y/o servicios eficientemente.
- Es parte de la infraestructura, la tecnología de la información, las actividades y políticas, así como de los procedimientos organizacionales.

El control interno incluye el programa para preparar, comprobar y distribuir entre los distintos niveles ejecutivos, los informes que permitan mantener el control sobre las actividades y funciones que se realizan en una empresa.

Si bien el control interno es diseñado por la administración, en este participan ingenieros y muchos otros profesionales ajenos a las actividades administrativas como las contables y financieras, sin embargo aunque estos otros profesionales no sean expertos en el

control interno “aplican perfectamente las políticas de control, ya que están por escrito y los obliga a aplicar y llevar los controles que aquellos elaboran” (Espino, 2017, pág. 32).

2.8 Modelo COCO

El modelo COCO (Criteria of Control Committee) es el resultado de una revisión profunda del modelo COSO por parte del Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA) cuyo propósito fue hacer un planteamiento más sencillo y comprensible que el dado a conocer por el modelo COSO ante las dificultades de este en su aplicación, aunque dinámico y encaminado a mejorar el control, este modelo describe y define al control de forma muy idéntica al modelo COSO.

El cambio importante del modelo COCO es que, en “lugar de conceptualizar el proceso de control como una pirámide⁷ de componentes y elementos interrelacionados, proporcione un marco de referencia a través de 20 criterios generales” lo cual permita al personal de cualquier ente el diseño, desarrollo, modificación y evaluación del Control.

El modelo COCO busca el entendimiento del control y dar respuesta a ciertas tendencias que se observan a continuación:

- El impacto de la tecnología y el recorte de estructuras organizacionales que ha proporcionado un buen número de informalidades como la comunión de valores y comunicaciones más abiertas.
- La necesidad de informar públicamente acerca de la efectividad del control, respecto de los objetivos.

⁷ En la actualidad no es una pirámide sino un cubo enunciando los componentes del control interno.

- Énfasis de las autoridades para establecer algunos controles, por ejemplo, algunas autoridades financieras establecen controles para las entidades bajo sus jurisdicciones, como lo es el caso de la Ley Sarbanes-Oxley por citar una.

Con lo anterior descrito se busca establecer bases sólidas de controles que permitan cumplir con los objetivos previamente planeados sin que en ningún momento los controles sean excesivos que pudieran atender con la eficiencia del sistema de gestión.

El modelo COCO prevé 20 criterios agrupados en 4 principales, se muestran de la siguiente manera en la figura 5:

Objetivos	Compromiso	Aptitud	Evaluación y Aprendizaje
<ul style="list-style-type: none"> •Planes bajo metas •Parámetros •Indicadores de medición •Objetivos guiados 	<ul style="list-style-type: none"> •Establecimiento y comunicación de valores éticos •políticas y prácticas de RH •Autoridad y responsabilidad 	<ul style="list-style-type: none"> •Conocimientos, habilidades del personal •Buena comunicación de información •Coordinación de decisiones. 	<ul style="list-style-type: none"> •Monitoreo de la información para reevaluación de objetivos. •Premisas revisadas periódicamente •Cumplimiento de procedimientos

Figura 5 Agrupación de criterios de modelo COCO

En cada cuadro se presentan los principales criterios, los cuales muestran sus peculiaridades más distintivas de acuerdo al proceso de control interno presentado por CICA.

Aquellas entidades económicas que pretenden aplicar el modelo COCO deberían tener un vasto conocimiento sobre el modelo COSO y de sus 5 componentes ya que los factores son iguales, pero con una propuesta diferente al momento de aplicarlo en la práctica.

Como bien indica (Estupiñan R. G., 2015, pág. 32) “aquí se parte de la idea de que la unidad más pequeña de una organización es la persona tomada individualmente. Una persona es guiada por el entendimiento de:

- Su propio objetivo (objetivo).
- El apoyo en su capacidad o aptitud para alcanzarlo (información, herramientas, habilidades).
- El sentido de involucramiento para realizar debida y oportunamente su tarea (aptitud).
- Que la misma persona deba vigilar y evaluar su desempeño (evaluación y desempeño)”.

El marco de control interno de COCO considera cinco objetivos y 5 componentes:

Objetivos:

1. Eficiencia en el costo
2. Eficacia de las operaciones
3. Confiabilidad de la información
4. Cumplimiento con la normatividad
5. Salvaguarda de activos

Componentes:

1. Ambiente de control
2. Evaluación del control

3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Monitoreo o supervisión

La aplicabilidad de los modelos de control interno tiene que ver primeramente con el conocimiento de los mismos y en lo sucesivo con las características que posean los diferentes entes económicos.

2.9 El control interno en las Mipymes

Según (Li, 2010) “considera que el control interno es determinante para el crecimiento y buen desarrollo de las Mipymes y puede ser la causa del cierre o quiebra de las mismas” por lo que juega un papel vital para asegurar el buen desempeño en la organización y en la sobrevivencia futura de la misma.

Se escucha decir que todo lo que es de aplicación en una empresa de gran tamaño es aplicable a una de menor escala, sin embargo por las características que invisten a estas de menor tamaño (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, 2014, pág. 61)

“principalmente la de no contar con una gran capacidad administrativa por falta de recursos, no logran hacerlo, ya que se conducen de una manera muy informal, lo cual conlleva una serie de problemas que podrían solucionarse con el simple y ordenado registro de sus operaciones” a continuación se describirán los principales problemas de control en las Mipymes y el impacto que tienen en las operaciones de las entidades económicas.

Derivado de lo expuesto el (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, 2014) menciona algunos de los “problemas más frecuentes en las Mipymes

1. Medio ambiente interno poco formalizado

Este medio ambiente es imperfecto por los siguientes motivos:

- 1.1. Son empresas mayormente familiares.
- 1.2. La propiedad y la gestión son una misma.
2. No se establecen especificaciones en cuanto al gobierno corporativo.
3. La organización no comprende la cultura corporativa y la confunde con imagen corporativa, además que, no se genera ningún atractivo para atraer a personal valioso ya que dichos empleados no cuentan con:
 - 3.1. No cuentan con un sistema claro de entrenamiento.
 - 3.2. No tienen recompensa ni penalidades.
 - 3.3. Perdiendo con todo esto a personal talentoso.
4. Información contable de baja calidad
5. Con un sistema de información contable que no cumpla con el objetivo esencial de ser útil para el usuario general no se puede tener una buena administración financiera ya que el flujo de información de un departamento a otro es muy lento y poco confiable, esta situación afecta a todas las demás funciones y al sistema mismo de información ya que no habiendo una comunicación adecuada, la toma de decisiones se dificulta y no resulta apropiada.
6. Falta de mecanismo efectivos de supervisión”

Sobre el caso de los mecanismos de supervisión se expresa que,

Las empresas no cuentan con un departamento de auditoría interna y si lo llegasen a tener, este; no es el apropiado ya que no tiene independencia de la dirección general, que es el requisito fundamental para dicha área, esto lleva a que la supervisión que se realiza resulte en una simple formalidad, no pudiendo evaluar

la información contable ni el desempeño adecuadamente (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, 2014, pág. 63)

Los empresarios piensan particularmente que implementar un sistema de control interno genera costos elevados sin resultados significativos, comparados con los aspectos que tienen que ver de manera directa con la operatividad del negocio de acuerdo a (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, 2014, pág. 62) “los resultados obtenidos en una entrevista en China, las MiPymes no reconocen el problema de la administración interna, solo el 6.8% de los empresarios cree que es necesario mejorarla”

Con lo cual podemos palpar claramente la poca conciencia que se tiene del riesgo de las transacciones y las faltas de mecanismos de control que puedan advertir al empresario en los procesos claves del negocio como son: el financiamiento, la administración de las compras, el manejo de los inventarios, el manejo de los pasivos y el uso de activos entre otros.

Las Mipymes mexicanas al igual que muchos países de América Latina tienen distintos problemas de tecnología, falta de información de calidad, falta de educación integral y mucha centralidad política, en resumidas cuentas, la problemática principal se deriva del entorno de negocios y de la cultura gerencial mexicana.

A todo esto, es conveniente puntualizar lo que el COSO considera conveniente para las compañías pequeñas. En el año 2006 en julio 11 se llevó acabo un nuevo lanzamiento del COSO denominado “Small Co” es decir para compañías pequeñas, cuyos ingresos fuesen menores a 75 millones de dólares, uno 1,725 millones de pesos aproximadamente, el cual tuvo como propósito contar con un maro de control interno, más accesible para pequeñas

empresas del sector público, Aunque acotado por principios, agrega un sistema de codificación diferente, lo cual lleva a un cumplimiento más efectivo.

El nuevo documento (Espino, 2017, pág. 80)“es más pequeño, con lo cual se logra evitar redundancias; posee mayor claridad, además de reducir considerablemente su extensión” y está estructurado en tres capítulos principales que facilitan la comprensión e implementación:

1. Resumen: desarrollo de un resumen ejecutivo que revise en un alto nivel para la dirección general del ente económico.
2. Principios y ejemplos: descripción acerca del control interno, sobre la divulgación del reporte financiero de empresas pequeñas, principios extraídos del marco original de control interno y ejemplos de aplicación de los principios manteniendo una adecuada relación costo-beneficio.
3. Herramientas: un legajo de herramientas que apoyen a la gerencia en la evaluación del control interno.

Los 20 principios se enumeran a continuación en la figura 6:

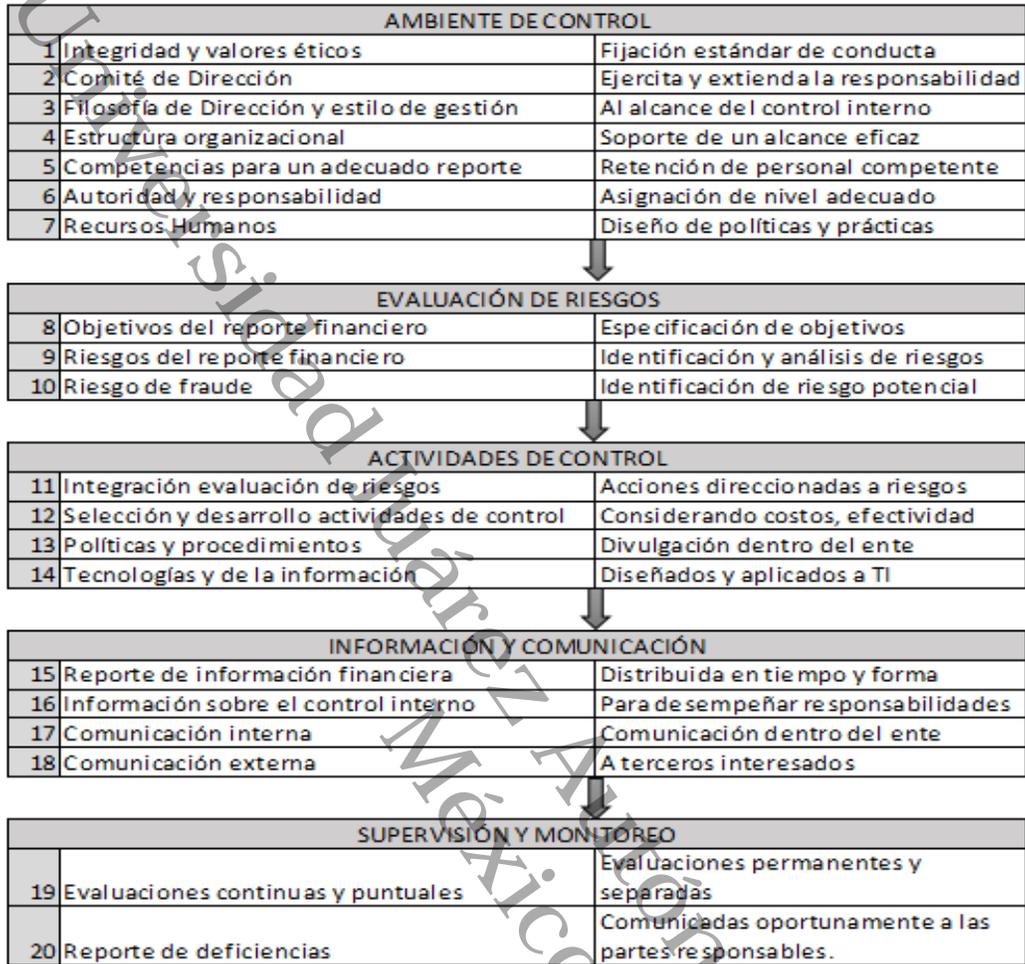


Figura 6 Principios básicos de COSO Small Co.

Los principios fueron adaptados a un sistema de control interno orientado al cuidado de las operaciones con fines fiscales, para evitar la presunción de operaciones inexistentes. Informe COSO Small Co para pequeñas compañías, julio 2006.

El modelo COSO Small Co. También puede ser aplicado en las Mipymes ya que además de lo comentado y presentado anteriormente, este modelo para empresas pequeñas, presenta características como:

- Menos líneas de negocios y por lo consiguiente menos operaciones.
- Pocos niveles directivos con extensos controles a su cargo.

- Procesamiento de operaciones, transacciones y otros eventos internos del ente económico menos complejos y con mayor supervisión.
- Escasa posibilidad de contar con procesos productivos y posiciones de staff, como servicios legales, contables, auditoría y recursos humanos.

Las Mipymes como ya hemos expuesto, tiene características, problemas y retos que las hacen únicas y “requieren formalizar sus procesos y sobre todo desarrollar una cultura organizacional alineada al logro de sus objetivos, para lo cual necesitan definir con claridad su estrategia, diseño organizacional, sistemas de planeación de utilidades y la forma de monitorearlas” (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, 2014, pág. 72).

2.10 El papel del departamento de auditoría interna en el control interno

Dentro de la auditoría interna, aparecen objetivos principales y son:

- La administración y
- El manejo de riesgos

Los auditores internos pueden colaborar con los miembros de una empresa en el desempeño de sus responsabilidades, proporcionando análisis, recomendaciones y asesoría de calidad, lo que les permite ser parte activa del sistema de control internos. A través de la medición y evaluación que desempeñan se convierten en un control de alto nivel dentro del componente denominado “supervisión y monitoreo” donde se evalúa a cada control.

El IIA (Instituto Internacional de Auditores) define la auditoría interna como,

una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una

organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno (Carmen Tapia, 2017, pág. 2).

Hablando del departamento de auditoría interna y considerando la definición anterior por el IIA se analiza a continuación sus componentes:

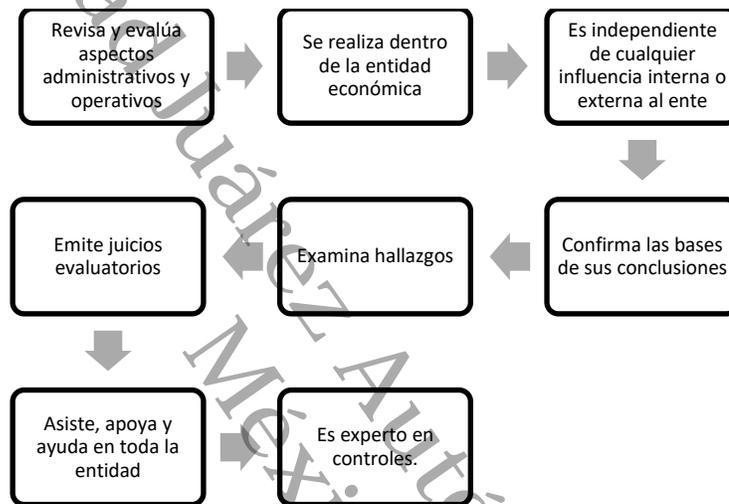


Figura 7 Componentes y peculiaridades del departamento de auditoría interna

En cada cuadro de la figura, se muestran las características y cualidades que tiene el departamento de auditoría en asistencia a la dirección en el buen desempeño de sus funciones. Adaptado a los apuntes de auditoría interna, UNAM. (Carmen Tapia, 2017, pág. 2)

Este departamento utiliza la auditoría como herramienta de control, que si bien, no en todos los casos serán aplicados por un grupo contable o de cierta disciplina, son estos los encargados en su mayoría de aplicar las actividades de monitoreo. Es bueno mencionar que, en ocasiones se requieren de grupos multidisciplinarios para el buen funcionamiento de las auditorías internas, es decir; que participen ingenieros, físicos, químicos, matemáticos, abogados entre muchos otros.

Cabe recordar que este departamento realiza sus funciones por el propio personal de la empresa o también bajo la modalidad de outsourcing. Dentro de las auditorías que regularmente practica este departamento sobresalen las:

- Auditoría administrativa
- Auditoría operacional
- Auditoría informática
- Auditoría integral
- Auditoría financiera

Este departamento surge debido a la necesidad de reforzar las áreas de control interno dentro del ente económico y así disminuir y evitar en lo posible los riesgos, así como para.

proteger sus activos, evitar y prevenir fraudes, dar cumplimiento a disposiciones legales, obtener información financiera y administrativa para lograr la eficiencia operativa por medio de la eficiencia y eficacia de los controles y actividades operativas de las entidades de una manera competitiva (Carmen Tapia, 2017, pág. 4)

2.10.1 ubicación del departamento o área de auditoría interna

la posición del departamento o área de auditoría inter, o cualquier otro nombre que se le designe, debe ser relevante dentro de la organización que le permita acciones efectivas en todo el ente. Con una línea de reporte directa a la dirección general, junta de accionistas o al máximo órgano que esta tenga, sin perder nunca su principio de independencia. Con esto se investirá de un nivel suficiente de autoridad y facultades para auditar y sea valorado su trabajo como parte de la cultura organizacional.

A esto (Carmen Tapia, 2017, pág. 5) indica que “entre mayor sea su nivel jerárquico dentro de la organización, mayores impactos generarán sus hallazgos sobre la eficiencia de la empresa” a su vez que sus funciones estarán plasmadas tanto que, por su situación jerárquica, le permita la consecución de sus fines. La independencia, objetividad e imparcialidad serán el resultado de la autonomía que tenga este departamento dentro del ente económico.

Se resalta la idea de que para el departamento de auditoría interna y de los auditores, no solo es interesante los controles financieros de cada empresa, sino más bien su trabajo comprende la totalidad del control interno de cada empresa, a su vez que prueban la eficacia que tienen los controles previamente diseñados e implementados, y por si fuese poco en la actualidad estos departamentos ofrecen una amplia gama de servicios de opinión y consultoría.

El instituto de auditores internos, emitió normas con criterios por los que se deben evaluar y medir las operaciones del departamento de auditoría, los criterios únicamente se mencionan:

- Autoridad y responsabilidad
- Independencia y objetividad
- Destreza y cautela profesional
- Aseguramiento y mejoramiento de calidad
- Administración de la auditoría interna
- Naturaleza del trabajo
- Planeación
- Compromiso
- Comunicación de resultados

- Seguimiento
- Aceptación de los riesgos por la administración

Concluimos considerando con lo anteriormente expuesto, que la auditoría interna, es una parte integral de la administración y está diseñada para agregar valor y mejorar los servicios de una organización.

2.11 Ética profesional y tributaria

Los expertos en la profesión contable que, en su mayoría se ocupan del diseño, implementación y operación del control interno, deben recordar que, (Comisión de ética Profesional del IMCP, 2018, pág. 60) “una marca distintiva de la profesión contable es la aceptación de su responsabilidad de servir al interés público” dentro del interés público se encuentra el interés hacia los entes involucrados con sus actividades, acciones y hechos, esto incluye a los clientes, al fisco federal o local y a los demás contribuyentes del país.

Las acciones que realice el profesional de esta materia, tendrá un impacto directo e indirecto al interés de la población en general, ya que “la responsabilidad del Contador Público no es exclusivamente satisfacer las necesidades de un determinado cliente, o de la entidad para la que trabaja” (Comisión de ética Profesional del IMCP, 2018, pág. 60).

Sin embargo, no es solo materia de los profesionales contables el servir al interés público, también están los profesionales fiscales, conocidos como fiscalistas, los cuales conocen el marco jurídico que regula los impuestos y las mecánicas para el cálculo de los mismos, así como los derechos y obligaciones de los contribuyentes, con lo cual se puede afirmar su participación en la responsabilidad que tienen para lograr el bien común. El fiscalista es

Un hombre, una mujer, con preparación técnica especializada, cuya virtud radica en desentrañar el sentido de la norma fiscal, cuya maestría le permite conocer con antelación su incidencia en los negocios, sean estos pequeños, medianos o grandes, velando siempre por el patrimonio de las personas, sin importar de qué lado se encuentre (Ediciones Fiscales ISEF, 2018, pág. 1)

De la misma forma en que los profesionales contables y los fiscalistas tienen participación en la búsqueda del interés público, la participación de los empresarios, gerentes, jefes de los departamentos de la organización y todo el personal involucrado en las operaciones de las entidades económicas es de gran relevancia (Espino, 2017, pág. 29) “a fin de que se conduzcan con honestidad y transparencia en todas las decisiones y operaciones que realicen a lo largo de los ejercicios” todo esto ligado a un buen gobierno corporativo que involucre a la administración de la entidad, sus accionistas, órganos o consejos y los terceros interesados en el que se “garantice un equilibrio de poder y autoridad de modo que no haya individuo que tenga poder ilimitado de decisión” (Resnick & Eun, 2007, pág. 98).

Una vez identificado los personajes inmiscuidos en el ámbito de las operaciones susceptibles a considerarse como inexistentes, se llega a la postre al tema de la ética profesional, ya que mientras la autoridad fiscal se basa en las normas jurídicas, la entidad económica junto con sus personajes, se vale de las normas éticas vigentes y es que en realidad tanto las normas jurídicas como las éticas guardan una relación estrecha, ya que (Silva, 2013, pág. XV) “el derecho, distinto de la moral por su contenido, se halla, consiguientemente, unido a ella por un doble vínculo: la moral es el fundamento sobre el que descansa la validez del derecho” de este modo hacer posible la moral viene a constituir una meta del orden jurídico.

Uno de los desafíos más importantes que debe tener cada persona, institución y organización, incluida en ésta las entidades económicas; es tener un profundo sentido de responsabilidad del sentido ético y una preocupación seria por la verdad, la verdad de valores morales que rijan la conducta de los empleados y funcionarios y no solo de estos sino también de la dirección y accionistas.

Se debe comprender que cada contribuyente junto con su personal de colaboración y terceros interesados, específicamente los proveedores no actúan solo por instinto, sino más bien con voluntad propia y conciencia (Díaz, La ética de mañana empieza hoy, 2013, pág. XXXV) con “ese hilo tan delgado que es su razón” sus actos se orientan hacia un fin determinado.

Lo anterior es aplicativo para los contribuyentes ya que plantea la necesidad de indagar en la conciencia de los contribuyentes el por qué hacen las cosas: ¿Por qué se omiten los preceptos fiscales? ¿Por qué es más fácil simular operaciones? O ¿por qué se pagan impuestos? ¿Por qué ser un buen contribuyente? Todo lo anterior puede abrir la puerta hacia una nueva concepción de la relación contribuyente-autoridad hacendaria con el propósito de lograr el bien común, formando a contribuyentes conscientes de actuar de manera éticamente responsable.

La palabra ética surge del término ethikós y según (Real Academia Española, 2020) es un “conjunto de normas morales que rigen la conducta de la persona en cualquier ámbito de la vida” claro está que el ámbito fiscal es englobado en este conjunto de normas, por lo consiguiente la palabra fiscal es otro término que nos ocupa en este análisis, ya que es “pertenciente o relativo al fisco o al oficio fiscal” ambos términos, tanto ética como fiscal,

son palabras claves a desarrollar brevemente de manera conjunta para el entendimiento de las normas morales.

La ética de acuerdo al filósofo Aristóteles, es el único camino para ser felices (Aristóteles, 2014, pág. 222) “puesto que la colocamos como fin de los actos humanos” este fin lo constituyen los actos deseables, por lo que hacer cosas buenas y bellas es en sí mismo deseable. Puesto que vivimos en comunidad, dicha comunidad implica que los ciudadanos, en este caso contribuyentes, tengan deberes y derechos, en ocasiones los actos pueden ser catalogados como buenos o malos, por lo que la ética tiene por objeto los actos humanos como la bondad o la maldad.

Debemos recordar que todos los mexicanos tienen el derecho y privilegio que les confiere la ley de realizarse libremente, sin embargo como refiere (Jonas, 1998, pág. 150) “yo, desde el punto de vista ético, tengo libertad para respetar ese privilegio inmanente a fin de que el ser se desarrolle naturalmente, aunque también soy libre para no respetarlo” por lo que podemos notar que los contribuyentes son capaces de afectar a los demás contribuyentes, sujetos o ciudadanos; al realizar actos considerados como malos.

Se pondría considerar en su como ejemplo las acciones y hechos de evasión fiscal. Por lo que actuar de manera ética, es actuar conscientemente, “Es su propia reflexión en libertad, es voluntaria, consciente y usa la razón. No es impuesta, nace de una autorreflexión interna de las personas” (Marco Mercado, 2019, pág. 3)

Ante lo anterior descrito, se llega al concepto de ética aplicada, la cual tiene aplicación generalizada en todas las actividades humanas, en el mundo de lo fiscal se refiere a la conducta moral socialmente aceptada, tanto responsable como solidariamente, ya que en este •

caso “contribuir con las obligaciones contributivas conlleva a que legal y éticamente haya responsables” (Cortina, 1993, pág. 166).

Puesto que dentro de la ética aplicada se plantea la responsabilidad y la solidaridad contributiva, salta necesariamente a la vista el principio de solidaridad económica el cual (Daza et al, 2019, pág. RB 8.8) “nace a partir de la necesidad de que el ciudadano debe contribuir al gasto público en México” en cual involucra a los principios de equidad y capacidad contributiva, es decir, de acuerdo a la posibilidad económica individual del contribuyente se tiene que pagar impuestos y solidarizarse con el gasto público.

Puesto que la ética aplicada estudia circunstancias concretas de la vida privada y de la pública desde el juicio moral, es que muchas instituciones han emitido sus códigos de ética para sus empleados y usuarios de sus servicios, tal es el caso por mencionar algunos:

- Código de Mejores Prácticas Corporativas (emitido por el Consejo Coordinador Empresarial).
- Código de Ética Internacional (emitido por la Federación Internacional de Contadores Públicos).
- Código de Ética Profesional (por la Academia Mexicana de Auditoría Integral).
- Código de Ética Profesional (por el Instituto Mexicano de Contadores de Públicos).
- Código de Ética (del Instituto Mexicano de Auditores Internos).
- Código de Conducta (por el Servicio de Administración Tributaria).

Por mencional a unos pocos de ellos. Dentro de la ética aplicada se encuentra campos de intereses como lo son: la ética tributaria, ética ambiental, ética política, ética económica entres otros. La importancia de la ética redunda en que,

No es posible gobernar sin los medios convenientes, de aquí nace la justicia de los tributos, pero hay dos máximas de que no se puede prescindir, la primera, no es lícito exigir más de lo necesario y la segunda, que la distribución de la carga debe hacerse con proporción y equidad (Balde, 2000, pág. 54)

Cabe señalar que dentro de la ética normativa, existen sistemas que pueden clasificarse en 2 los cuales se describen a continuación:

1. Sistemas teleológico. Significa fin, es decir cual es el fin de la ética fiscal tanto profesional como tributaria, para Aristóteles el fin de la ética era la felicidad de la humanidad, para el pragmatismo el bienestar de los individuos etcetera.
2. Sistemas deontológico. Se refiere a la noción del deber, una acción no se califica moralmente buena por el hecho de hacernos sentir bien o felices, sino porque responde a principio universalmente aceptados. Se puede responder a la interrogante ¿porqué no es ético evadir impuestos? Por el simple hecho de que evadir impuestos no es una acción universalmente buena ni aceptada, ya que si todos los ciudadanos o contribuyentes del mundo evadieran impuestos no habría orden social ni político en el mundo.

2.11.1 Evasión, elusión y defraudación fiscal

Siguiendo con el tema de la ética fiscal, es conveniente separar los términos que en ocasiones son aplicados como términos similares, por lo que es necesaria su separación.

De acuerdo a la evasión fiscal, se puntualiza como un acto ilícito que acarrea ciertas consecuencias debido del incumplimiento de un deber legalmente establecido y sancionado que

surge del hecho generador del crédito fiscal, lo que se conoce comunmente como hecho imponible. La evasión fiscal surge como una teoría dentro del ámbito ético fiscal en los años setentas en el siglo pasado y se explica,

La evasión es el resultado de la decisión tomada por el individuo que maximiza sus utilidades y a la vez estima los costos y beneficios de hacer evasión fiscal. Analiza los beneficios a recibir de la decisión de evadir el fisco. En esta teoría se analiza el proceso de la toma de decisiones bajo incertidumbre, lo cual conlleva a evaluar los riesgos de esta conducta. La incertidumbre está relacionada con los costos de evadir, por lo que, en el momento de declarar impuestos, el individuo no sabe si será auditado o no. Así, los costos son el impuesto evadido, el cual será pagado, si le descubren, con las multas, accesorios, intereses y demás que resulten y el riesgo de tener una auditoría. Por otro lado, el beneficio sería el monto evadido (Marco Mercado, 2019, pág. XV)

En el caso de la elusión, esta se (Flores, 2004, pág. 266) “define como el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla” es decir se trata de una violación de la ley la cual establece la obligación de pagar al fisco, un órgano facultado para recibir y exigir el pago de los impuestos.

Cabe la pena agregar que la elusión fiscal se halla dentro de los límites de lo legal, es decir, muchos contribuyentes se basan en las lagunas que tiene la ley para eludir impuestos, sin embargo, de este modo están contradiciendo de manera oportunista el espíritu de ley, y como comentamos anteriormente, el código de ética profesional para los contadores públicos, refiere como erróneo el de hecho de que, si una acción no está explícitamente prohibida, está

permitida. Con esto en mente, podemos declarar que el hecho de eludir impuestos provoca que se viole el espíritu de la ley tributaria.

Se puede eludir impuestos de tres maneras posibles, a continuación, se mencionan:

1. Posponiendo el pago de los impuestos. Debido a que puede ser menor el valor del impuesto pospuesto al del periodo corriente.
2. Arbitraje de contribuyentes con diferentes tasas.
3. Arbitraje de fuentes de ingreso de contribuyentes con distintos tratamientos fiscales.

En cuanto a la defraudación fiscal, esta se caracteriza por la premeditación y la mala intención al usar con engaños y aprovechamiento de errores, el pago total o parcial de una contribución, en perjuicio del fisco federal.

De acuerdo a un estudio por OXFAM,

El 42% de la facturación neta de las empresas norteamericanas proviene de paraísos fiscales, cuando al no tener una actividad productiva ni comercial real en estos territorios, no aportan ni el 15% del valor total de la compañía. Lo que se está produciendo es un desajuste entre donde las empresas declaran su actividad económica y donde declaran sus beneficios, que es donde pagan impuestos y la recaudación sobre los beneficios empresariales se convierte así en una pura quimera: la quimera de los beneficios (Alba, 2016).

Tanto la evasión como la elusión y la defraudación juegan un papel vital dentro de la ética fiscal o tributaria, por lo que es considerado mencionar la definición acertada que proporciona

Teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia fiscal desarrolladas por los poderes públicos –legislativo, ejecutivo y judicial– y por el ciudadano contribuyente, planteándose la búsqueda de una respuesta al interrogante siguiente: “¿Qué principios o valores convincentes y razonables deben inspirar la actuación de los poderes públicos y de los ciudadanos para que la tributación pueda considerarse justa? (Tipke, 2002, pág. 18)

Se tiene que considerar que los principios de igual y de capacidad económica no dan facultad al fisco para (Tipke, 2002, pág. 32) “recaudar algo allí donde algún quede algo por recaudar “sino más bien de gravar aquellos con capacidad económica para que se les exija con apego a la igualdad individual y no de igualdad social.

2.12 Principios de la ética profesional

Es de suma importancia no satisfacer únicamente las necesidades de los clientes o de la entidad económica en la que se desempeñan las funciones laborales, sino cumplir con todo el código estipulado para beneficio propio de los profesionales en la contaduría y principalmente para beneficio de los usuarios que requieren de los servicios profesionales.

Es conveniente a estas alturas plasmar que, debido a la falta de compromiso de los contadores públicos hacia los intereses de la sociedad, se va perdiendo la imagen de confiabilidad que se tiene del trabajo que desempeñan. Debido a lo enunciado se ha dado cabida a diferentes normatividades tanto en el ámbito legal como normativo para regular muchas de las prácticas que afectan la profesión.

La crisis de ética profesional que ha llevado a la emisión de diferentes normas en nuestra disciplina nos revela la necesidad de una ética aplicada de inmediato para prevenir y

hacer frente con salvaguardas como enuncia “de futuros percances que amenazan con explotar como bombas de gran alcance, pero cuya mecha ya ha empezado a arder” (Romero, 2013, pág. XIII).

De acuerdo a (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2020, págs. 9-10) “Los contadores deben cumplir con los siguientes principios fundamentales que regulen su conducta:

1. Integridad

Ser honrado y honesto en todas las relaciones profesionales y de negocios.

2. Objetividad

No comprometer los juicios profesionales o de negocios debido a prejuicios, conflictos de interés o influencia indebida de terceros.

3. Diligencia y competencia profesional

3.1 Lograr y mantener el conocimiento y las habilidades profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes, basados en las normas técnicas y profesionales actuales y la legislación aplicable y

3.2 Actuar con diligencia y de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables.

4. Confiabilidad

Respetar la confiabilidad de la información adquirida como resultado de las relaciones profesionales y de negocios, por lo tanto, no relevar dicha información a terceros sin la

autorización apropiada y específica, a menos que haya un derecho u obligación legal o profesional de hacerlo, ni usar la información para provecho profesional o de terceros.

5. Comportamiento profesional

Cumplir con las leyes y regulaciones aplicables y evitar cualquier comportamiento que el Contador Público sepa o deba saber que podría desprestigiar a la profesión”.

De acuerdo a los principios fundamentales descritos podemos notar el grado de responsabilidad al que está sujeto el gremio de Contadores Públicos, el cual no se debe violar por ningún motivo o circunstancia. Dado que cada acción que realizamos libremente requiere de la aplicación de un razonamiento ético profesional debemos puntualiza que,

“no se debe olvidar que un derecho humano, ampliamente reconocido es la libertad de pensamiento, pero ello no significa como siempre que se habla de libertad, sostener caprichosamente lo que a cada quien le venga en gana, sino por tratarse precisamente de seres humanos ese pensamiento debe tener razones como sustento y la rectitud de intención y buena fe de quien lo defiende”. (Guitrón, 2013, pág. 20)

Así pues, que para poder cumplir con los principios de ética profesional se debe comprender razonadamente el fin de cada principio, que proporcionará un fundamento firme para alcanzar el cumplimiento de cada uno de ellos y no perder la esencia por sesgos o malas interpretaciones a éstos.

Se debe tener esa simpatía de la cual hablaba (Hume, 2005, pág. 419) hacia los semejantes, y la posibilidad de compartir el placer aumentará la experiencia del placer mismo, con esto podemos entender que ese placer hace referencia a nuevas experiencias que se irán recuperando a medida que cambiemos la concepción que en la actualidad se tiene de los

profesionales en la contaduría pública y concebir la responsabilidad que tienen ante la sociedad y poder lograr ser dignos abanderados de nuestra profesión como contadores públicos.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México.

Capítulo 3 Metodología de la investigación

3.1 tipo de investigación

El tipo de investigación que se usó en esta investigación es no experimental, es decir el estudio se hará sin variar o manipular intencionalmente la variable independiente sobre otras variables, sino que como dice (Hernández, Metodología de la investigación, 2010) “La investigación no experimental es observar fenómenos tal como se dan en su contexto natural, para posteriormente analizarlos.

Se buscó a través de esta investigación situaciones ya existentes, puesto que en este tipo de diseño la variable o variables independientes ocurren y no es posible manipularlas, no se puede influir sobre ellas porque ya sucedieron y sus efectos ya se dieron.

3.2 Método de la investigación

En esta investigación se utilizó el método de razonamiento deductivo para partir de una idea generalizada que son todos los contribuyentes del padrón y llegamos a un grupo de contribuyentes que serán solo personas morales del municipio de Centro en el estado de tabasco.

3.3 Enfoque de la investigación

Esta investigación por sus características requirió un enfoque de tipo cuantitativo, lo anterior fundamentado en que los datos que se obtuvieron era necesario medirlos y debido a que los datos fueron producto de medición; se han presentado mediante números y se analizaron estadísticamente.

Este enfoque se presenta de una manera secuencial y de manera probatoria, es decir un paso precedió al siguiente y así sucesivamente, con un orden riguroso. Este enfoque nos

ofrece como menciona (Hernández, Metodología de la investigación, 2010) “la posibilidad de generalizar los resultados más ampliamente y nos otorga el control sobre los fenómenos, así como un punto de vista de conteo y magnitudes de estos”.

3.4 Diseño de la investigación

Esta investigación se realizó con un estudio de alcance explicativo, ella no solo se describe detalladamente, sino que se intenta descubrir principios y se limita a establecer relaciones, ya sea de causalidad o de contingencia entre diversos fenómenos. Se pretende establecer las causas de los eventos, sucesos o fenómenos que se estudian

Al igual, con este tipo de investigación hemos buscado razones y los mecanismos por los cuales ocurre cada proceso estudiado, para explicar por qué ocurre un fenómeno. Lo anterior debido a que al iniciar no contábamos con las causas o procesos que generan el evento que ahora se explican.

3.5 Población y selección de la muestra

La población objeto de nuestra investigación han sido los contribuyentes que se han ubicado en el supuesto de presunción establecido en el artículo 69-B del CFF en el estado de Tabasco México, de acuerdo a la solicitud número 0610100092418 acuse del INAI el cual contestó con el oficio número 0610100041019 los cuales son 227 contribuyentes en total, siendo 161 personas morales y 66 personas físicas hasta el 31 de agosto del 2020.

Nos enfocaremos en las personas morales que lograron desvirtuar el supuesto de la autoridad, los cuales fueron ubicados en el supuesto por deducir CFDI'S (conocidos como EDO'S: empresas que deducen operaciones simuladas). Dada las características de la investigación se procedió a obtener una muestra no probabilística por conveniencia, dado que

no contamos con acceso a datos particulares de los contribuyentes y tampoco disponibilidad de estos contribuyentes y del tiempo y recursos para buscarlos en sus domicilios fiscales y considerando la complejidad de localización que tienen estos contribuyentes, se optó por recurrir convenientemente a los contribuyentes a los que se tuvo la oportunidad de cuestionar.

La muestra que se tomó fue de 22 contribuyentes de los cuales 9 fueron contribuyentes bajo el supuesto de presunción que lograron localizarse gracias a la participación de terceros que lograron darnos informes para abordarlos y 12 fueron encargados de despachos y de empresas que en un momento estuvieron bajo este esquema de presunción y lograron desvirtuar el supuesto, al igual se consideró a un representante legal de un contribuyente que estuvo inmiscuido en este proceso.

El número de la muestra seleccionada se fundamentó en el máximo número de contribuyentes a los cuales se pudo acceder y considerando, aunque en menor grado, la fuerza mayor dada por la pandemia de COVID-19 al mismo tiempo que se consideró el tope máximo de recursos para recabar la información del cuestionario.

Este muestreo se fundamenta en los siguientes autores que declaran:

Al respecto (Sweeney, 1999, pág. 465) indica; Es una técnica de muestreo no probabilístico, como su nombre lo indica, la muestra se identifica principalmente por conveniencia, ya que tiene la ventaja de fácil selección y recolección de los datos.

Y (Hernández, 2014, pág. 401) dice; “Éstas muestras están formadas por los casos disponibles a los cuales tenemos acceso”.

Llamada también muestra dirigida, supone un procedimiento de selección orientado por las características de la investigación, razón por la cual fue elegida como muestra para esta investigación.

3.6 Recolección de datos

Para que toda investigación pueda ser científica, requiere que sea verificable, lo cual se comprobó a través de esta investigación, además se cumplió con algunas actividades relacionadas entre sí como lo son:

- I. Selección del instrumento de medición, el cual se validó por un grupo de expertos y es confiable, por lo cual se han podido codificar y vaciar los resultados obtenidos.
- II. Aplicación de un método de medición, es decir obtener las observaciones y mediciones de las variables que han sido de interés para nuestro estudio.
- III. Preparar las mediciones obtenida (codificación de datos).
- IV. Análisis e interpretación de los resultados obtenidos mediante el instrumento de medición.

3.7 Técnicas e instrumentos

Se visitó en su domicilio a un total de 7 contribuyentes determinados por la muestra por conveniencia, a los demás 15 contribuyentes se les contactó vía remota y electrónica para explicarles el motivo del levantamiento del cuestionario y se les envió por el mismo medio dicho cuestionario que a su vez fue recibido en el transcurso de los cuatro meses siguientes al envío, esto es en los meses de mayo al mes de agosto del año en curso 2020. Lo anterior debido a las diferentes ocupaciones que tienen los contribuyentes y encargados en sus

actividades ordinarias. Solo uno de los contribuyentes se encuentra en el proceso de presunción actualmente.

De los 7 contribuyentes a los que se les visitó, se levantó el cuestionario a los principales encargados de realizar operaciones económicas, esto es a los gerentes administrativos y operacionales en este caso todas las referentes a gastos propios de la entidad y sobre todo los más representativos, que en su mayoría refieren a la adquisición de servicios.

El instrumento de medición seleccionado fue la encuesta y se eligió como instrumento de recolección el cuestionario, el cual cuenta con 43 ítems y cada uno de ellos está codificado en la escala del 1 al 5 así mismo se encuentra dividido en 5 segmentos, cada segmento corresponde a un componente del modelo COSO de control interno, en la tabla 3 se muestra lo anterior expuesto de la siguiente manera:

Tabla 3 Presentación del instrumento de medición acumulado

Cuestionario sobre el impacto de control interno en operaciones inexistentes o simuladas			
Componentes	Ítems	Codificación	Porcentaje total
Ambiente de control	Del 1 al 8	1. Definitivamente sí 2. Probablemente sí 3. No estoy seguro 4. Probablemente no 5. Definitivamente no	18.61%
Evaluación de riesgos	Del 9 al 14	1. Definitivamente sí 2. Probablemente sí 3. No estoy seguro 4. Probablemente no 5. Definitivamente no	13.95%
Actividades de control	Del 15 al 29	1. Definitivamente sí 2. Probablemente sí 3. No estoy seguro 4. Probablemente no 5. Definitivamente no	34.88%

Información y comunicación	Del 30 al 35	1. Definitivamente sí 2. Probablemente sí 3. No estoy seguro 4. Probablemente no 5. Definitivamente no	13.95%
Supervisión y monitoreo	Del 36 al 43	1. Definitivamente sí 2. Probablemente sí 3. No estoy seguro 4. Probablemente no 5. Definitivamente no	18.61%

Nota. El porcentaje referido en la columna 4 corresponde a la parte proporcional del total de los 43 ítems, mostrando así la cuantía de cada segmento que corresponde a los componentes del control interno.

Cada ítem agrupado en los componentes del control interno fue considerado de acuerdo a los principios que atañe cada componente sin considerar un criterio aislado. Además, se consideró un mayor número de ítems en el componente “actividades de control” los cuales son quince; dado que es en este componente donde se favorecen las acciones que acometen los riesgos de las entidades económicas a través de las políticas y procedimientos que servirán para cerciorarse de que se cumplan con las directrices establecidas previamente.

Del porcentaje total que representa cada componente del control interno en el cuestionario se obtuvo una parte proporcional por cada reactivo codificado, resultando de lo anterior los porcentajes que se muestran en la tabla 4

Tabla 4 Presentación de cuestionario por dimensión y codificación

Relación de porcentajes por dimensión y codificación de los ítems			
Componentes	% de ítems	Codificación	% Codificación
Ambiente de control	18.61%	Definitivamente sí	3.73%
		Probablemente sí	3.73%
		No estoy seguro	3.73%
		Probablemente no	3.73%
		Definitivamente no	3.73%
Evaluación de riesgos	13.95%	Definitivamente sí	2.79%
		Probablemente sí	2.79%
		No estoy seguro	2.79%
		Probablemente no	2.79%
		Definitivamente no	2.79%
Actividades de control	34.88%	Definitivamente sí	6.96%
		Probablemente sí	6.96%
		No estoy seguro	6.96%
		Probablemente no	6.96%
		Definitivamente no	6.96%
Información y comunicación	13.95%	Definitivamente sí	2.79%
		Probablemente sí	2.79%
		No estoy seguro	2.79%
		Probablemente no	2.79%
		Definitivamente no	2.79%
Supervisión y monitoreo	18.61%	Definitivamente sí	3.73%
		Probablemente sí	3.73%
		No estoy seguro	3.73%
		Probablemente no	3.73%
		Definitivamente no	3.73%

Nota: el porcentaje de cada reactivo codificado muestra la proporcionalidad de cada componente en el cuestionario, ya que se aprecia que los componentes 1 y 5 así como el 2 y 4 tienen el mismo porcentaje por reactivo, y por ser el componente 3 el más relevante para conocer las actividades de control desempeñadas por las entidades económicas para evitar la presunción de operaciones inexistentes o simuladas; guarda la mayor proporción de porcentaje de cada reactivo codificado.

Los contribuyentes recibieron información adicional en cuanto a las indicaciones para contestar correctamente el cuestionario, en casos concretos se les dio un resumen del modelo COSO y sus cinco componentes y la características y fines que persigue cada dimensión, para

que de este modo comprendieran más claramente el cuestionario y lo que perseguimos a través de su aplicación.

Aunado a los párrafos anteriores a los contribuyentes se le mandó un glosario de términos conceptualizados en lenguaje claro por si no comprendían algunos vocablos técnicos, lo que permitió que fuese un apoyo accesorio a la información proporcionada con anterioridad. Así mismo de manera presencial o electrónica se esclarecieron algunas dudas que tuvieron algunos contribuyentes incluso se les proporcionaron ejemplos de situaciones prácticas con las que ellos están familiarizados dentro de sus operaciones ordinarias.

3.8 Operacionalización de las variables

A lo largo de la investigación se han considerado dos variables hasta ahora implícitas, sin embargo, se necesita operacionalizar estas dos variables las cuales son:

- Sistema de control interno y
- Operaciones inexistentes o simuladas.

En la tabla 5 se presenta la operacionalización de las variables objeto de estudio de esta investigación, con el fin de que las variables sean descompuestas en dimensiones y sean traducidas en indicadores que permitan la observación directa de las mismas y su medición.

Tabla 5 Operacionalización de la variable

Operacionalización de la variable			
VARIABLES	Definición	Dimensión	Indicador
Control interno	Proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad; Fiabilidad de la información financiera, eficacia y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las disposiciones legales vigentes. (IMCP, 2019 P.323)	Ambiente de control	Principios y valores organizacionales
		Evaluación de riesgos	Amenaza a los objetivos del ente económico
		Actividades de control	Políticas y procedimientos vigentes
		Información y comunicación	Medios de información y canales de comunicación
		Supervisión y monitoreo	Evaluación permanente de todo el sistema de control
Operaciones inexistentes o simuladas	Figura jurídica que carece de consentimiento u objeto de un acto jurídico. Práctica fiscal indebida con el fin de buscar un beneficio fiscal, se da cuando un contribuyente busca tener más deducciones de las normales, con la finalidad de disminuir la base gravable y en consecuencia no pagar el total de impuestos. (Felgueres, 2017, pág. 274)	Emisión de CFDI	CFDI de Ingresos y de egresos emitidos
		Efecto fiscal de los CFDI	Deducciones autorizadas mediante declaraciones
		Incapacidad de prestar servicios o producir bienes	No contar con activos, personal o infraestructura para comercializar bienes o servicios

Nota. La tabla presenta la operacionalización de las variables de manera genérica de acuerdo a las distintas necesidades de cada contribuyente, considerando la influencia que tiene el control interno frente a las operaciones inexistentes o simuladas. Elaboración propia de los autores.

Cada una de las dimensiones consideradas en la tabla 5 fueron mencionadas tanto implícitamente como explícitamente en el marco teórico de la investigación, de la misma manera se consideraron como las dimensiones más representativas de toda la investigación.

Capítulo 4 Análisis e interpretación de los resultados

Derivado de la aplicación del instrumento de evaluación y de las variables analizadas, a continuación, se muestran los resultados de cada una de las dimensiones seleccionadas del control interno, siendo un total de cinco dimensiones; con lo cual se analiza e interpreta el cúmulo de preguntas integradas a cada dimensión.

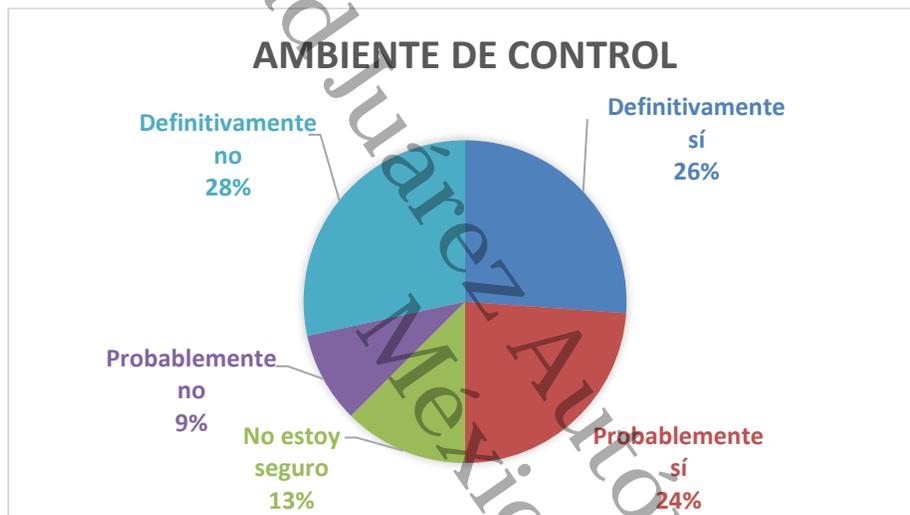


Figura 8 Gráfica: ambiente de control

La dimensión "ambiente de control" incluye un total de 176 respuestas divididas en 8 afirmaciones básicas para un eficiente control interno en las entidades económicas. Elaboración propia de los autores.

El ambiente de control es el fundamento del control interno, puesto que se definen tanto la cultura como los principios del negocio, en la gráfica 1 se aprecia que la cuarta parte de los contribuyentes encuestados afirman estar seguros que la entidad en la que desempeñan sus actividades ordinarias cuenta con una cultura sólida basada en controles firmes en cuanto a los temas más representativos como lo son: la formalización de un organigrama y la asignación de responsabilidades de forma jerárquica, así como políticas de conducta ética.

Además, reconocen sus centros de operaciones comerciales cuentan con los manuales necesarios a los que recurren en caso de tener dudas y minimizar errores tanto administrativos como operativos, guiándose bajo procedimientos previamente establecidos por la administración y el gobierno de la entidad económica.

Sin embargo las respuestas “probablemente sí, probablemente no y no estoy seguro” suman un 61% de las respuestas, lo que provoca un incertidumbre de una tercera parte de los encuestados, esto indica una clara falta de información y comunicación de las políticas y de la cultura de la entidad entre los diferentes funcionarios y empleados de la entidad económica, al igual muestra una clara falta de controles internos, ya que el desconocimiento de ciertos documentos y políticas formalizadas indica que se carece de un ambiente de control eficiente.

Solo un 28% de los encuestados afirma tener la seguridad de que no existe un ambiente de control que garantice que los funcionarios y empleados, incluyendo la administración de la entidad, puedan cometer operaciones comerciales con carencia de valores éticos y de cultura empresarial.



Figura 9 Gráfica: evaluación de riesgos

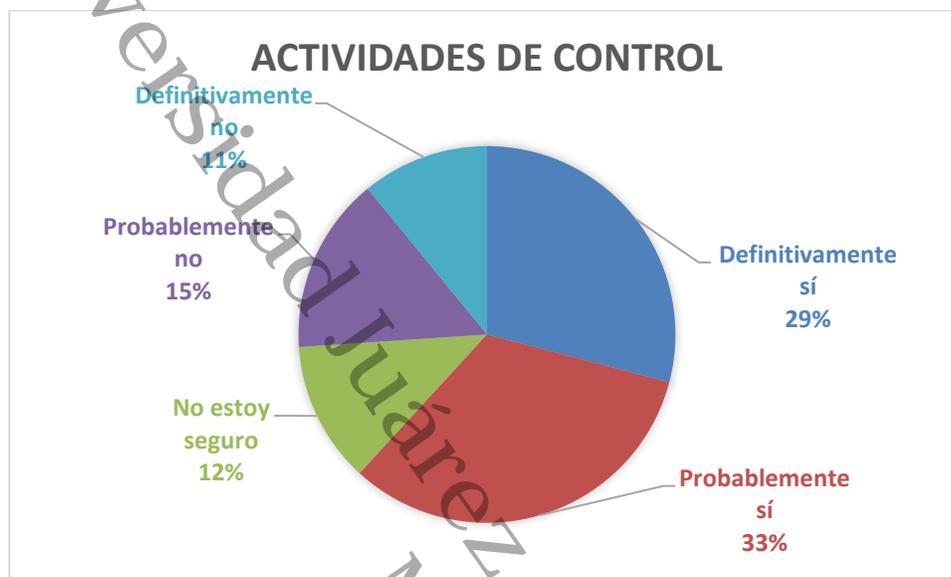
La dimensión “evaluación de riesgos” incluye un total de 132 respuestas divididas en 6 afirmaciones básicas para un eficiente control interno en las entidades económicas. Elaboración propia de los autores.

La evaluación de riesgos permite identificar los riesgos más relevantes para tomar acciones y minimizarlos, en la gráfica 2 se muestra que aproximadamente una cuarta parte de los encuestados tiene conciencia de que se han identificado los riesgos que tiene su entidad económica frente a la presunción de inexistencia o simulación de operaciones, a través de documentos probatorios que den certidumbre a la administración de estar preparados frente a cualquier aclaración o ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria.

El 32% de los encuestados duda de la existencia de mecanismo que permitan identificar los riesgos relevantes y sus posibles acciones para salvaguardar los principios del negocio, lo que muestra una falta significativa de controles encaminados a identificar los riesgos a los que está penpenso la entidad económica.

El 44% de los encuestados agudizan su desconocimiento sobre los controles implementados en identificar los riesgos, suma de los “probable y definitivamente no y de la

respuesta no estoy seguro” lo que coloca a las entidades económicas en un ambiente desprotegido frente a las presunciones de la autoridad hacendaria.



Gráfica 3: Figura 10 Gráfica: actividades de control

La dimensión “actividades de control” incluye un total de 330 respuestas divididas en 15 afirmaciones básicas para un eficiente control interno en las entidades económicas. Elaboración propia de los autores.

Las actividades de control indican todas aquellas políticas y procedimientos implementados para minimizar los riesgos detectados previamente, sin embargo, ante el grado de incertidumbre de los controles que identifican los riesgos a minimizar, los cuales se mostraron en la gráfica 2 nos encontramos ante un panorama de los sistemas de control interno que tienen actualmente las entidades económicas y la influencia que tiene frente a las actividades de control.

Únicamente el 29% de los encuestados tienen definidas las políticas a seguir en cada operación que se tiene con los proveedores, lo cual les proporciona un grado de certidumbre claro frente a cualquier sospecha de la autoridad fiscal, este porcentaje representa poco más

de una cuarta parte de los encuestados, otra tercera parte indicó que probablemente se tengan los controles; aunque no están seguros de ello, puede ser por falta de información o de formalización de documentos que sean de su conocimiento, lo cual puede indicar nuevamente la falta de un control interno eficiente.

Los demás porcentajes mostrados en la gráfica nos corroboran que el 38% encuestado no tiene conocimientos de los controles, si es que los hubiese o que nunca se han familiarizado con ellos.

Cabe destacar que este porcentaje muestra falta de un ambiente de control eficiente, así como de una buena información y comunicación dentro de la entidad económica entre las partes inmiscuidas en cada operación.

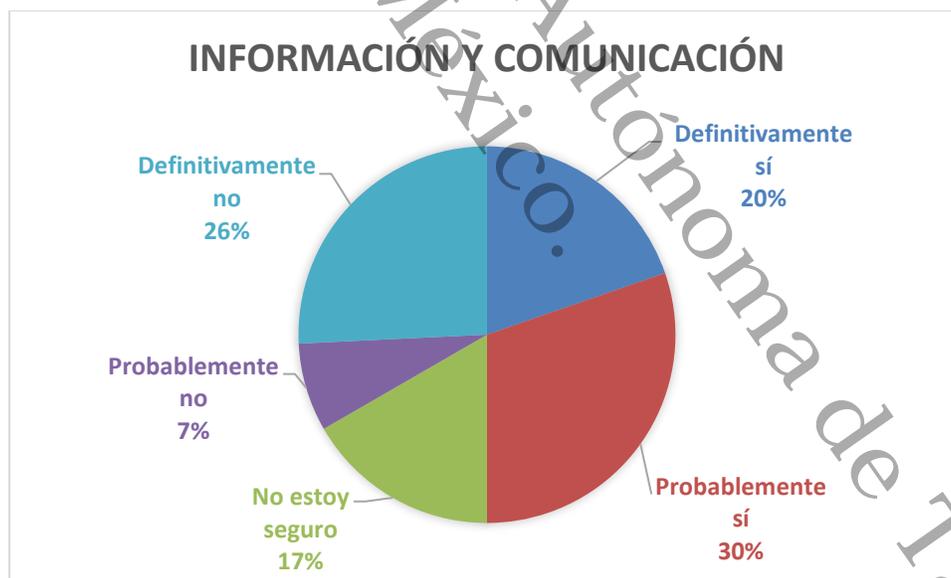


Figura 11 Gráfica: información y comunicación

La dimensión “información y comunicación” incluye un total de 132 respuestas divididas en 6 afirmaciones básicas para un eficiente control interno en las entidades económicas. Elaboración propia de los autores.

La información y comunicación tiende que el conocimiento y aprendizaje de los controles implementados en cada entidad económica sean difundidos y comunicados con y por los medios adecuados, por lo que podemos notar en la figura 4 acerca de esta comunicación es que el 50% sumado por “definitivamente y probablemente sí” nos muestran que los contribuyentes indican publicar y tener conocimiento de todos los controles y documentos que garanticen que las operaciones están siendo manejadas y gestionadas correctamente por todas las áreas de la entidad económica, sin embargo de ese cincuenta por ciento; un 30% considera probable que eso sea real, debido a ciertos indicios como podrían ser la comunicación verbal y no formal.

Una quinta parte afirma estar seguro que la comunicación de los controles está debidamente formalizada y documentada en los distintos manuales del legajo con que cuenta la entidad, lo que permite tener un buen flujo de información entre las partes interesadas y reconocen que las difusiones se realizan con los medios apropiados.

La mitad representada por los “no y no estoy seguro” muestra que un porcentaje elevado a tal grado de ser la mitad de los contribuyentes, no tienen fluida y formalizada su información y comunicación de los controles internos, provocando que no llegue a sus manos:

- Los formatos implementados para capturar evidencias de las adquisiciones en bienes y servicios.
- Las bitácoras que describen detalladamente cada una de las adquisiciones sensibles por su naturaleza a ser objeto de presunciones por parte de la autoridad hacendaria.
- Resoluciones y cartas administrativas de parte de los entes públicos que prevengan las operaciones inexistentes.

- Las políticas y procedimientos implementados para minimizar los riesgos afectos a la entidad.
- La cultura empresarial y la filosofía encaminada al logro de objetivos.
- Las funciones respectivas a sus capacidades y de puestos.
- Y las normas de conducta encaminadas a mejores prácticas empresariales.

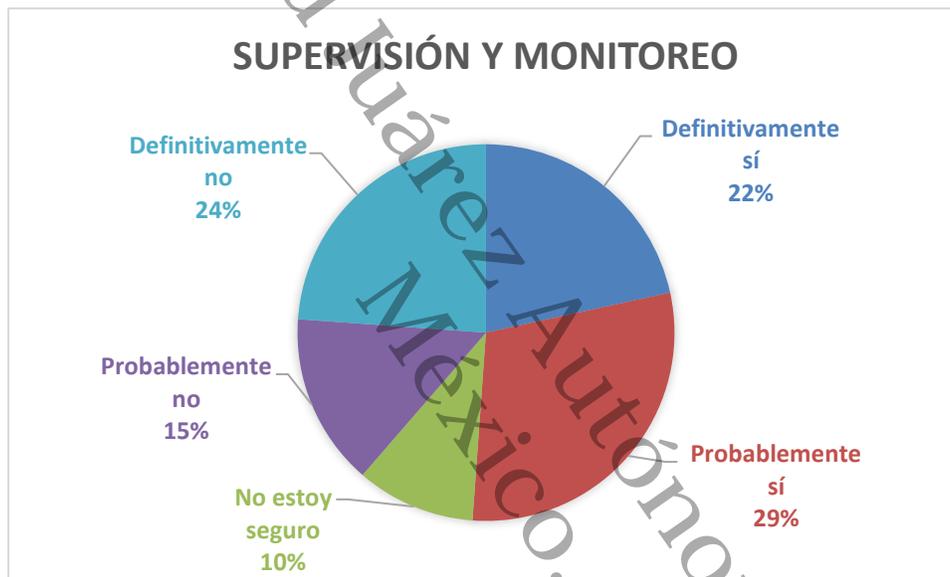


Figura 12 Gráfica: supervisión y monitoreo

La dimensión “supervisión y monitoreo” incluye un total de 176 respuestas divididas en 8 afirmaciones básicas para un eficiente control interno en las entidades económicas. Elaboración propia de los autores.

La supervisión y monitoreo indica la necesidad de evaluación y seguimiento de las acciones encaminadas a contar con un eficiente sistema de control y alcanzar el éxito empresarial, por lo que se deduce la necesidad de evaluación constante de los controles y procedimientos, en la figura 5 se muestra que únicamente un 22% está seguro de dicha supervisión y que el 29% considera que probablemente se haga una supervisión constante

pero que no está formalizada ni documentada, lo que indica que dicha supervisión es informal y empírica.

Un 24% de los encuestados describe explícitamente que no hay revisiones y evaluaciones de los mecanismos de control ni de las operaciones que se celebran día a día en la entidad económica, lo que no deja lugar a duda a la interpretación de que no se tiene un rumbo trazado de dirección o al menos no se tiene de manera formal, por lo tanto no se tiene un diagnóstico que permita evaluar si los controles implementados son los indicados o definitivamente son ineficientes y no aportan valor al sistema de control interno.

La cuarta parte restante no tienen certidumbre de si se tienen o no evaluaciones recurrentes del sistema de control y sus procedimientos. Aunado a que faltan mecanismos de evaluación se suman la falta de mecanismo de seguimiento, en el caso de que algún control esté funcionando eficiente o eficazmente nunca se sabrá si su seguimiento es el óptimo o se tienen que adaptar a las necesidades actuales de cada entidad. Lo mismo ocurre cuando un control es ineficiente, este nunca se conocerá ya que no se lleva un monitoreo que permita evaluar su funcionamiento.

Cada una de las dimensiones fueron resumidas y descritas de acuerdo a dos vertientes; una las respuestas afirmativas como el definitivamente y el probablemente sí y la otra con las respuestas negativas; incluyendo la de “no estoy seguro”. Para conocer el estado actual de los mecanismos de control interno de cada entidad económica, lo que nos ha constatado que el control interno debe estar inclinado hacia la vertiente positiva y en la mayoría de los casos se inclinó en el lado negativo o de los no.

El contar con un control interno sólido evitará en lo posible la presunción de inexistencia o simulación descritos en el artículo 69-B del código fiscal de la federación.

Aunque el control interno no garantice una efectividad del 100% siempre será el poderoso argumento ante cualquier presunción o sospecha ya sea del fisco federal, local o bien cualquier duda que tenga el gobierno corporativo o la administración de cada entidad económica en lo particular.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México.

Conclusiones y recomendaciones

Con motivo de fortalecer las actividades del sistema de control interno de las entidades económicas, nos permitimos considerar un modelo genérico; se recomienda considerar las siguientes operaciones como las más representativas a ser sensibles o propensas a ser consideradas por la autoridad como operaciones inexistentes, se sugiere tomar en cuenta los procedimientos de control descritos a continuación como una forma de dejar evidencia de que las operaciones han sido llevadas a cabo realmente, considerando la veracidad y existencia, así como la propiedad, integridad y pruebas de cumplimiento, la cual conlleva a:

- i. La obtención de evidencia física
- ii. La obtención de evidencia documental y
- iii. Confirmaciones de terceros.

Para lo cual se consideran cuatro actividades básicas de todas las empresas, que son:

1. Relación económica con los proveedores
2. Compras de activos fijos
3. Tratamiento de los inventarios
4. Gastos

De lo anterior se tratará cada uno de los puntos en cuanto a las actividades que puedan ser presumibles por la autoridad como inexistentes.

Como bien se mencionó en el capítulo 2 de esta investigación “Marco teórico” el propósito principal del control interno es ofrecer una seguridad razonable de los objetivos en las siguientes categorías: confiabilidad de los informes financieros, eficacia y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Por lo que, todos los expedientes que tengamos (evidencias) serán una herramienta fundamental para justificar

todas las operaciones que se realizan y que se ejecutan ordinariamente; como lo son las deducciones autorizadas ya sea en partidas monetarias o no monetarias.

Cabe mencionar que las recomendaciones y sugerencias, así como toda esta investigación, están destinadas para aquellos contribuyentes genuinos que realizan actividades con una diversidad significativa de proveedores sin intentar directamente de erosionar las bases gravables, ya que yerran al no cuidar el perfil de las personas con las que realizan negocios.

A través de las recomendaciones y sugerencias se intenta minimizar el riesgo de que la autoridad pueda considerar que las operaciones son inexistentes o simuladas, a través de una correcta elección de los proveedores se puede lograr entre muchas otras cosas:

- La calidad de los bienes y servicios sean mejores que los de la media.
- El precio sea consistente y correspondiente a la calidad.
- El compromiso y responsabilidad de los proveedores.
- Minimizar el riesgo de realizar actividades de negocios con personas que integran el crimen organizado u otras actividades ilícitas.
- Minimizar el riesgo de que las operaciones lleguen a ser consideradas como inexistentes o simuladas por la autoridad hacendaria.

Para iniciar un vínculo con un proveedor de bienes y servicios, se recomienda identificarlo plenamente considerando lo siguiente:

1. La existencia legal

Una persona física puede demostrar su existencia mediante un acta de nacimiento y su Clave Única de Registro de Población (CURP). En el caso de las personas morales, deben

regirse por su acta constitutiva y su correspondiente registro electrónico en el Registro Público de Comercio.

Así mismo al proveedor se le puede solicitar sea personas física o moral:

- Licencia de funcionamiento
- Copia de su constancia de identificación fiscal actualizada y, sobre todo
- Verificar el domicilio fiscal del proveedor

2. La existencia física

Verificar que el proveedor efectivamente realiza actividades y que su domicilio fiscal realmente existe y que las actividades que asegura desempeñar en verdad las realiza. Por lo tanto, se puede documentar la existencia de la siguiente manera.

- Corroborar el domicilio, esto yendo directamente y ver las instalaciones existen y cuenta con el personal, activos y la infraestructura necesaria para desempeñar sus actividades.
- Cerciorarse navegando en sus páginas WEB verificando que la página se encuentra actualizada.
- Verificar que sus precios son competitivos y no subvaluados.

3. Capacidad para comercializar bienes o servicios

Para documentar y demostrar que nuestro proveedor tiene capacidad para vender o prestar servicios podemos tomar acción de la siguiente manera:

- Podemos conocer su capacidad mediante sus estados financieros, que en tal caso podrían mostrarnos los proveedores, cuando se trate de negocios en los que los egresos de recursos son relevantes.
- A través de referencia comerciales o de instituciones financieras.
- Verificar si cuenta con personal calificado para desempeñar sus actividades, en caso concreto refiriéndonos a los bienes o servicios que recibiremos, es decir si vamos a recibir servicios de capacitación en cierta disciplina del saber, constatar que cuente con ingenieros, licenciados etcétera con el nivel de estudios adecuado o si se recibirán servicios educativos en lenguaje extranjero; constatar que los educadores cuentan con la certificación para tal enseñanza, entre otros casos posibles de acuerdo a lo que vayamos a contratar o adquirir.
- Estar conscientes de que nuestro proveedor cuenta con las credenciales o permisos especiales necesarios y requeridos para desempeñar sus actividades ordinarias.

Además de lo comentado anteriormente se sugiere:

- 1) Contar con bases de datos que nos permitan ubicar a proveedores con los que podemos contar para suministrar los insumos o servicios que se requieran
- 2) Registrar criterios de selección de proveedores formalmente establecidos por la administración, así como calificaciones de acuerdo a su historial.
- 3) Tener más de un proveedor para adquirir ciertos bienes y servicios, para poder seleccionarlos de acuerdo a la calificación que se les asigna constantemente.

Activos fijos

En el caso de los activos fijos, los cuales son adquiridos con el objeto de usarlos con miras a obtener un beneficio futuro, así como en la producción de artículos para su posterior venta, considerando que a su vez estos artículos son útiles no solo para producir sino también para prestar servicios técnicos y profesionales; se precisa un proceso de control interno que incluya:

- I. Comprobar la existencia real de los activos fijos.
- II. Verificar los importes registrados en los libros contables de la entidad económico.
- III. En el caso de la revaluación de los activos fijos, estas son estimaciones apropiadas.

A continuación, se presenta en la tabla 6 sugerencias que se pueden tomar en cuenta en el control interno de los activos fijos y sus actividades.

Tabla 6 Control interno en los activos fijos

ACTIVOS FIJOS	
Documentación previa	Solicitud de compra como la requisición, orden de compra por la administración, así como los contactos vía electrónica con el proveedor.
Elección y contratación del proveedor	Cotizaciones del activo con más de un proveedor, así como presupuestos de más de un proveedor según sea el caso de la categoría del activo fijo.
Comprante de adquisición	CFDI (factura), comprobante del seguro adquirido al comprar el activo fijo, garantía extendida si fuese el caso o si fuera la adquisición mediante un arrendamiento financiero; tener el contrato de arrendamiento.
Formas de pago	Los pagos pueden realizarse mediante diferentes medios, solo se debe

	asegurar como política que el egreso sea mediante las cuentas abiertas del contribuyente.
Identificación del equipo	Al personal al que se le designe un activo fijo debe contar con un contrato de asignación. Dentro del contrato se debe especificar el lugar donde permanecerá el activo en horario que no incluya horas laborables. Los funcionarios y empleados deben tener bitácoras de los mantenimientos de los equipos a su cargo.
Evidencias digitales	Contar con fotografías de los activos, una cuando se adquiere el bien y otras por los menos una o dos veces al año, para conocer el grado de conservación o deterioro de los mismo.

Nota. Los procedimientos sugeridos se basan en activos fijos que cumplan con las especificaciones referidas a categorías de activos fijos como lo son: equipos de transporte, maquinaria y equipo industrial, mobiliario y equipos de oficina y demás que cumplan con las peculiaridades descritas en la tabla. Elaboración propia de los autores.

A continuación, se presenta en la tabla 7 sugerencias que se pueden tomar en cuenta en el control interno de los inventarios.

Tabla 7 Control interno en los inventarios

INVENTARIOS	
Documentación previa	Solicitud de compra como la requisición, orden de compra por la administración, así como los contactos vía electrónica con el proveedor. Previa un análisis del inventario.
Elección y contratación del proveedor	Cotizaciones del activo con más de un proveedor, así como presupuestos de más de un proveedor y selección del proveedor de acuerdo a la lista y calificación que tenga para ser elegido.
Comprante de adquisición	CFDI (factura), o contrato celebrado con los proveedores
Formas de pago	Los pagos pueden realizarse mediante diferentes medios, solo se debe asegurar como política que el egreso sea mediante las cuentas abiertas del

	contribuyente. No debe realizarse pagos en efectivo por la mercancía.
Identificación del producto	Inventario físico mensual y anual según las políticas de la entidad económica, codificar los productos de acuerdo a su clasificación y especie
Control de inventarios	Sistema de costeo absorbente ya sea sobre costos históricos o predeterminados, tener claramente identificado el o los manuales del sistema de control de inventarios. Contar con los formatos que permiten la entrada al almacén de la mercancía que se adquiere que incluya la entrada, verificación de peso u otra medida y que se cumpla con las normas y requisitos normativos de los productos por su seguridad o por calidad, se debe tener bien identificado al personal autorizado para recibir la mercancía y darle salida. De acuerdo al sistema de valuación de costeo se debe formalizar y elegir el más conveniente para la entidad económica. Se debe identificar y justificar las pérdidas por deterioro u obsolescencia.
Evidencias digitales	Contar con fotografías de los activos, una cuando se adquiere el bien y otras por los menos una o dos veces al año, para conocer el grado de conservación o deterioro de los mismo.

Nota. Los procedimientos sugeridos se basan en un modelo general de las entidades económicas de distintos ramos. Sin embargo, de acuerdo al giro y las necesidades de cada entidad se pueden adaptar procedimientos y políticas dentro de la organización. Elaboración propia de los autores

Los gastos representan una salida de dinero que no es posible de recuperar, distinto de las inversiones o de los costos en los que se espera obtener un beneficio futuro, dentro del proceso del proceso de control interno se le da un tratamiento especial a los gastos cuando están justificados, ya que pueden incrementar las ventas y se puede optimizar los costos. Los objetivos principales son:

- Cuando los gastos están aplicados a los ingresos correspondientes del periodo contable y fiscal.

- Cuando los gastos son estrictamente indispensables para los fines de las actividades del contribuyente.
- Cuando los servicios adquiridos cuentan con los soportes adecuados para comprobar dichos gastos.
- Que los gastos estén efectivamente pagados para poder acreditar y deducir los impuestos correspondientes como el IVA y el ISR.

Es conveniente considerar que los administradores y gerentes deben planificar el control de los gastos con el afán de tener los gastos en un nivel razonable, la planificación nunca debe tener el propósito de disminuir los mismos, sino identificarlos con los beneficios futuros.

A continuación, se presenta en la tabla 8 sugerencias que se pueden tomar en cuenta en el control interno de los gastos por servicios o recibidos.

Tabla 8 Control interno en los gastos por servicios adquiridos

GASTOS POR SERVICIOS ADQUIRIDOS	
Descripción detallada de los servicios a recibir	Los servicios pueden ser muy amplios y es necesario que se especifiquen en qué consisten estos, ya sean de mantenimiento, de asesoría, servicios administrativos y debe haber un documentos físico o electrónico de la solicitud del servicio y lo que se va a realizar explícitamente.
Lugar donde se realiza el servicio	En los contratos se debe especificar el lugar y como se prestará el servicio, de la misma manera se debe tener un documento formalizado donde se marquen las actividades realizadas debidamente firmadas por las partes.
Documentación previa	Contacto vía correo electrónico u otros medios y aplicaciones digitales, así como las propuestas presentadas por el mismo medio.
Elección del	Elección del proveedor de acuerdo a las capacidades, reputación y otras consideraciones, revisar las cotizaciones y seleccionarlo de acuerdo a la

proveedor	calificación que tenga, se debe tener mínimo dos distintos proveedores.
Bitácoras del servicio	En el transcurso de la adquisición de servicios debe ser necesario levantar un resumen de los servicios, detallando cada servicio recibido de acuerdo al evento, servicio o mantenimiento con lo que se evidencie que el servicio se está recibiendo.
Mecanismos de pago	En el contrato se debe detallar los mecanismos para determinar el monto de los honorarios, ya sea por hora, proyecto, mensual o cualquiera sea la necesidad del servicio.
Justificación del gasto	Los gastos por servicios adquiridos deben tener relación con el objeto social de la entidad económica, así mismo los montos a pagar por concepto de honorarios o servicios deben ser acordes a los ingresos obtenidos.
Evidencias	A través de minutas de trabajo, reportes y resúmenes ejecutivos o de mantenimientos, correos de las comunicaciones con el proveedor, fotografías y videos de los servicios recibidos.

Nota. Dentro de los gastos por servicios recibidos se considera genéricamente servicios como; mantenimiento y conservación de activos fijos, propaganda y publicidad, comisiones, servicios administrativos, asistencia técnica, asesorías y consultorías entre otros. Elaboración propia de los autores.

Como podemos apreciar en esta investigación las operaciones inexistentes o simuladas pueden en muchas ocasiones ser una presunción basada en errores cometidos por el contribuyente, ya sea en errores fiscales en las declaraciones provisionales o anuales, así como por no contar con un sistema de control interno que minimice el riesgo de presunción de la autoridad hacendaria al tener relaciones comerciales con proveedores que se encuentran en la lista negra que emite el Servicio de Administración Tributaria, también se suma la afectación de errores por parte de los contribuyentes; los cometidos en el ámbito de las deducciones autorizadas que permite la ley al incluir gastos y costos que carecen de esencia económica y validez fiscal.

En todo caso podemos afirmar que el problema no está del todo en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sino más bien, el problema se ha agudizado debido a la mala aplicación que le han dado tanto los especialistas en la materia fiscal y como la autoridad fiscal, por lo que, es conveniente considerar un sistema de control que permitan minimizar la presunción por parte de la autoridad o estar listos para desvirtuar dicha presunción.

El control interno podrá proporcionar argumentos suficientes para blindar la continuidad del negocio en marcha y alcanzar el éxito empresarial, ya que la materia fiscal afecta relevantemente las operaciones ordinarias de la entidad económica, recordando en todo momentos, que el artículo 69-B surgió debido a las prácticas de ciertos contribuyentes que han afectado al fisco federal y la nación en general, por lo que hacemos énfasis en la ética profesional, con el afán de hacer conciencia en los contribuyentes y considerar en todo momento el actuar con principios y valores al celebrar las operaciones propias de cada contribuyente.

Anexos

Para adentrarnos en el tema con un panorama más amplio, se presenta el siguiente glosario de términos cuyos significados figuran a continuación:

Simulación fiscal: para (Corona, 2017) es “es un acto que encierra una mentira, ya sea a todas luces vista (absoluta) o de manera subterránea (relativa)”.

Comprobante fiscal: Documento Fiscal Digital por Internet (CFDI) que ampare los bienes o servicios otorgados (ventas) o recibidos (compras) y que reúne los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Operaciones: El (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, 2018) estipula que “las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos”. Es un evento en el que media la transferencia de un beneficio económico entre dos o más entidades.

En el caso particular de las operaciones fiscales se puede utilizar el mismo concepto adicionando que son operaciones que tienen efectos jurídicos en materia fiscal que afecta directamente al fisco federal.

Operaciones inexistentes: Son transacciones o eventos ficticios donde existe únicamente transferencia de un beneficio económico entre dos o más contribuyentes sin que se haya materialidad real de un bien o de un hecho (servicio).

Control interno: para (Accountants, 2013) es “el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la finalidad de la información financiera, la eficacia y la eficiencia de las

operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término controles se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno”.

Evasión fiscal: (Vite, 2011) lo trascibe como “cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto en la ley...es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país, por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resuelto mediante conductas fraudulentas, omisiones violatorias de disposiciones legales”

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco
División Académica de Ciencias Económico Administrativas
Maestría en Contaduría Pública

Apreciable:

El objetivo del siguiente cuestionario es proporcionar información acerca del efecto que tiene el sistema de control interno en las operaciones fiscales consideradas como inexistentes por la ley hacendaria. El propósito fundamental de esta investigación es completamente con fines académicos.

1. Datos generales del contribuyente.

Régimen fiscal:

Régimen general ()

Régimen con fines no lucrativos ()

Situación legal:

Se encuentra en proceso de presunción de operaciones inexistentes ()

No se encuentra en proceso de presunción de operaciones inexistentes ()

Negocio en marcha:

Antigüedad de la empresa desde su constitución

De 1 a 5 años ____ De 6 a 10 años ____ Más de 11 años ____

Instrucciones para contestar el cuestionario:

Apreciable, su información es muy valiosa para nosotros, por lo cual le pedimos leer cuidadosamente las siguientes instrucciones para llenar el cuestionario.

El cuestionario presenta enunciados, los cuales se relacionan con distintos componentes del control interno.

Marque con una X cada cuadro de la columna de la derecha y verifique que no quede ningún enunciado sin rellenar.

¡Muchas gracias estimada (o) por su cortesía al destinar tiempo para contestar este cuestionario!

Escalas consideradas	1 Definitivamente sí	2 Probablemente sí	3 No estoy seguro	4 Probablemente no	5 Definitivamente no
Ambiente de control					
1.- La empresa cuenta con un organigrama general y por departamentos escrito y formalizado.					
2.- El organigrama general y por departamentos de la empresa se encuentra actualizado.					
3.- Se tiene establecido por escrito políticas de conducta o un código de ética formalizado, conocidos por todo el personal de la empresa.					
4.- Se encuentra establecido y visible para todos los empleados y funcionarios la misión y visión de la empresa.					
5.- La empresa tiene establecido por escrito y formalizado un Manual de Procedimientos Administrativos.					
6.- El personal a cargo de los departamentos de la empresa tienen definido sus perfiles, en documento escrito y formalizado.					
7.- Se tiene asignada autoridad y responsabilidades, así como las descripciones de puesto de cada empleado, en documento escrito y formalizado.					
8.- La empresa cuenta con un Manual de Procedimientos Contables formalizado y actualizado.					
Evaluación de riesgos					
9.- La empresa puede probar la existencia legal de sus proveedores mediante su acta constitutiva o alta en el RFC.					
10.- La empresa cuenta con evidencia documental de la existencia fiscal de sus proveedores por ejemplo mediante una opinión de cumplimiento o constancia fiscal.					
11.- La empresa tiene evidencia documental que pruebe la capacidad física y experiencia de sus proveedores para vender bienes o prestar servicios; como pudieran ser sus estados financieros, referencias comerciales, licencias, permisos, certificaciones, niveles de estudio entre otras.					
12.- Cuenta la empresa con información de que sus proveedores tienen empleados.					
13.- La empresa comprueba la existencia física de sus proveedores mediante visitas al domicilio fiscal, páginas virtuales, precios u otras.					
14. La empresa comprueba la relación de negocios con sus					

proveedores, mediante un contrato comercial o de prestación de servicios.					
Actividades de control					
16.- Se elabora un documento que detalle los servicios que se han de recibir.					
17.- Se cuenta con un documento formalizado donde se identifica el lugar o el equipo donde realiza el proveedor los servicios que requiere la empresa.					
18.- Tiene la empresa documentación e información previa a la contratación como lo es contactos vía mail, solicitud de compra a la administración, requisiciones, cotizaciones etcétera.					
19.- Se tiene en escrito políticas específicas en la elección de los proveedores como precio, certificaciones, calidad, servicio, prontitud, y que se puedan comprobar.					
20.- Se desarrolla algún itinerario o bitácora, así como su guía de llenado pormenorizada, de los servicios que se adquieren.					
21.- Se establecen en los contratos que se celebran con proveedores; las formas y medios de pago de las operaciones.					
22.- Los gastos contraídos son acordes, justificables y tienen relación con los ingresos diarios, mensuales y anuales.					
23.- Las erogaciones pueden verificarse en los estados de cuenta del contribuyente.					
24.- Se cuenta con un presupuesto específico destinado para la adquisición de activos fijos.					
25.- Se puede comprobar la existencia real de los activos fijos de la empresa registrados en los libros contables.					
26.- Existen contratos formalizados de asignación y aceptación de activos fijos con los trabajadores y funcionarios.					
27.- Existe una carta de aceptación o de autorización por la administración, dirección o gobierno de la empresa en la compra de activos fijos.					
28.- La empresa tiene o cuenta con evidencia documental del antes y después de los servicios recibidos.					
29.- Se solicita un registro y comprobante del cumplimiento de obligaciones laborales al proveedor por los empleados que ingresan a la empresa y se constata que, tienen sus derechos laborales a salvo.					
30.- La empresa comprueba que los comprobantes fiscales recibidos de sus proveedores han sido verificados en la página del SAT.					
Información y comunicación					
31.- La empresa difunde y publica el organigrama de la empresa en todos sus niveles.					
32.- Las normas oficiales de conducta y ética, se comunican al personal de la organización constantemente por los medios apropiados como: correos electrónicos, circulares, cursos.					

33.- Existe evidencia o legajo de la publicación y difusión del Manual de Procedimientos Administrativos y Contables cada vez que estos se actualizan.					
34.- Las nuevas disposiciones y reformas a las leyes fiscales son informadas al personal con funciones de operaciones fiscales como los son, contadores, administradores, directores, jefes de inventarios, área de compra entre otros.					
35.- Los requerimientos, resoluciones, cartas invitación entre otros documentos recibidos por la autoridad hacendaria para su posterior aclaración, contestación o litigio; son difundidas a los encargados de área, directivos y administradores para su conocimiento del entorno o situación fiscal de la empresa.					
36.- Los papeles de trabajo tales como formatos y bitácoras internas (si las hubiese) diseñadas como controles internos, son de aplicación general entre los funcionarios de mayor jerarquía dentro de la organización y no se hacen excepciones.					
Supervisión y monitoreo					
37.- Los trabajadores realizan reportes mensuales de los hallazgos encontrados en los proveedores que no cumplen con las políticas que se les solicita.					
38.- Los directivos y encargados de la administración tienen conocimiento y evidencia documental proporcionado por sus funcionarios y empleados de los nuevos proveedores que tiene la empresa.					
39.- Se practica por lo menos anualmente un inventario físico de los activos fijos de la empresa.					
40.- Los directivos de la empresa verifican y evalúan formalmente y por escrito de manera aleatoria, que los formatos y bitácoras proporcionados por la administración están siendo rellenados por el personal a cargo.					
41.- Se proporcionan incentivos a los empleados sobresalientes en los requerimientos de la empresa o se sanciona aquellos sorprendidos en algún acto de violación a las normas éticas de la empresa.					
42.- Se cuenta con evidencia documental del monitoreo de los bienes y servicios adquiridos y si estos son suficiente para poder comprobarlos.					
43.- Se supervisa formal y materialmente que todas las erogaciones estén valuadas a valor de mercado.					
44.- Se realizan mensual y anualmente conciliaciones entre los pasivos y los gastos, para verificar que las compras estén efectivamente pagadas, para poder proceder a deducir o acreditar los impuestos correspondientes.					

Bibliografía

(n.d.).

Accountants, I. F. (2013). *Normas Internacionales de Auditoría*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Adrián Campos Muñiz, R. C. (2017). *Auditoría de Estados Financieros y Su Documentación*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Alba, M. (2016, febrero 08). *Revista Triodos*. Retrieved from Revista Triodos: <https://revista-triodos.com/desigualdad-y-paraisos-fiscales/>

Arcila, R. H. (2018). *Auditoría Forence*. Ciudad de México: IMPC.

Aristóteles. (2014). *Ética Nicomaquea*. México D.F.: Grupo Editorial Tomo.

Baldes, J. (2000, Noviembre 22). *Biblioteca digital Tamaulipas*. Retrieved septiembre 07, 2020, from Biblioteca digital Tamaulipas: <http://bibliotecadigital.tamaulipas.gob.mx/archivos/descargas/31000000134.PDF>

Burgoa, C. A. (2020). *Los Problemas de la Inexistencia en la Materialidad de las Operaciones*. Ciudad de México: Thomson Reuters.

C.Tapia, E. G. (2016). *Fundamentos de Auditoría, Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría*. Ciudad de México: IMCP.

Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. (2013). *Exposición de Motivos*. México, D.F.: Presidencia de la Republica.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2018). *Código Civil Federal*. México: Secretaría General, Secretaría de Servicios Parlamentarios.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2019). *Código Fiscal de la Federación*. Ciudad de México: Secretaria de Servicios Parlamentarios.

Cámara de Diputados H Congreso de la Unión. (2019). *Código Fiscal de la Federación*. México: Secretaría de Servicios Parlamentarios.

Carmen Tapia, S. R. (2017). *Auditoría Interna, perspectivas de vanguardia*. Ciudad de México: IMCP.

Comisión de ética Profesional del IMCP. (2018). *Código de ética Profesional*. Ciudad de México: IMCP.

Consejo Coordinador Empresarial. (2006). *Código de Mejores Prácticas Corporativas*. México, D.F.: CCE.

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. (2018). *Normas de Información Financiera*. Ciudad de México: CINIF.

Corona, J. F. (2017). *La Toma de Desiciones en Materia Fiscal*. Ciudad de México: Gasca.

Cortina, A. (1993). *Ética aplicada y democracia radical*. Madrid, España: Tecnos.

- Dennis J. Sweeney, T. A. (1999). *Estadística para Administración y Economía*. Estados Unidos de America: Thomson Editores.
- Díaz, J. R. (2013). *La ética de mañana empieza hoy*. México, D.F.: Suprema corte de justicia de la nación.
- Díaz, J. R. (2013). *La Ética del Mañana Empieza Hoy*. México, D.F.: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Ediciones Fiscales ISEF. (2018). *¿Qué es un fiscalista?* Ciudad de México: ISEF.
- El Heraldo de México. (2019, Junio 25). *El Heraldo de México*. Retrieved Diciembre 28, 2010, from El Heraldo de México: <https://heraldodemexico.com.mx/pais/sat-detecto-8-mil-empresas-factureras-que-evadieron-354-mil-mdp%ef%bb%bf/>
- Espino, M. G. (2017). *Fundamentos de la Ley Sarbanes Oxley*. Ciudad de México: IMPC.
- Espino, M. G. (2017). *Fundamentos de la Ley Sarbanes-Oxley*. Ciudad de México: IMCP.
- Espino, M. G. (2017). *Fundamentos de la Ley Sarbanes-Oxley*. Ciudad de México: IMCP.
- Estupiñan, R. G. (2011). *Control Interno y Fraudes*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Estupiñan, R. G. (2015). *Administración de riesgos E.R.M. y la auditoría interna*. Bogotá Colombia: ECOEDICIONES.
- Felgueres, C. O. (2017). *El ámbito de las deducciones fiscales, gastos, inversiones y costo de lo vendido*. Ciudad de México: Thomson Reuters.
- Finanza, I. M. (2014). *El control de gestión en las micro, pequeñas y medianas empresas*. Ciudad de México: IMEF.
- Flores, E. Z. (2004). *Finanzas Públicas Mexicanas*. Ciudad de México: Porrúa.
- Funes, J. C. (2017). *La Toma de Decisiones en Materia Fiscal*. Ciudad de México: Gasca.
- Gibson, R. G. (2014). *Prevención de lavado de dinero y financiamiento al terrorismo*. Ciudad de México: INACIPE.
- Gómez, J. d. (2016). La Simulación Tributaria en el Régimen Mexicano. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 24-25.
- Guitrón, M. A. (2013). *La Ética de Mañana Empieza Hoy*. México, D.F: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Hernández, R. S. (2010). *Metodología de la investigación*. México D.F.: MC GRAW HILL.
- Hernández, R. S. (2014). *Metodología de la investigación*. México: McGrawHill.
- Hume, D. (2005). *Tratado de la Nnaturaleza Humana*. México D.F.: Porrúa.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2013). *Código de Ética Profesional*. Ciudad de México: IMPC.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2018). *Código de Ética Profesional*. Ciudad de México: IMCP.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2019). Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de sus entorno. In IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría* (p. 345). Ciudad de México: IMCP.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2020). Código de Ética Profesional del IMPC. In J. Á. Hernández, *Código de Ética Profesional del IMPC* (pp. 9-10). México, D.F: IMCP.
- Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas. (2014). *El Control de Gestión en la Micro, Pequeñas y Medianas Empresas*. México D.F.: IMEF.
- Islas, R. M. (2012). *Estrategia Fiscal*. Querétaro, Qro.: Taxx Editores.
- Jonas, H. (1998). *El fundamento ontológico de una ética cara al futuro*. Barcelona: Herder.
- Langdon, W. (2008). *La Ballena y el Reactor*. Barcelona: Gedisa.
- Li, J. L. (2010). Discussions on the improvement of the internal control in SMEs. *International Journal of the Business and Management*, 214-216.
- Loeza, J. A. (2020). La Inexistencia, nulidad absoluta y simulación de actos desde una perspectiva civil y fiscal. In C. A. Toledo, *Los Problemas de la Inexistencia en la Materialidad de las Operaciones* (p. 4). Ciudad de México: Thomson Reuters.
- Marco Mercado, A. S. (2019). *Ética de lo Fiscal y su Aplicación Práctica*. Ciudad de México: Thomson Reuters.
- Monroy, B. S. (25 de Junio de 2019). *El Economista*. Obtenido de El Economista: <https://www.economista.com.mx/empresas/SAT-detecto-evasion-de-354512-millones-de-pesos-a-traves-de-facturas-falsas-20190625-0083.html>
- Orozco, N. M. (2020, junio 24). *Reporte Indigo*. Retrieved from Reporte Indigo: <https://www.reporteindigo.com/indigonomics/sat-aplica-mano-firme-a-factureras-presentacion-denuncias-operaciones-simuladas-recaudacion/>
- Presidencia de la República. (2013). *Exposición de Motivos*. DF: Presidencia de la República.
- Presidencia de la República. (2013). *Exposición de Motivos*. México, D.F.: Presidencia de la República.
- Presidencia de la República. (2013). *Exposición de Motivos*. DF: Presidencia de la República.
- Presidencia de la República. (2013). *Exposición de Motivos*. DF: Presidencia de la República.
- Presidencia de la República. (2013). *Exposición de Motivos*. DF: Presidencia de la República.
- Presidencia de la República. (2013). *Exposición de Motivos*. DF: Presidencia de la República.
- Presidencia de la República. (2014). *Exposición de motivos por iniciativa de ley*. Ciudad de México: Presidencia de la República.
- Real Academia Española. (2020, Febrero 28). *Real Academia Española*. Retrieved from Real Academia Española: <https://dle.rae.es/%C3%A9tico>
- Resnick, C. S. (2007). *Administración Financiera Internacional*. México: McGraw-Hill.

- Rodríguez, C. M. (2014). Diseño Organizacional, Medición del Desempeño y Control en las Mipymes. In I. M. Finanzas, *El Control de Gestión en las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas* (p. 65). Ciudad de México: IMEF.
- Rodríguez, J. V. (2009). *Control Interno: un efectivo sistema para la empresa*. México D.F.: Trillas.
- Romero, J. D. (2013). *La Ética del Mañana Empieza Hoy*. México, D.F.: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Sánchez, O. B. (2016). *Contrainteligencia Tributaria*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Sánchez, O. B. (2017). *Análisis de Riesgo en Operaciones de Comercio Exterior*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Sánchez, O. B. (2017). *Análisis de Riesgo en Operaciones de Comercio Exterior: El Camino Hacia una Inteligencia Tributaria*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Santilla, J. R. (2003). *Establecimiento de los sistemas de control interno*. México D.F.: Thomson.
- Santillana, J. R. (2015). *Sistemas de Control Interno*. Ciudad de México: PEARSON.
- SAT. (2017). *Se presentan resultados en materia de combate a la ilegalidad*. Ciudad de México: Administración central de comunicación institucional.
- Silva, J. N. (2013). *La ética de mañana empieza hoy*. México, DF: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Tipke, K. (2002). *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Madrid España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Transparencia Mexicana. (2019, Enero 28). *Transparencia Mexicana*. Retrieved Febrero11 2020, from Transparencia Mexicana: <https://www.tm.org.mx/ipc2018/>
- Tributaria, S. d. (2019, Octubre 23). SAT. Retrieved from SAT.
- Unión, C. d. (2013, Septiembre 08). www.diputados.gob.mx. Retrieved 06 07, 2018, from [www.diputados.gob.mx: www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf)
- Vite, C. L. (2011). *Estudio Sobre la Evasión y la Elusión Fiscales en México*. México: LXI Legislatura Cámara de Diputados.
- White, E. G. (2012). *La Educación*. Gema Editores.
- Whittinton, K. P. (2005). *Principios de Auditoría*. EE.UU.: McGraw-Hill.