



UNIVERSIDAD JUÁREZ AUTÓNOMA DE TABASCO

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"

DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS SOCIALES Y HUMANIDADES

TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN ESTUDIOS JURÍDICOS

**“COMPLIANCE EN EL SECTOR PRIVADO, COMO CONTROL
ALTERNATIVO ANTE EL COMBATE DEL TRÁFICO DE
COMPROBANTES FISCALES”**

PRESENTA

M.D. LUIS JAVIER TORRES PONCE

DIRECTORA

DRA. LETICIA PALOMEQUE CRUZ

CO-DIRECTOR

DR. JOSÉ ARMANDO FLORES SÁNCHEZ

TUTORA

DRA. FELIPA SÁNCHEZ PÉREZ

VILLAHERMOSA, TABASCO 2024



UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"



DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS
SOCIALES Y HUMANIDADES



2024
Felipe Carrillo
PUERTO

DIRECCIÓN

Of. DACSYH/D/482/2024

Villahermosa, Tabasco 23 de enero del 2024

Asunto: Autorización de Modalidad de titulación por Tesis

MTR. LUIS JAVIER TORRES PONCE
EGRESADO DEL DOCTORADO EN ESTUDIOS JURÍDICOS
PRESENTE

Por medio de la presente y en atención a su escrito recepcionado en esta División Académica, me es grato informarle que su solicitud de titulación, mediante la modalidad de tesis con el trabajo recepcional "COMPLIANCE EN EL SECTOR PRIVADO, COMO CONTROL ALTERNATIVO ANTE EL COMBATE DEL TRAFICO DE COMPROBANTES FISCALES," para obtener el grado de Doctor en Estudios Jurídicos, ha sido **APROBADO**, con fundamento en el artículo 75 fracción IV del Reglamento General de Estudios de Posgrado vigente.

Sin otro asunto particular, me despido de usted cordialmente.

ATENTAMENTE
"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"

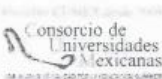
DRA. FELIPA SÁNCHEZ PÉREZ
DIRECTORA

D.A.C.S. y H.



DIRECCIÓN

C.c.p. Archivo
DRA FSP/LIC.SILCI/ANSAHER



PROLONGACIÓN PASEO USUMACINTA SIN
BOULEVARD BICENTENARIO
R/A. GONZÁLEZ 1RA SECCIÓN, CENTRO, TABASCO
TEL. (993) 358 15 00 EXT. 6506
CORREO: posgrado.dacsyh@ujat.mx

www.ujat.mx

Facebook: DACSyH División Académica de Ciencias Sociales y Humanidades UJAT / Twitter@DACSyH_UJAT

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco



UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO
"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"



DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS
SOCIALES Y HUMANIDADES



2024
Felipe Carrillo
PUERTO

DIRECCIÓN

Of. DACSYH/D/483/2024
Villahermosa, Tabasco 23 de enero del 2024

Asunto: Autorización de impresión de tesis

MTRO. LUIS JAVIER TORRES PONCE
EGRESADO DEL DOCTORADO EN ESTUDIOS JURÍDICOS
P R E S E N T E

Por medio de la presente y con fundamento en el artículo 77 del Reglamento General de Estudios de Posgrado vigente y en atención a la tesis titulada "COMPLIANCE EN EL SECTOR PRIVADO, COMO CONTROL ALTERNATIVO ANTE EL COMBATE DEL TRAFICO DE COMPROBANTES FISCALES," para obtener el grado de Doctor en Estudios Jurídicos, la cual ha sido revisada y aprobada por la Directora de Tesis, Dra. Leticia Palomeque Cruz, Profesora Investigadora de esta División Académica, y la Comisión Revisora, me permito comunicarle que se autoriza la impresión de la misma, a efectos de que usted se encuentre en condiciones de presentar el examen respectivo.

Sin otro asunto particular, me despido de usted cordialmente.

ATENTAMENTE

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"

DRA. FELIPA SÁNCHEZ PÉREZ
DIRECTORA

D.A.C.S. y H.



DIRECCIÓN

C.c.p. Archivo
DRA FSP/LIC.SILC/ANSAHER



www.ujat.mx

Facebook: DACSYH División Académica de Ciencias Sociales y Humanidades UJAT / Twitter@DACSYH_UJAT

PROLONGACIÓN PASEO USUMACINTA SIN
BOULEVARD BICENTENARIO
R/A. GONZÁLEZ 1RA SECCIÓN, CENTRO, TABASCO
TEL. (993) 358.15.00 EXT. 6508
CORREO. posgrado.dacsyh@ujat.mx

CARTA DE AUTORIZACIÓN

A través del presente curso, el suscrito autoriza a la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, para que utilice tanto física como digitalmente la tesis de grado denominada **“Compliance en el sector privado, como control alternativo ante el combate del tráfico de comprobantes fiscales”**, misma que su autoría y sus derechos me corresponden.

Lo anterior, con la finalidad exclusiva de difusión y educación sin fines lucrativos, autorizando desde este momento para qué manera enunciativa y no limitativa, se suba y difunda a través de la Red Abierta de Bibliotecas Digitales (RABID) o cualquier otra red educativa, con la que la Universidad tenga relaciones institucionales, liberando desde este momento a la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, de cualquier reclamación legal que pudiera ejercer respecto al uso o manipulación de la tesis mencionada para los fines estipulados en éste documento.

Firmando la presente autorización en la Ciudad de Villahermosa, Tabasco, a los dos días del mes de enero del año 2024.

Autoriza


M.D. Luis Javier Torres Ponce

AGRADECIMIENTOS

Agradezco primeramente a Dios, por darme la fuerza para salir adelante en mi salud física y mental para poder concluir el doctorado.

Al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología CONACYT, y al programa Nacional de Posgrados de Calidad PNPC, por la oportunidad otorgada a su servidor de participar y formarme profesionalmente como investigador dentro del Doctorado en Estudios Jurídicos.

A todo el cuerpo académico de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, encabezado por la Dra. Felipa Sánchez Pérez, porque a pesar de haber enfrentado una pandemia global como lo fue el SARSCOP-2 siempre se encontraron dispuestos a continuar de manera profesional con su gran labor de catedra, motivando a los alumnos a no claudicar en el intento de convertirse en mejores investigadores.

Agradezco especialmente a mis tutores de tesis, conformado por la Dra. Leticia Palomeque Cruz, José Armando Flores Sánchez y la Dra. Felipa Sánchez Pérez, así como a la coordinación del Doctorado, representado por el Dr. José Alonso Rodríguez Cruz, por su gran labor profesional y humana llena de sabiduría, que sin duda fueron de gran aliento e inspiración académica, a los cuales les ofrendo mi eterno cariño.

No puedo dejar de agradecer a todos los compañeros que conformaron mi generación doctoral, Ma Gabriela González, Janett Carrillo, Juan Petrix, Daniel G. Gallegos, Juan Zurita y Manuel Lazcano, por su apoyo incondicional dentro y fuera de las aulas, quienes sin duda se han convertido en integrante importantes de mi formación profesional y espiritual.

Por último, pero no menos importante, agradezco con el corazón y alma, a mi musa y compañera de vida, Carolina, por su comprensión y apoyo en todos y cada uno de mis proyectos y a mi hija, Renatta Carolina, por ser mi mayor inspiración y motivo de superación personal.

ÍNDICE

SIGLAS Y ACRONIMOS	10
INDICE DE TABLAS, FIGURAS, GRAFICAS E IMÁGENES	12
INTRODUCCIÓN.....	14
CAPÍTULO I. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	18
1. Problemática.....	18
2. Antecedentes.....	21
3. Preguntas De Investigación.....	24
3.1 Pregunta General	24
3.2 Preguntas Específicas	24
4. Justificación.....	24
5. Objetivos	26
5.1 Objetivo General	26
5.2 Objetivos Específicos	26
6. Hipótesis	27
7. Variables	27
7.1 Variable Dependiente.....	28
7.2 Variables Independiente.....	28
8. Metodología	28
9. Marco Teórico	30
9.1 Teoría de la simulación jurídica.....	31
9.2 Teoría de la defraudación y elusión tributaria	35
9.3 Teoría del análisis económico del derecho.....	40
9.4 Teoría del derecho comparado.....	46
9.5 Teoría de la relatividad absoluta.....	47
9.6 Teoría del Enemigo	49
9.7 Teoría del Cumplimiento Normativo	52
CAPITULO II. RELACIÓN INTRÍNSECA ENTRE CONTRIBUCIONES, COMPROBANTES FISCALES Y SISTEMAS DE CUMPLIMIENTO	55
1. Relación simbiótica entre Estado e impuestos.....	58
2. De los Tributos, Impuestos y Contribuciones.....	59
3. Definición de Impuesto	67
3.1 Características de los impuestos en México	72
3.2 Principios de Proporcionalidad, equidad Tributaria	72

3.3 Principio de Legalidad.....	77
3.4 Seguridad Jurídica	81
3.5 Hecho Imponible	84
3.6 Efectos jurídicos de los impuestos.	87
4. De las Facturas como Comprobantes Fiscales	89
5. Concepto de Comprobante Fiscal por Internet CFDI	90
6. Del papel a la era del Internet.....	96
7. Retos que enfrentan los CFDI´s en la implementación y fiscalización.....	103
8. Políticas públicas. Concepto	105
9. Derecho humano a una buena administración	109
10. Encuesta ciudadana de percepción	122
CAPITULO III. PROBLEMÁTICA SOCIOECONÓMICA DERIVADA DEL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN OPERACIONES INEXISTENTES, FALSAS O ACTOS JURÍDICOS SIMULADOS	128
1. Elusión, Evasión, Planeación y Defraudación Fiscal.....	131
2. Inexistencia y Simulación de los actos Jurídicos	142
2.1 Inexistencia.....	143
2.2 Inexistencia Fiscal.....	150
2.3 Simulación	154
2.4 Simulación Fiscal.....	159
3 Problemática Social.....	162
3.1 Economía Subterránea, Sumergida o informal.....	163
3.2 Competencia desleal	170
3.3 Como vehículo para encubrir otros delitos	174
3.4 Recursos de procedencia ilícita	178
3.5 Como detrimento en las condiciones laborales y de seguridad social.....	179
4. Problemática Económica.....	185
4.1 El negocio de la venta de facturas	188
5. Recomendaciones Internacionales.....	193
5.1 Recomendaciones CEPAL.....	194
5.2 Recomendaciones OCDE	196
5.3 Acciones BEPS.....	201
6. Solicitudes de Información	208
7. Conclusiones Parciales	211

CAPÍTULO IV. CONTROLES PÚBLICOS ADMINISTRATIVOS Y PENALES IMPLEMENTADOS EN MÉXICO PARA COMBATIR EL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES	212
1. Artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación.....	214
1.1 Algunos problemas de aplicación del artículo 69-B	239
1.2 Invasión de poderes.....	243
1.3 Presunción de inocencia.....	248
1.4 Invalidez Temporal del Artículo 69-B	261
2. Artículo 69 B del CFF como fuente de control Administrativo	264
2.1 Cancelación y suspensión de sellos digitales.....	264
2.2 Responsabilidad solidaria para socios, accionistas y trabajadores	265
2.3 Imposibilidad de liquidación y no ser contratado por el Estado	266
2.4 Imposibilidad de llegar a acuerdos conclusivos.....	267
2.5 Tercero Colaborador.....	267
2.6 Multas agravadas.....	268
2.7 Revocación de permisos.....	269
3. Artículo 69-B como fuente de Control Jurídico Penal	269
3.1 Delito de Defraudación Fiscal y su equiparable	271
3.2 Delitos Innominados, contenidos en los Artículos 111 bis, 113 y 113 bis CFF ..	274
3.3 Reforma Penal- Fiscal	283
3.4 Delincuencia Organizada	285
3.5 Peligro para la Seguridad Nacional.....	291
3.6 Código Nacional de Procedimientos Penales.....	293
3.7 Código Fiscal de la federación	294
3.8 Código Penal Federal	295
4. Conclusiones parciales.....	298
CAPÍTULO V. CUMPLIMIENTO NORMATIVO COMO PROPUESTA DE POLÍTICA PÚBLICA ALTERNATIVA CONTRA EL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES..	299
1. Acercamiento al término <i>Compliance</i>	301
Antecedentes jurídicos del <i>Compliance</i>	309
2. <i>Compliance program</i> , como excluyente de responsabilidad penal de las empresas por el tráfico de comprobantes fiscales.	316
2.1 Ética empresarial, factor inquebrantable en el <i>Compliance</i>	320
2.2 Código ético de cumplimiento fiscal	333

3. <i>Compliance</i> Fiscal como medio preventivo y correctivo contra el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.....	340
3.1 Acreditar la autenticidad de proveedores.....	345
3.2 Acreditar la materialidad de las operaciones.....	355
3.3 Auditoría dentro de los sistemas de Cumplimiento.....	367
4. Implementación de un sistema de cumplimiento contra EFOS.....	369
5. Conclusiones Parciales.....	372
CONCLUSIONES GENERALES.....	374
RECOMENDACIONES.....	377
BIBLIOGRAFÍA.....	378
1. Doctrina.....	378
2. Legislación.....	388
3. Instrumentos jurídicos nacionales e internacionales.....	389
4. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	390
5. Documentos de consulta.....	393
6. Páginas Electrónicas.....	397
ANEXOS.....	400
SOLICITUDES DE INFORMACIÓN A LA FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL, QUE FUERON EMITIDAS A TRAVÉS DE LA PLATAFORMA NACIONAL DE TRANSPARENCIA.....	400
A1 Informe Consejo de la Judicatura.....	401
A2 Informe Consejo de la Judicatura.....	403
A3 Informe Fiscalía General de la República.....	405
A4 Informe de la Fiscalía General de la República.....	409
A5 Informe del Consejo de la Judicatura Federal.....	411
RESPUESTA A LAS SOLICITUDES DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LAS UNIVERSIDADES, QUE FUERON EMITIDAS A TRAVÉS DE LA PLATAFORMA NACIONAL DE TRANSPARENCIA.....	412
Universidad Autónoma de Aguascalientes.....	413
Universidad Autónoma de Baja California.....	416
Universidad Autónoma de Baja California Sur.....	417
Universidad Autónoma de Campeche.....	420
Universidad Autónoma de la Ciudad de México.....	424
Universidad Autónoma de Chapingo.....	426

Universidad Autónoma de Chiapas.....	427
Universidad Autónoma de Chihuahua.....	429
Universidad Autónoma de Coahuila.....	432
Universidad de Colima.....	433
Universidad Juárez del Estado de Durango.....	435
Universidad de Guanajuato	437
Universidad Autónoma de Guerrero.....	440
Universidad de Guadalajara.....	442
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo	446
Universidad Autónoma del Estado de Morelos	450
Universidad Autónoma de Nayarit	451
Universidad de Nuevo León.....	454
Universidad Autónoma “Benito Juárez” de Oaxaca.....	457
Universidad Autónoma de Puebla.....	458
Universidad Autónoma de Querétaro.....	460
Universidad de Sonora	462
Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.....	464
Universidad Veracruzana.....	467
Universidad Autónoma de Yucatán.....	477
Universidad Autónoma de Zacatecas	479
Universidad Nacional Autónoma de México.....	480

SIGLAS Y ACRONIMOS

AMEXPAC	Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación
BANOBRAS	Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos
BEPS	Base Erosion and profit Shifting
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
CBB	Código de Barras Bidimensional
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CFC	Controlled Forreing Corporation
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CJN	Consejo de la Judicatura Federal
CONACYT	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología
COFEPRIS	Comisión Federal para la Protección Contra Riesgos Sanitarios
CPEM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
EDOS	Empresas que Deducen Operaciones Simuladas
EFOS	Empresas que Facturan Operaciones Simuladas
EUAN	European Article Numbering Association
FEA	Firma Electrónica Avanzada
FATF	Financial Action Task Force in Money Loundering
FGR	Fiscalía General de la República
FREMM	Federación Regional de Empresarios del Metal
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
GAFILAT	Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica
GS1	Global System One
INEA	Instituto Nacional para la Educación
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
ISSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
ISR	Impuesto sobre la Renta
ITAM	Instituto Tecnológico Autónomo de México
IVA	Impuesto al valor agregado
LISR	Ley del Impuesto sobre la renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
NIF	Normas de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OEA	Organización de Estados Americanos
PEMEX	Petróleos Mexicanos

PEMEX- PEP	Petróleos Mexicanos Exploración y Producción
PIB	Producto Interno Bruto
PNPC	Programa Nacional de Posgrados de Calidad
PP	Política Pública
PPF	Política pública Fiscal
PRONACE	Programas Nacionales Estratégicos
RAN	Registro Agrario Nacional
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SARSCOV-2	Severe Acute Respiratory Syndrome Coronavirus 2
SAGARPA	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación
SEDATU	Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano
SEDESOL	Secretaría de Desarrollo Social
SENASICA	Servicio Nacional de Sanidad, Inocuidad y Calidad Agroalimentaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SPACEMEN	Empresas Fantasma
SNA	Sistema Nacional Anticorrupción
RAE	Diccionario de la Real Academia Española
TdCFDI's	Tráfico de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet
UACH	Universidad Autónoma de Chapingo
UJAT	Universidad Juárez Autónoma de Tabasco
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México
XLM	Extensible Markup Language
WEC	Confederación Económica del Trabajo

INDICE DE TABLAS, FIGURAS, GRAFICAS E IMÁGENES

GRÁFICAS		
Número	Nombre	Página
1	Prevalencia de Corrupción experimentada por la población de 18 años y mas	117
2	Proporción de personal que recibió capacitación en materia de anticorrupción en las administraciones públicas estatales 2021	117
3	Capacidad para detectar, castigar y prevenir la corrupción en América Latina	118
4	¿Qué tan de acuerdo se encuentra con los impuestos que tiene que pagar?	123
5	¿Qué tan de acuerdo se encuentra con el destino que se otorga a los impuestos en México?	124
6	¿Qué tan de acuerdo estaría en utilizar estrategias fiscales que le permitan reducir el pago de impuestos?	125
7	¿Qué tan de acuerdo estaría en comprar una factura para reducir el pago de impuestos?	125
8	¿Qué tan de acuerdo está en el combate realizado por el estado mexicano para erradicar la compra venta de facturas?	126
9	¿Usted qué actividad económica realiza?	126
10	Padrón de Contribuyentes v/s EFOS	187
11	Porcentaje de EFOS Físicos y Morales	290

FIGURAS		
Número	Nombre	Página
1	EFOS. Características	140
2	Ejemplo EDO Competencia desleal	173
3	Recaudación Primaria v/s Recaudación Secundaria	190
4	Costos por Recaudación por cada peso invertido	191
5	Número de Juicios y tasa de efectividad	192

6	Incremento recaudatorio por juicios	193
7	Resumen Respuestas Por Transparencia	210
8	Procedimiento que establece el artículo 69-b CFF	271

TABLAS COMPARATIVAS		
Número	Nombre	Página
1	Inexistencia Civil v/s Inexistencia Fiscal	153
2	Simulación Civil v/s Simulación Fiscal	161
3	Taxonomía de la economía sumergida	166
4	Países que utilizan Comprobantes Fiscales Digitales por Internet	194
5	Evolución Artículo 69-B CFF 1	219
6	Evolución Artículo 69-B CFF 2	227
7	Evolución Artículo 69-B CFF 3	232
8	Evolución del delito innominado cometido por la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes.	277
9	Universidades que imparten la materia de ética	328

INTRODUCCIÓN

El presente estudio se encuentra impulsado por la línea de aplicación y generación del conocimiento establecido en el Doctorado en Estudios Jurídicos de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, concerniente al derecho Constitucional y de la persona, pues tiene como fin último, el análisis y de los mecanismos de protección a la persona, su derecho a ser administrado correctamente y su defensa de sus derechos fundamentales como como Ciudadano y Contribuyente.

La principal aportación de este estudio, consiste en el establecer a través de elementos teóricos y empíricos los lineamientos mínimos requeridos para la implementación de sistemas de *Compliance* en materia fiscal contra empresas que facturan operaciones simuladas, que permitan a los contribuyentes acreditar la materialidad de sus operaciones comerciales.

Por lo que esta investigación se relaciona fundamentalmente en recomendaciones realizadas por organismos internacionales, para el combatir la defraudación fiscal a través de planeaciones agresivas, como del análisis del derecho doméstico relacionado a la implementación de controles de disuasión del tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

De las consideraciones que anteceden se escribió como hipótesis que es factible fomentar el establecimiento de sistemas de cumplimiento normativo para prevenir la expedición, venta, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados, toda vez que los factores intervinientes en la aplicación de los medios de control jurídicos instaurados por parte del estado mexicano, influyen directamente en la disuasión de su uso.

Con la finalidad de demostrar la anterior conjetura, se desarrolló dentro la presente investigación una metodología que permitiera establecer en términos generales, el qué se afecta, por qué se afecta, qué se ha propuesto, sus resultados y una propuesta adicional, misma que se llevó bajo la siguiente estructura:

Un Capítulo primero, en donde presentamos el diseño de la investigación estructurado por medio de un planteamiento de la problemática, las preguntas de investigación, delimitación del tema, líneas de investigación, justificación y marco teórico y metodológico desarrollado desde un enfoque interdisciplinario, que se encontrará presente en todo el desarrollo del presente estudio y que se encuentran basados principalmente en las siguientes teorías:

1. Teoría de la simulación, toda vez que, por primera vez en la historia moderna de nuestro país, se le concede, a las autoridades hacendarias, la facultad para presumir y determinar por sí mismas la inexistencia y simulación de actos jurídicos.
2. Teoría de la defraudación y elusión fiscal, toda vez que por el fenómeno de estudio se llega a confundir socialmente con una planeación o elusión fiscal, cuando en realidad se trata de una conducta típicamente delictiva que defrauda al Fisco Federal.
3. Teoría del análisis económico del derecho, pues si bien, la intención de establecer políticas públicas es dar solución a algún problema presentado al o para el estado, estas, invariablemente tiene repercusiones económicas, por lo que se utilizó dicha teoría para llegar a los importes dejados de percibir por las acciones cometidas dentro del fenómeno estudiado.
4. Teoría de la relatividad absoluta, ya que, el principal medio de control establecido por el estado para contrarrestar el fenómeno de estudio, al establecerlo dentro de una presunción, sin reglas operativas claras, permite la subjetividad de todas las partes que intervienen, subjetividad en la que descansa la relatividad.
5. Teoría del derecho comparado, siendo que, el fenómeno de estudio no es exclusivo de nuestro país, sino que se ha desarrollado en gran parte del orbe, es menester atender a las recomendaciones internacionales realizadas y la manera como la han atendido otras naciones.
6. Teoría del derecho penal del enemigo, derivada de la intención de evitar conductas altamente dañinas o consideradas así por los estados, éstos históricamente han implementado estados de excepción ya sea contra grupos o

actividades concretas, en la que al fenómeno de estudio se le ha implementado la característica de ser un enemigo del estado.

7. Teoría del cumplimiento normativo, derivado que nuestra hipótesis descansa precisamente en establecer sistemas de *Compliance*, que permitan demostrar el debido acatamiento de las normas fiscales y el acreditamiento de la materialidad de las operaciones comerciales

Un segundo Capítulo, denominado “Relación Intrínseca entre Impuestos, Comprobantes Fiscales, Políticas Públicas y Sistemas de Cumplimiento”, (buscamos establecer el qué), se presenta a través de un estudio doctrinal mayoritariamente, analizamos cual es la importancia de contribuir al gasto público, cual es el mecanismo actual para acreditar la participación contributiva, así como la percepción que tiene la ciudadanía sobre el pago de impuestos, permitiéndonos sentar las bases de los elementos principales en los que descansarán los capítulos siguientes.

Dentro del tercer capítulo, denominado “Problemática socio económica, derivada del tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones Inexistentes, Falsas o actos Jurídicos Simulados”, (buscamos establecer por qué), doctrinalmente analizamos los principales problemas que sufre el estado y la ciudadanía surgido del fenómeno estudiado, en el que demuestra que va más allá de un simple problema de carácter económico.

El cuarto capítulo lleva por título, “Controles Públicos Administrativos y Penales implementados en México para combatir el tráfico de Comprobantes Fiscales”, (buscamos llegar al qué) se ha realizado en contra del fenómeno de estudio, por lo que analizamos todas las consecuencias derivadas del artículo 69-b del CFF, así como los problemas de aplicación que se han encontrado y que la SCJN a la fecha de la presente investigación no se ha pronunciado.

Por último, dentro del capítulo quinto, denominado “Cumplimiento Normativo como propuesta de política pública alternativa contra el tráfico de comprobantes fiscales” (Buscamos llegar al para qué), realizamos un análisis del término *Compliance*, así como de las ventajas que presenta, estableciendo una propuesta

concreta de un sistema de *Compliance* en materia fiscal en contra de las empresas que facturan operaciones simuladas.

La metodología de estudio en el presente trabajo es de carácter exploratoria, en la que predomina un enfoque crítico interdisciplinario, son la doctrina analítica, el método comparativo, la observación participante y el análisis documental principalmente.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México

CAPÍTULO I. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

1. Problemática

La industria del tráfico de comprobantes que amparan operaciones simuladas, representa un grave problema económico mundial, en México, el contribuir al gasto público es una obligación de todos sus ciudadanos, sin embargo, la máxima de la experiencia nos ha mostrado que esa obligación no es acatada por todos los habitantes de nuestro país, puesto que existen infinidad de ciudadanos que evaden sus obligaciones fiscales a través de diversas estrategias, algunas dentro de la legalidad y otras que se encuentran claramente fuera de toda normatividad como la compra de facturas o certificados digitales por internet que amparan operaciones inexistentes, conducta que en adelante nos referiremos por su nombre o como tráfico de comprobantes fiscales.

Se ha identificado que esta conducta delictiva genera una doble problemática financiera, ya que, facilita la defraudación fiscal, pero también suministra una herramienta fundamental para el desvío de recursos públicos, es decir no solo evita que los contribuyentes paguen sus impuestos, sino, además, una vez recaudados por las haciendas, estos ingresos se destinan a fines diversos al gasto público, desviándose de su finalidad constitucional.

Al respecto, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) a principios del año 2020, identificó, determinó y publicó a más de mil personas físicas y morales, como empresas que facturan operaciones simuladas, estimando que de enero 2014 a junio 2019 el estado mexicano, dejó de percibir por el uso de dichos comprobantes, más de dos billones de pesos, cantidad que supera el seis por ciento del producto interno bruto del país¹.

¹ Véase *Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación)*. Información actualizada al 31 de agosto de 2023, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

El mismo órgano desconcentrado de la secretaría de hacienda, ha detectado que el setenta por ciento de los comprobantes fiscales que amaran operaciones inexistentes o simuladas, son adquiridos por entidades del sector público, para justificar gastos por la compra de productos o prestación de servicios que nunca ocurrieron, permitiendo el desvío de recursos públicos, ocasionando que el estado mexicano sufra una doble erosión en sus finanzas públicas².

En el mismo sentido, el poder legislativo federal se ha manifestado, proponiendo reformas jurídicas contenidas en diversos cuerpos normativos, tendiente a criminalizar de manera excepcional y ejemplarmente los delitos fiscales, entre los que se encuentra el tráfico de comprobantes fiscales³.

El poder ejecutivo, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su organismo desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, ha ejercido sus facultades para revisar e identificar tanto aquellas personas que se presumen que emiten comprobantes fiscales CFDI's que amaran operaciones simuladas, como a las que adquieren dichos comprobantes⁴.

² Denuncia pública realizada por el Diputado Alfonso Ramírez Cuellar perteneciente a la bancada del movimiento de regeneración nacional MORENA, en septiembre del 2018. Véase Saldívar, Belén, *funcionarios públicos, los mayores demandantes de facturas falsas*, El Economista, 27 de septiembre de 2018, <https://www.economista.com.mx/economia/Funcionarios-publicos-los-mayores-demandantes-de-facturas-falsas-20180926-0121.html>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

³ Véase *Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del código fiscal de la federación, del código nacional de procedimientos penales, de la Ley federal contra la delincuencia organizada y de la Ley de seguridad nacional*, presentada por el senador Samuel Alejandro García Sepúlveda, a nombre de los senadores del grupo parlamentario de Movimiento Ciudadano de la LXIV legislatura del congreso de la Unión, de fecha 19 de junio del 2019.

⁴ Véase *Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación). Información actualizada al 31 de marzo de 2023*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/ListCompleta69B.HTML, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Asimismo, el poder judicial de la federación, ha analizado algunas de las reformas realizadas, teniendo criterios independientes tanto en su constitucionalidad como en su aplicación, entre las que destacan el análisis realizado a la constitucionalidad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y la aplicabilidad de la ley de delincuencia organizada a los delitos fiscales, sin embargo queda todavía una ardua senda por recorrer en la interpretación y aplicación de las normas para combatir el tráfico de comprobantes fiscales.

De esta manera, los tres poderes federales han emprendido una serie de acciones para combatir el grave problema del tráfico de comprobantes fiscales, acciones que se pueden traducir en controles de mitigación, que invariablemente dependen de la elección de la aplicación de la diversidad de las normas, su claridad, la actuación de los intervinientes, así como el momento histórico que corresponda, situaciones que generan una relatividad en su aplicación y a su vez incertidumbre jurídica.

En este sentido, Liz Padilla, hace mención a la existencia de un Relativismo punitivo, derivada de la teoría de la relatividad del científico Albert Einstein, la cual refiere que:

Es posible observar en la operatividad el relativismo punitivo en el sentido de que la aplicación de las diversas disciplinas jurídicas se convierte en una incertidumbre, pues sería inexacto determinar que en todos los casos en concreto se debiera sancionar en un solo sentido y mediante una única disciplina jurídica...La incertidumbre en su aplicación...depende de las personas hacia quien se dirige, la persona que imparte justicia y el momento histórico de que se trate...De acuerdo con Einstein, todo es relativo y la construcción de la realidad depende del observador.⁵

Siendo evidente que los controles jurídicos establecidos para el combate y erradicación del tráfico de este tipo de comprobantes fiscales, depende mucho de

⁵ Véase Padilla Sanabria, Lizbeth Xóchitl, *El relativismo punitivo, entre el derecho administrativo disciplinario y el derecho penal*, Editorial Flores, México 2021, pp. 7-9.

la correcta actuación de los intervinientes tanto en los órganos estatales como en el sector privado, del fortalecimiento de la ética empresarial y administrativa y buen gobierno, actuación que se vislumbra mermada en ambos sectores.

Esta aplicación subjetividad de la norma puede convertirse en un peligro para los pagadores de impuestos, además que deja una brecha muy amplia para eludir la norma evadiendo la aplicación de la ley, situación que se vuelve tan compleja como cada actividad comercial, cada funcionario público con posibilidad de manejo de recursos exista, cada verificador hacendario o cada juez que dirima controversias relacionadas al tema.

Con este relativismo es cabe la posibilidad de que cada caso específico pueda ser investigado, identificado y castigado a un verdadero defraudador fiscal y se coadyuve a erradicar o disminuir el tráfico de comprobantes fiscales pero también cabe la posibilidad de que en aras de lo anterior, se vulneren flagrantemente derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, de esta forma se toma especial relevancia que los controles jurídicos instaurados para erradicar el tráfico de comprobantes fiscales cumplan con una doble vertiente, generar resultados positivos en esta lucha contra la defraudación fiscal, con un apego tanto en la norma como en su aplicación irrestricto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Motivo de lo anterior, proponemos el establecimiento de programas de cumplimiento normativo, como una alternativa para prevenir tanto abusos por parte de las autoridades hacendarias, como acreditar ante ellas el debido cumplimiento del mandato constitucional de contribuir con el gasto público.

2. Antecedentes

El gobierno mexicano no es ajeno a la problemática planteada, puesto que estas conductas no son novedosas, se sabe que, desde hace años, tanto en el sector público como en el privado, se hacen valer del tráfico de comprobantes fiscales, - primero en las conocidas facturas que originalmente se producían en papel y que

hoy día han evolucionado para ser comprobantes electrónicos- para acreditar gastos por la adquisición de servicios o compra de bienes que nunca existieron.

De esta manera, el estado mexicano ha implementado dentro de sus políticas públicas diversos controles jurídicos, entre los cuales destacan por su trascendencia histórica, las reformas realizadas al Código Fiscal Federal (CFF), efectuadas en los años 2004, 2011, 2014, 2019 y 2021 hasta el momento, interviniendo para la implementación de las mencionadas adecuaciones legislativas, tres gobiernos presidenciales y lo que llevamos del actual gobierno representado por el Presidente Andrés Manuel López Obrador, dichos controles, tienen como finalidad, por lo menos en la letra, identificar, inhibir y erradicar el consumo de certificados fiscales por internet que amparen operaciones simuladas o inexistentes.

No obstante, estas adecuaciones al CFF no han sido los únicos controles jurídicos que se han establecido, sino también destacan las que directamente, dentro de su cuerpo normativo establecen expreso una o más acciones contra este fenómeno, como las instauradas dentro del Código Penal Federal CPF, el Código Nacional de Procedimientos Penales CNPP, en la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada LFCDO, principalmente, o, las que de forma indirecta tiene alcances que también trastocan esas conductas como la Ley Nacional de Extinción de Dominio LNED.

Continuando con la línea histórica de los controles jurídicos para identificar, combatir y erradicar el tráfico de comprobantes fiscales, identificamos como más significativas las siguientes: La adición realizada en 2013 al CFF en su artículo 113 fracción III, mismo que posteriormente se estableció dentro del artículo 113 bis, artículos en los que, por primera vez en México, se tipifican como delictivas las conductas de expedir, enajenar, adquirir o comprar comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

En 2014, el CFF sufre otra reforma tendiente a establecer un control jurídico, al incorporar el artículo 69-b en el que se establece, la facultad originaria de la autoridad hacendaria para presumir la inexistencia y decretar la simulación definitiva

de operaciones fiscales, a través de un procedimiento expreso, en que podemos adelantar que se convirtió en la piedra angular para erradicar este fenómeno.

En 2020, entran en vigor diversas disposiciones de cinco ordenamientos jurídicos federales, conocido comúnmente como la reforma penal fiscal, debido a que en su exposición de motivos, estas reformas tienen como finalidad, erradicar el tráfico de comprobantes que amparen operaciones simuladas o inexistentes, estableciendo sanciones de corte punitivo graves, a los contribuyentes que trafiquen con los comprobantes fiscales, destacando que dicho delito, se perseguirá simultáneamente con el delito de recursos de procedencia ilícita establecido en el artículo 400 bis del Código Penal Federal.⁶

Asimismo, se catalogó el delito de estudio, la defraudación fiscal y el contrabando, cuando alcanzaban cierto umbral económico, como un peligro para la nación y delincuencia organizada, con ello la posible aplicación de un control económico, al poder limitar la actividad financiera de los contribuyentes a través de embargo de cuentas bancarias, extinguiendo el dominio sobre sus bienes o activos.

Es importante advertir que gran parte de los controles que México ha implementado como política pública, tanto como para prevenir y disminuir la defraudación fiscal y otros delitos, tienen origen en las recomendaciones realizadas por los organismos internacionales como lo son el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) o *Financial Action Task Force in Money Laundering* (FATF) y que no son exclusivos deónticos nacionales.⁷ Es posible adelantar, que, en el transcurso histórico reciente, el estado mexicano se ha ocupado de sancionar severamente el uso de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, no obstante, dichas medidas parecen no ser suficientes ya que día a día la misma

⁶ Véase Diario Oficial de la Federación, N° de edición del mes 6, viernes 8 de noviembre del 2019.

⁷ Véase Grupo de Acción Financiera Internacional, *40 recomendaciones del GAFI*, <https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

autoridad hacendaria detecta más y más personas físicas y morales que se dedican tráfico de comprobantes fiscales digitales por internet (TdCFDI's)⁸.

3. Preguntas De Investigación

3.1 Pregunta General

¿Cuál es el resultado de los controles jurídicos establecidos por el gobierno mexicano, para erradicar el tráfico de Comprobantes Fiscales Digitales que amparan operaciones simuladas o inexistentes?

3.2 Preguntas Específicas

- ¿Qué percepción tiene el ciudadano mexicano sobre los impuestos que paga y el destino de éstos?
- ¿Cuáles son las principales afectaciones que devienen del tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes?
- ¿Qué resultado han presentado los medios de control jurídico implementados por el estado mexicano para combatir el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes?
- ¿Cuáles son las principales ventajas y desventajas de incorporar sistemas de cumplimiento normativo, como una fase adicional al combate al tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes?

4. Justificación

Se considera que el tema a abordar es un tema de vigencia y relevancia nacional e internacional, tan es así, que este fenómeno social forma parte integrante del plan nacional de desarrollo 2019-2024⁹.

⁸ Véase Dorantes Ortiz, Angelica, *El delito de lavado de dinero*, México, Porrúa, 2011, p. 225.

⁹ Véase Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024 del Gobierno de México.

Se pretende realizar una investigación básica, encaminada al estudio de un problema de índole social de carácter nacional e internacional,¹⁰ teniendo como eje rector de línea general de investigación del derecho constitucional y la persona, acorde a los lineamientos y enfoque de esfuerzos establecidos en el programa nacional de posgrados de calidad (PNPC) impartido por nuestra casa de estudios la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco UJAT, dentro del doctorado en estudio jurídicos, pues tiene como fin último, el análisis de los mecanismos de protección a la persona de ser administrado correctamente y a la defensa de sus derechos humanos como ciudadano y contribuyente.¹¹

Además, encuentra justificante dentro de las líneas de investigación de los Programas Nacionales Estratégicos PRONACE, establecidos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología CONACYT, en su vertiente de seguridad humana, pues como se verá dentro del desarrollo de nuestro estudio, trataremos de llegar al análisis sobre la existencia de violencias estructurales que se puedan realizar de la administración pública contra los particulares. Para combatirlas, según el programa, se requiere de soluciones integrales, profundas y amplias, que respondan a las diversas formas y sentidos que se presentan, especialmente en la corrupción y procuración de justicia.¹²

En adición a lo anterior y, a que los controles jurídicos impuestos por el estado para la identificación, combate y erradicación del Tráfico de comprobantes Fiscales Digitales por Internet que amparan operaciones simuladas o inexistentes, parecen no ser suficientes para alcanzar su objetivo, no obstante, ya ha que existen estudios previos que han abordado diversos analistas sobre el tema, hasta la fecha

¹⁰ Véase Bungue Mario, *Ciencia, Técnica y desarrollo*, Grupo Editorial siglo XXI, 2014, p. 31

¹¹ Véase Líneas de Generación y/o Aplicación del Conocimiento del Doctorado en Estudios Jurídicos (PNPC) de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, <https://www.ujat.mx/dej/19208>, última consulta 8 de octubre de 2023.

¹² Véase Programas Nacionales Estratégicos. Seguridad Humana, Consejo Nacional de Humanidades, Ciencias y Tecnologías, <https://conahcyt.mx/pronaces/pronaces-seguridad-humana/>, última consulta del 8 de octubre de 2023.

no tenemos registro que se hubiera realizado desde la óptica planteada, pues se propone una fase diversa a la identificación, combate y erradicación del tráfico de comprobantes fiscales que aparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, pues consideramos a la ética y prevención como elementos torales que se encuentran ligados directamente al establecer sistemas de cumplimiento normativo.

Consideramos necesario regresar la confianza al binomio Contribuyente-Estado, de que los primeros cumplirían con su obligación contributiva y los segundos ejercerán lo recaudado al gasto público, por lo que el *Compliance*, sin duda forma parte de un control jurídico en su vertiente pública y privada que permite implementar códigos de ética corporativa y gubernamental, identificando riesgos y amenazas previas y no hechos ya consumados.

5. Objetivos

5.1 Objetivo General

Determinar si el establecer sistemas de *Compliance*, ayuda a prevenir, identificar y combatir el tráfico de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

5.2 Objetivos Específicos

- Diseñar un modelo de investigación que permita alcanzar el objetivo general planteado.
- Aproximarse a la percepción que tiene el ciudadano mexicano sobre el pago y destino de las contribuciones, para identificar la satisfacción y propensión del uso de comprobantes fiscales que aparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes
- Identificar los principales problemas sociales y económicos que provoca el tráfico de comprobantes fiscales que aparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes en nuestro país, para comprender la importancia de erradicarlo.

- Analizar doctrinalmente, los principales medios de control jurídico implementados por el estado mexicano para identificar, combatir y erradicar el uso de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o inexistentes, para obtener un panorama de efectividad.
- Analizar las principales ventajas y desventajas de incorporar sistemas de *Compliance*, y en dado caso, proponerlo como un modelo y fase complementaria al combate contra la compra, expedición, venta o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o inexistentes.

6. Hipótesis

Es factible fomentar el establecimiento de sistemas de Cumplimiento normativo para prevenir la expedición, venta, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, toda vez que los factores intervinientes en la aplicación de los medios de control jurídicos instaurados por parte del estado mexicano, influyen directamente en la disuasión de su uso.

7. Variables

La ciencia, ha sido definida de diversas acepciones, entre ellas las realizadas en la mayoría de los diccionarios especializados la definen como el conjunto de técnicas y métodos que se utilizan para alcanzar el conocimiento,¹³ no obstante consideramos que la más acertada es la realizada por el maestro (Riveros 1990) y que refiere que esta se puede definir como un conjunto sistemático de conocimientos, sobre la realidad observable, obtenidos mediante el método de investigación científica¹⁴.

¹³ Pérez Porto, Julián y Gardey, Ana, *Ciencia - Qué es, tipos, definición y concepto*, 17 de marzo de 2008, <https://definicion.de/ciencia/>, última consulta 8 de octubre de 2023.

¹⁴ Quiroga, Gonzalo Marta Coord., *metodología de alto impacto*, Editorial Dykinson, España, 2012, p. 09

Las definiciones anteriores tienen como nota característica el conocimiento, mismo que para este estudio debemos entender, como el conjunto de información que se ha adquirido a través de la experiencia o de la introspección y que puede ser organizado, como uno de los factores necesarios para que la investigación científica rinda los frutos esperados, es que de la manera más clara posible definir las variables del objeto de estudio, debiendo existir una relación adecuada entre las variables dependientes e independientes si se quiere explicar el fenómeno estudiado.

7.1 Variable Dependiente

Comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

7.2 Variables Independiente

- Sistemas de cumplimiento normativo.
- Medios de control jurídico establecidos para inhibir la compra, expedición, venta o adquisición de Comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

8. Metodología

El método que utilizaremos para el desarrollo de la investigación será cualitativo, puesto que trataremos de indagar los resultados de los controles jurídicos establecidos en nuestro país, con la finalidad de identificar, combatir y erradicar la compra, enajenación, adquisición o venta de comprobantes fiscales digitales que amparan operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, así como su aplicación por el ente fiscalizador, el cual en ocasiones al aplicar la normatividad a través de su personal, no cuentan con conocimientos especializados dentro del derecho fiscal y penal, pudiendo poner a infinidad de contribuyentes en riesgo de ser acusado del delito de defraudación fiscal, delincuencia organizada, lavado de dinero, además de ser un peligro para la seguridad nacional.

Esta investigación es de carácter exploratoria, ya que algunos autores han tocado el tema de estudio, sin embargo, considero que no lo han realizado desde la óptica planteada, encaminada a analizar los alcances y consecuencias de no aplicarse correctamente los controles jurídicos para combatir el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, ni mucho menos que propongan un método alternativo y obligatorio preventivo.

En adición, este estudio es explicativo, puesto que no solo nos enfocamos retratar el fenómeno de la compra y venta de comprobantes que amparan operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, sino que se trataremos analizar los alcances que han tenido los controles jurídicos instaurados en el combate del fenómeno de estudio. Nuestra investigación se aparta del enfoque cuantitativo, pues para el descubrimiento de nuestros hallazgos recurriremos de manera primordial a la utilización de los siguientes métodos de investigación:¹⁵

El primero es el método comparativo, ya que los principales controles establecidos en nuestro país, no son implementaciones que hayan surgido de manera espontánea o que tenga surgimiento en México, sino que devienen de indicaciones internacionales, sobre todo de los criterios y acuerdos que se han tomado en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT), Banco Mundial (BM), y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL); por lo que tendremos que investigar como los otros países miembros de esas organizaciones están implementando sus respectivos controles para enfrentar el fenómeno del tráfico de comprobantes que amparan operaciones simuladas.

¹⁵ Véase Romero Delgado Hugo Eusebio, *Investigación Cualitativa*, Puede ser localizado en ÑAUPAS Humberto, Et. Al. *Metodología de la investigación Cuantitativa- Cualitativa y redacción de la Tesis*, Ediciones de la U. México, 5ta Edición, 2013, p. 377.

A vista de no obviar, se utilizarán como piedras angulares en esta investigación como técnicas de recolección de información la observación participante, misma que se delimitará al tiempo que dure nuestra investigación, el comportamiento que ha sufrido durante ese tiempo el fenómeno de estudio y en su caso la tendencia a seguir y análisis documental, basándonos en las principales teorías al respecto de la problemática planteada.

No se escapa el mencionar, que se solicitarán diversos informes a través de la plataforma del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos personales, para que rindan sus informes respectivos diversas autoridades encargadas de ejercer los controles jurídicos contra el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, como lo son el Servicio de Administración Tributaria, La Fiscalía General de la República, la dirección de Prevención y Readaptación social

Por último, pero no menos importante, utilizaremos el método de Doctrina Analítica, a través del estudio de casos de las reformas establecidas para fijar los controles jurídicos impuestos por el estado mexicano.

9. Marco Teórico

Como marco teórico para el desarrollo del presente estudio, encontraremos el plan nacional de desarrollo PND 2019-2024, mismo que tiene como finalidad primordial para el estado identificar, combatir y erradicar la compra y venta de facturas que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos simulados a lo que en adelante mencionaremos de esa manera o simplemente como tráfico de comprobantes fiscales.

No podemos hablar del tráfico de comprobantes fiscales, sin entender su relación intrínseca con la corrupción y falta de ética tanto en el sector público como en el privado. Una de las banderas que enarbola el actual gobierno federal, representado por el Lic. Andrés Manuel López Obrador, puesto del PND antes mencionado, se establece como prioridad nacional, el combate directo y frontal a la corrupción, conducta que es considerada un cáncer para la economía nacional,

puesto que ha infectado muchos de los órganos de gobierno, motivo por el cual, tanto en el plan de desarrollo nacional aludido, como en distintos foros públicos y privados, ha expresado, que en el actual gobierno federal, no habrá cabida para actos de corrupción.

9.1 Teoría de la simulación jurídica

También tendremos como marco normativo, la teoría de la simulación jurídica, especificando que es lo que se ha dicho sobre la simulación de actos jurídicos, puesto que ésta es la piedra angular, en la que se funda la posible eficacia de acreditar la simulación para determinar tanto a EFOS como a EDOS y que por ende que se les lleguen a aplicar las consecuencias de los controles jurídicos, mediáticos y económicos.

Para determinar si los medios de control implementados en la actualidad han sido efectivos para identificar, combatir y erradicar la defraudación fiscal ocasionada por la industria que se dedica al tráfico de comprobantes que amparan operaciones simuladas, es pertinente analizar, que debemos entender por inexistencia y simulación de actos jurídicos, investigación que la desarrollaremos de la mano con las obras de profesores clásicos como Rojina Villegas;¹⁶ Díez-Picazo;¹⁷ Ospina Acosta;¹⁸ Lacruz Berdejo;¹⁹ apoyándonos también en estudios recientes como en las obras del profesor Albaladejo García;²⁰ así como en la tesis doctoral del Doctor

¹⁶ Véase Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de Derecho Civil T. III (Teoría General de las Obligaciones)*, 22ª edición, Ed. Porrúa, México 1999.

¹⁷ Véase Díez-Picazo Luis y Gullón Antonio, *La esencia o pilar básico de todo negocio jurídico es la voluntad*, v. I, 11ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2003, p. 476.

¹⁸ Véase Ospina Acosta, Eduardo, "Análisis crítico del tratamiento de la simulación en el derecho colombiano", *Revista De Derecho Civil*, Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Bogotá, v. I, agosto 1984.

¹⁹ Véase Lacruz Berdejo, José Luis et al, *Elementos de Derecho civil*, t. III, v. I, Ed. Dykinson, Madrid, 2007.

²⁰ Véase Albaladejo García, Manuel, *La simulación*, Editorial Edisofer, Madrid, 2005

en derecho Parraguez Ruiz,²¹ relacionándolo conforme a nuestro código civil federal²², así como los efectos que trae aparejada la simulación²³ en su doble vertiente,²⁴ determinado quien o quienes se encuentran facultados para solicitarla y a cuál de las partes le corresponde la carga probatoria²⁵, que tipo de pruebas son idóneas para acreditarla²⁶, analizaremos si puede existir la buena fe en este tipo de negocios jurídicos;²⁷ diferenciaremos la simulación del Fraude Legal y por último desarrollaremos una comparación con los últimos estudios realizados en otros países como, Argentina²⁸ y Colombia.²⁹

Regirán el análisis de estudio en esta sección la teoría de la simulación de actos, precedida por el profesor Francisco Ferrara³⁰ quien afirma que cuando el derecho se aleja del ambiente social pierde o traiciona su misión. El derecho debe

²¹ Véase Parraguez Ruiz L. Sergio, *El negocio Jurídico Simulado*; Tesis doctoral de la Universidad de Salamanca, Facultad de derecho, Departamento De Derecho Privado, España 2012.

²² Cfr. Artículos 2180 al 2184 de Código Civil Federal Mexicano.

²³ Véase Ghersii, Carlos (Coord.), *Simulación. Nulidades de los actos jurídicos*, Editorial Universidad de Buenos Aires, Argentina, 2005

²⁴ Véase Cardini Eugenio, Osvaldo, "El llamado "vicio de simulación"", en Raúl Tavolari Oliveros (dir.), *Doctrinas esenciales, Derecho Civil, Contratos*, t. I, Editorial Jurídica de Chile, 2010.

²⁵ Véase Devis Echandía, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial*, t. I y II, 5ª ed., Editorial Temis, Bogotá, 2006.

²⁶ Véase Guanipa Villalobos, José, "Prueba de la simulación y mito del contradocumento", *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta*, v. I, n 1, enero - junio 2007.

²⁷ Véase Alferillo, Pascual E., "La "mala fe"", *Universitas*, n. 122, enero-junio, 2011, pp. 441-481.

²⁸ Mosset Iturraspe, Jorge, *Contratos simulados y fraudulentos*, t. I, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2001.

²⁹ Véase Acosta-Madiedo, Carolina, "Simulación de actos jurídicos: teoría, acción y los efectos de su declaración", *Revista De Derecho*, Barranquilla Colombia 2010.

³⁰ Véase Ferrara, Francisco, "La simulación de los negocios jurídicos", *Revista de Derecho Comparado*, Madrid, 1961.

corresponder a la vida, de la que debe regular sus relaciones y satisfacer sus necesidades; y la interpretación también debe inspirarse en las exigencias sociales y económicas, en las que vive la norma y para cuya regulación fue creada.

No perdemos de vista, que tanto inexistencia como la simulación son figuras establecidas dentro del derecho civil, y no existe una definición a la figura de simulación o inexistencia para efectos fiscales, más la que se establece dentro del artículo 69-b del CFF, por lo que es necesario acudir a la legislación civil en razón de que se trata de conceptos estrictamente jurídicos, sin embargo, como lo señala Rosembuj,³¹ existe una relación de neutralidad recíproca entre la norma civil y la fiscal.

Tanto el fraude, como la simulación, pueden tener como punto de conexión que ambos pueden desembocar en la persecución de fines ilícitos; en la simulación se tiene un negocio jurídico falso o, dos negocios jurídicos donde uno es falso o aparente, que encubre un negocio jurídico real, oculto, por decisión de las partes. “La consecuencia es que la regla de la nulidad del negocio simulado debe interpretarse estrictamente y, limitarse a aquellos casos en los cuales las partes solo hayan querido crear la apariencia de un negocio y, hayan pretendido claramente evitar la producción de los efectos jurídicos”³²

Por las características particulares de la simulación fiscal, la prueba indiciaria, juega un papel relevante para quitar el velo aparente y poder observar el acto real, puesto que, es partir de los indicios que se desprenden de los documentos o de los testimonios, que, vinculados entre sí, nos muestran lo que Muñoz Sabaté,³³

³¹ Véase Rosembuj, Tulio, *El fraude de ley. La simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, México 199, pp. 266 - 271.

³² Véase Salvador Coderch, Pablo, “Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos”, *Indret*, n. 229, Julio, Barcelona, 2004, pp. 11.

³³ Véase Muñoz Sabaté, Luis, *La prueba de la simulación, semiótica de los negocios jurídicos simulados*, Editorial Hispano Europea, España, 1972, pp. 1-50.

denomina “síndrome (Indicio) central” de la simulación, y al que se arriba a través de la semiótica de la simulación.

Otra perspectiva de la simulación que debemos tomar en consideración, es la referente a la autoridad que tiene facultades para establecerla, es decir, si son las autoridades fiscales, en este caso el SAT o las Administraciones Fiscales de cada estado o es necesario acudir a un juicio de carácter civil para el efecto, García Novoa³⁴ señala que es uno de los privilegios de autotutela de la Administración, quien no necesita acudir a los tribunales civiles para que se declare, sin embargo, su facultad, se limita a verificar el cumplimiento de obligaciones estrictamente tributarias, debiendo operar en el marco de las garantías de los contribuyentes, motivando y probando la simulación en la resolución administrativa.

Para Rodríguez Bereijo,³⁵ la actuación de la Administración Tributaria encuentra su fundamento, en el principio de legalidad de la imposición, que le faculta a investigar de oficio, para comprobar que los impuestos se aplican cuando se da en la realidad el hecho imponible previsto por la ley, de manera que se debe investigar la verdad material de los hechos, a fin de garantizar que los principios de la imposición son respetados, no solo de manera general, sino en el caso concreto, verificando los datos declarados, investigando los no declarados, o descubriendo los hechos ocultos.

En el ordenamiento fiscal mexicano se establece la simulación absoluta, dentro el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, bajo la figura de operaciones inexistentes, cuyo objetivo es combatir prácticas simulatorias realizadas a través del uso de comprobantes que amparan operaciones inexistentes. La figura prevé la presunción de la inexistencia de operaciones amparadas por comprobantes expedidos por los contribuyentes respecto de los

³⁴ Véase García Novoa, César, *La simulación en el ordenamiento tributario. Modelo de Código Tributario para América Latina*, Ed. Universidad del Rosario, Bogotá. 2010, pp. 369-391.

³⁵ Véase Rodríguez Bereijo L. María, *La prueba en el Derecho Tributario*, Editorial Thomson Aranzadi, 2007, p. 66.

cuales, las autoridades fiscales hayan detectado que estos últimos no cuenten 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.

9.2 Teoría de la defraudación y elusión tributaria

El fenómeno que permite que existan empresas que en su principal actividad se dediquen al tráfico de comprobantes fiscales, se encuentra muy ligado al fenómeno de corrupción, y a algunas ocasiones a que el empresario desconoce o quiere equiparar éste con la elusión fiscal, por lo que analizaremos por una parte, lo que los profesores Tapia Tovar,³⁶ Carlos Palao³⁷ y otros autores, nos refieren sobre las diferencias que existen entre evasión, defraudación y elusión fiscal, entendiendo por las dos primeras, como conductas típicas delictivas y a la tercera, como una figura para evitar el pago de contribuciones legalmente, aprovechando las facultades, beneficios y/o lagunas que tiene la legislación fiscal o como lo refiere el profesor Roberto Arias:

La evasión y la elusión de impuestos pueden considerarse comportamientos llevados a cabo por los contribuyentes que tienen motivaciones similares. Sin embargo, las teorías económicas que abordan tales comportamientos han tomado carriles disímiles. La evasión fiscal se considera una actividad oculta que las administraciones tributarias combaten mediante auditorias y penalidades económicas, las cuales no abarcan a la totalidad de los contribuyentes. Por lo tanto, la evaluación del riesgo es un componente central en la determinación de los costos y beneficios de tal actividad. Por el

³⁶ Véase Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal*, Editorial Porrúa, 2006.

³⁷ Véase Palao Toboada, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Editorial Lex Nova, España, 2009.

contrario, la elusión fiscal, es una actividad abierta donde la administración tributaria no tiene intervención.³⁸

La corrupción según Arturo del Castillo³⁹ es un fenómeno complejo con múltiples causas y efectos, que fluctúa desde el simple acto de un pago ilícito hasta el funcionamiento endémico del sistema económico y político.

El problema de la corrupción ha sido considerado no sólo como un problema estructural sino también moral y cultural. Por tanto, las definiciones que existen sobre corrupción van desde términos generales de “mal uso del poder público” y “deterioro moral” hasta definiciones legales estrictas, que describen este fenómeno como un acto de extorsión que involucra a algún servidor público y una transferencia de recursos.

El estudio de la corrupción ha sido multidisciplinario y disperso, y ha fluctuado desde los modelos teóricos universales hasta las descripciones detalladas de escándalos de corrupción individual.

Tenemos que tomar en consideración que los contribuyentes serán partidarios de la disminución de impuestos y de la exención de los servicios públicos; en tanto que ven a los gastos públicos como libres y separados de los ingresos fiscales, a lo que hay que agregar la ausencia de transparencia en las finanzas públicas, junto con el hecho de que los ciudadanos estiman que el gobierno utiliza mal el dinero, por lo que no existe confianza en el gobernante, lo que motiva la resistencia al impuesto que se percibe como arbitrario, teniendo el gobernado la percepción que el Estado no cumple con su parte, del “contrato social”⁴⁰

³⁸ Véase Arias J., Roberto, *Ensayo sobre la teoría de la evasión y elusión de impuestos indirectos*, Universidad Nacional de la Plata, Argentina, 2010.

³⁹ Véase Del Castillo, Arturo; *Medición de la corrupción: un indicador de la rendición de cuentas*, Auditoría Superior de la Federación, 2003.

⁴⁰ Véase Estevez, Alejandro & Esper, Susana C., “Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido”, *Revista Debates Latinoamericanos*, v. 6.

Por otra parte, será conveniente profundizar en la relación existente entre la corrupción y el tráfico de comprobantes que amparan operaciones simuladas, partiendo como base lo que establecen Macías, Agudelo y López, quienes presentan una aproximación de las investigaciones en evasión. Se identifican las motivaciones que conducen a los contribuyentes a asumir una conducta evasora; realizan estimaciones que destacan la divergencia en los resultados de las variables y los métodos utilizados para medir la evasión fiscal.⁴¹

Patrick A. Imam y Davina F. Jacobs, asumen el concepto de corrupción de empresas como equivalente al fenómeno de evasión tributaria.⁴²

Según Garzón, “El concepto de corrupción está lógicamente vinculado con el de sistema normativo.”⁴³

De esta manera podemos inferir, que no es posible hablar de corrupción si no hacemos simultáneamente referencia al marco normativo dentro del cual se produce el acto o la actividad calificada de corrupta.

Sierra Rincón refiere que, se debe de entender a la evasión tributaria como una forma de corrupción, siendo fenómeno social complejo y difícil, que aprovecha y usa a su favor el fraude o la violación de la legislación tributaria, que implica no solo una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino además que compromete los recursos para el desarrollo. La evasión desencadena la distorsión en el sistema tributario y, una menor capacidad del Estado, para responder a las necesidades de la nación.⁴⁴

⁴¹ Véase Macías Cardona, Agudelo Henao, *Evasión de impuestos y cumplimiento voluntario en Colombia*, Grupo de Investigaciones Contables y Gestión Pública, Medellín-Colombia, 2007.

⁴² Véase Imam Patrick, A. y Jacobs Davina, F., *Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East*, Fondo Monetario Internacional, 2007.

⁴³ Véase Garzón Valadés, Ernesto, “Acerca del concepto corrupción”, *Revista ITAM*, México 1996.

⁴⁴ Véase Sierra Rincón, Olga, *Corrupción en las empresas y la evasión tributaria del IVA en Colombia: un método alternativo de medición*, Universidad de la SALLE, Tesis doctoral 2014.

Por su parte, Fernández Martínez Pilar, en su tesis doctoral, señala que la evidencia aportada por los trabajos desarrollados con metodología cualitativa y experimental parecen avalar la incidencia en el cumplimiento fiscal de aspectos relacionados con las reglas morales y los sentimientos de los sujetos, la influencia de las percepciones de justicia en las relaciones con otros contribuyentes (equidad horizontal) y con el Estado (equidad vertical), así como la incidencia de la evaluación de los contribuyentes sobre los gastos de los gobiernos y la corrupción.⁴⁵

Un factor crecientemente valorado en la literatura económica para explicar la capacidad recaudatoria dice Tello Carlos, es la percepción que tiene el contribuyente sobre los actores y estructura del sistema tributario. La percepción del contribuyente de la existencia de un sistema tributario corrupto, ineficiente y sesgado al interés de ciertos grupos, implica una disposición muy baja de aquellos para pagar sus impuestos. Por tanto, para incrementar la recaudación, el gobierno, a la par de ser más eficiente en sus instrumentos de recaudación tributaria, debe mejorar su reputación ante los contribuyentes.⁴⁶

Por su parte Tulio Rosembuj, hace la referencia de que no puede haber derecho a la riqueza o a la renta sin la ley y, si esto es así, el impuesto viene junto con la ley. En términos más simples, trae consigo que no hay creación de riqueza o renta estrictamente singular, que no se deba a todos cuantos contribuyen y a la distribución de los ingresos tributarios entre los coasociados en diverso modo y bajo distintas prioridades⁴⁷.

La política como moral es transparente, siempre que consiga transmitir su foco moral a las normas sociales, a los significados sociales de la gente y, solo así,

⁴⁵ Véase Martínez Fernández, Pilar; *Decisiones de comportamiento irregular y evasión fiscal en la empresa. Un análisis causal de los factores organizativos*, Tesis doctoral, Universidad de Málaga, España, 2007.

⁴⁶ Véase Tello, Carlos, "Sobre la Reforma Tributaria en México", *Economía UNAM*, México, septiembre-diciembre, 2010, p. 21.

⁴⁷ Véase Tulio Rosembuj, *Tax morale*, Editorial El Fisco, Barcelona, España, 2016.

rescata su legitimidad y autoridad para determinar sus elecciones y preferencias personales. En caso contrario, se instala en la persona la duda, el escepticismo y, la postre, la desconfianza en el Estado. No es original sostener que el incumplimiento de la ley, de la ley tributaria, se alimenta en el descrédito y se fortalece en la confianza.

Uno de los últimos estudios realizados en nuestro país que tuvo como fin el estudio de la práctica de la defraudación legal fue el realizado en el año 2011 por el colegio de México a través del centro de estudios económicos,⁴⁸ el cual tuvo como objetivo principal el cuantificar la magnitud de la evasión tributaria en México derivada de la práctica de facturación apócrifa, llegando a la conclusión de que la evasión por la utilización de comprobantes apócrifos representó alrededor de 16 mil millones de pesos anuales en el periodo del estudio: 11 mil millones corresponden a ISR y 5 mil millones al IVA, que México tiene una de las economías más complejas de los países de la OCDE por lo que existe una evasión fiscal importante y menor solidez institucional que el promedio de los países avanzados, recomendando el uso de la tecnología y fomentar el uso de CFDI's generalizado para disuadirla.

Por su parte la Universidad Panamericana en el año 2013,⁴⁹ señala que se pueden agrupar los factores que determinan la decisión del contribuyente entre evadir o cumplir con el pago correcto de los impuestos. Estas son: disuasión, normas, oportunidad, legitimidad y factores económicos, estos últimos tienen su base en la confianza en la autoridad fiscal es importante para que se dé un cumplimiento voluntario.

⁴⁸ Véase Barajas, S., *et. al.* *Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación*, Centro de Estudios Económicos, Colegio de México (COLMEX), México, 2010.

⁴⁹ Véase Villa Carrandi, M.C., *et. al.*, *Estudio de las conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales*, Marco Conceptual, Universidad Panamericana, México, 2013.

9.3 Teoría del análisis económico del derecho

Para que cualquier país pueda prestar los servicios públicos que le corresponden, es necesario, que forzosamente se le alimente y se le pague⁵⁰, por lo que es obligación de todos los Ciudadanos que vivan en el país contribuir al gasto público, lo que en nuestra Constitución política se encuentra claramente reflejado en su artículo 31 fracción IV.⁵¹

Sin embargo, al no obtener los recursos con los que debería contar porque algunos contribuyentes omiten el pago haciendo uso de esquemas que afectan a la hacienda pública, el estado se ve mermado en su economía, por lo que consideramos necesario adentrarnos en el binomio que representa a la economía y la defraudación fiscal, como lo menciona el profesor Cowell, en su obra “Engañar al Estado”.

*La manera en que las autoridades fiscales hayan diseñado la estructura de los impuestos en la comunidad influirá significativamente no solo en el grado de evasión que es probable que se registre, sino también en los medios que se realice. La estructura, puede ser la causa de la negativa de los individuos a cumplir con sus obligaciones con las autoridades fiscales.*⁵²

Así, para este autor, la evasión es muy preocupante sobre todo por dos razonamientos, el primero, debido a que perjudica los intereses públicos en general, es decir los intereses de todos y cada uno de los habitantes del estado y, en segundo, merma los medios con los que el Estado puede velar por aquellos intereses, siendo más preocupante el segundo factor que el primero, ya que éste puede atender a un sentido moralista o de justicia social, que equilibra la economía.

⁵⁰ Véase Lee Jr., Roberty Johnson W., Ronald, *El Gobierno y la Economía*, Fondo de Cultura Económica, México 1977.

⁵¹Cfr. Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁵² Véase Cowell, Frank, *Engañar al Estado: Un análisis económico de la evasión*, Editorial Alianza, Madrid, 1995, p. 41.

Tomemos la justicia social. La evasión provoca transferencias de unos ciudadanos a otros. Si los ricos salen triunfadores y los pobres se llevan las culpas, esto puede ofender a nuestro sistema de justicia. Si es una persona cualquiera la que sale triunfante y las demás no, podemos llegar a la conclusión de que están violándose algunos principios de la equidad. Sin embargo, en algunas circunstancias puede considerarse que la evasión es un vehículo por medio del cual se reparan en cierta medida las injusticias cometidas anteriormente, una oportunidad para que el moderno Robin Hood o Luis Candelas corrija las tropelías cometidas por un régimen opresivo o injusto.⁵³

Mientras que el segundo factor por el que preocupa la evasión fiscal, referente a los medios de control, ya que al erosionar los la base impositiva, puede hacer que se altere la estructura impositiva o esta se vuelva indeterminada o impredecible, ya que el estado no contaría con cifras reales sobre el cual planear su gasto, originando la implementación de políticas que probablemente no se podrán cubrir por errores de cálculo económico, pues estarían basadas sobre indicadores económicos de poca fiabilidad.

La pérdida de los medios de control, está relativamente libre de ambigüedades...La evasión erosiona la base impositiva y, en algunas circunstancias, puede hacer que el efecto de las alteraciones de los tipos impositivos sea indeterminado e impredecible. La evasión también puede afectar enormemente la estructura de los precios y de las rentas y distorsionar la eficacia de la política macroeconómica. También puede dar al gobierno una idea falsa de lo que está ocurriendo realmente en la economía o de la eficacia (y, por tanto, de lo que debería de hacerse, en caso de que debiera hacerse algo) o de la eficacia de la política (y, por tanto, del grado en que es necesario realizar ajustes, si hay necesidad de realizarlos).⁵⁴

⁵³ Véase Ibidem pp. 43-44.

⁵⁴ Véase Idem.

En adición, el debilitamiento de las finanzas del estado, trae consigo, debilitamiento de la fuerza coercitiva para combatir la misma evasión, motivo por el cual este fenómeno se vuelve una enfermedad constante que debilita las finanzas de las naciones mermando su macro y microeconomía, tal como lo parafrasea Cruz Pérez citando a Cowell.

Todas las acciones del estado implican grandes costos y esfuerzos de la autoridad a corto, mediano y largo plazo, sobre todo en lo que se refiere a exhortar el cumplimiento del pago de sus impuestos a los ciudadanos, esfuerzos que no necesariamente culminan con la desaparición de la evasión fiscal. Es por ello, que hoy día, el estado debe empeñarse en erradicar el problema de la evasión fiscal, más allá de las razones estructurales y superestructurales que conllevan a la existencia de este fenómeno endémico de la economía.⁵⁵

En sentido similar Yikona refiere que, derivado de su experiencia dentro del banco mundial, que la evasión fiscal perjudica considerablemente el desarrollo del estado, porque el dinero obtenido por ese rubro, solo beneficia a la persona que evade y no así a la gran mayoría de la población, además, de ponerlo en un estado de competencia económica superior, respecto a las personas que deciden no evadir el pago de sus contribuciones.

La corrupción de las empresas y la evasión tributaria inciden desfavorablemente en el desarrollo, debido a que el dinero obtenido ilícitamente no se gasta en inversiones productivas que puedan tener un efecto multiplicador en la economía y beneficiar a la gran mayoría de la población, en lugar de solo a unos pocos elegidos. La evasión tributaria afecta la competitividad del país al poner en desventaja aquellos empresarios

⁵⁵ Véase Cruz Pérez Brenda, *El mercado de facturas apócrifas en México: Un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión fiscal*, UNAM, México 2017, p. 311.

*que deciden cumplir con sus obligaciones tributarias y, en ocasiones llevando a la quiebra y cierre de las empresas.*⁵⁶

En sentido similar, Gary Becker, nos habla de la teoría económica de la evasión en la que el sujeto que evasor consiente, toma su decisión ponderando los costos beneficios que obtendrá con el no pago de sus contribuciones, analizando cual es la ventaja que le podrá atraer el evadir el pago respecto a la posibilidad de ser sorprendido y castigado por la autoridad hacendaria y en su caso, al ser descubierto, la gravedad de la sanción que se le pudiera imponer, en otras palabras para el autor, la evasión es el resultado de la decisión tomada por el individuo maximizador de utilidad, decisión que dependerá de la estimación de los costos y beneficios esperados de evadir.⁵⁷

El proceso de ponderación que realiza el ciudadano previo a tomar la decisión de evasión lo realiza siempre en cierto estado de incertidumbre, ya que, si bien cierto que el contribuyente previo a evadir es sabedor de las penas que en que podría incurrir en caso de ser descubierto, toma la decisión de evadir de manera adelantada, es decir, decide evadir el pago de impuestos, al momento de presentar su declaración de impuestos, por lo que en ese momento no sabe si será o no auditado.

Así, los costos son, el impuesto evadido (el cual deberá ser pagado en el caso de ser detectado) más las penalidades, multiplicados por la probabilidad de auditoría, y el beneficio es el monto del impuesto evadido, en la que juega un papel importante el apetito al riesgo que tenga o no tenga el contribuyente, y las políticas y controles públicos establecidos en determinada época, para determinar si el delito es redituable o no.

⁵⁶ Véase, Yikona, Stuart, “*Cómo la corrupción y la evasión de impuestos alteran al desarrollo*” Banco Mundial Blogs, <https://blogs.worldbank.org/es/voices/c-mo-la-corrupci-n-y-la-evasi-n-de-impuestos-alteran-al-desarrollo>, última consulta el 8 de octubre de 2023.

⁵⁷ Véase Becker, Gary, *Crimen y castigo: un enfoque económico*; Oficina Nacional de Estudios Económicos, Universidad de Chicago, USA, 1974.

En equilibrio, los ingresos reales de las personas en actividades riesgosas son, en el margen, relativamente altos o bajos, en la medida que las personas sean intolerantes o tolerantes al riesgo. Si los delincuentes son tolerantes al riesgo, esto implica que el ingreso real de los delincuentes será bajo, en el margen, que los ingresos que podrían recibir en actividades legales menos arriesgadas, e inversamente si son intolerantes al riesgo. La frase "el delito reditúa" es entonces una implicancia de las actitudes que los delincuentes tienen hacia el riesgo y no está directamente relacionada con la eficacia de la policía o la cantidad invertida en combatir al crimen...sin embargo, el riesgo preferido para algunos, no lo es para otros, por lo que la política pública podría influir si "el delito reditúa"⁵⁸.

De lo anterior se resalta, que las políticas y controles públicos que se establezcan para combatir la evasión juegan un papel primordial para la toma de decisiones del posible evasor, convirtiéndose en medidas de control que generan para su aplicación gastos económicos para su aplicación, siendo así que la endemia económica estatal juega un papel fundamental, puesto que entre más se tolere la evasión, menos posibilidad de combatirla se tendrá, al respecto Jasso Fuentes comenta lo siguiente:

Mientras que el crimen es problema externo de la economía y las medidas de control del crimen son, en gran parte del interés público, la acción colectiva es la de aumentar la protección individual. La intervención pública apunta típicamente a "gravar" los ingresos ilegales con la amenaza del castigo, o "regular" a delincuentes vía programas de incapacitación y de rehabilitación. Todas las medidas de control son costosas. Por lo tanto, el volumen "óptimo" de delitos no puede ser cero, pero debe encontrarse en un nivel donde el

⁵⁸ Véase Ibidem p. 9.

*costo marginal de cada medida de la aplicación o de la prevención iguala su ingreso marginal.*⁵⁹

En sentido similar Cruz Pérez, considera como determinantes fundamentales el coeficiente de riesgo de detección, formulado teóricamente a partir de la probabilidad de riesgo y las sanciones por evadir impuestos y como resultado se construyó la base teórica de la demanda y la oferta de facturas “apócrifas” que permitió encontrar las condiciones de equilibrio de mercado⁶⁰.

No obstante a que esta investigación no se encuentra encaminada a realizar un análisis profundo del sistema económico del país, si es necesario entenderla de una manera clara y sencilla que nos permita a los que no somos economistas, visualizar los importes que la hacienda pública ha dejado de percibir por el uso de estos esquemas de defraudación fiscal y, las cantidades que se desvían del gasto público por el uso de las empresas fachadas quienes también emiten comprobantes que amparan operaciones simuladas a los entes gubernamentales, así como los mecanismos de medición que se han tomado hasta el momento.

Al respecto refiere De Luis, J., que “Medir la evasión no es una tarea fácil por razones obvias, pues los agentes involucrados difícilmente revelarán cuánto impuesto han dejado de pagar en un período dado, aun cuando se les garantice total anonimato, en este sentido, los métodos de medición deben seguir vías indirectas para obtener resultados más confiables”⁶¹, por lo que nos tendremos que guiar con cifras oficiales como las realizadas por el mismo servicio de administración tributaria, el Instituto nacional de geografía e historia, el índice de Capacidad para

⁵⁹ Véase Jasso Fuentes, Minerva N., *Teoría económica del crimen*, Universidad Complutense de Madrid, <http://webs.ucm.es/BUCM/revcul/e-learning-innova/148/art2020.pdf>, última consulta 8 de octubre de 2023.

⁶⁰ Véase Cruz Pérez, Brenda Luz, *El mercado de facturas apócrifas en México: Un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión fiscal*, UNAM, México, 2017. p. 423-427.

⁶¹ Véase De Luis, J. M., “Los instrumentos para la medición de la evasión tributaria”, *Series de Manuales CEPAL*, n. 62, Santiago-Chile, 2009, p. 112.

combatir la corrupción y las dadas a conocer por diversos medios periodísticos, que se vayan presentado a lo largo del desarrollo de la investigación.

9.4 Teoría del derecho comparado

Gavilán Núñez dice, que combatir el delito fiscal es cada vez más complicado, debido a que el entorno económico, social y político está en constante cambio, y las actuaciones delictivas evolucionan y se adaptan al mismo con gran rapidez⁶². Con las nuevas tecnologías y la globalización, las posibilidades de comunicación y de relación entre los delincuentes se han incrementado de forma espectacular, y las formas de cometer delitos se han exportado de unos países a otros.

Según la última estimación de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), el costo regional de la evasión y elusión fiscal alcanzó un 6,3% del producto interno bruto (PIB) en 2017, lo que equivale a US\$ 335 mil millones. En tanto, los flujos ilícitos producto de la manipulación del comercio internacional de bienes llegaron a los US\$ 85 mil millones en 2016, es decir, el 1,5% del PIB regional⁶³. El problema de la evasión fiscal por tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, no es exclusivo de México, ni de América Latina, si no es un fenómeno del orbe, como se señala en Maxim Mironov, en su obra, *Economics of Spacemen: Estimation of Tax Evasion in Russia*⁶⁴.

Al respecto, se han pronunciado la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, estableciendo lineamientos específicos para la atención a los problemas financieros y fiscales de sus integrantes, debido a que

⁶² Véase Gavilán Núñez, Felipe, *El delito fiscal en América Latina*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

⁶³ Véase CEPAL reitera la importancia de reducir el alto nivel de evasión tributaria y los flujos financieros ilícitos para aumentar el espacio fiscal de la región, CEPAL, 22 de marzo de 2019, <https://www.cepal.org/es/comunicados/cepal-reitera-la-importancia-reducir-alto-nivel-evasion-tributaria-flujos-financieros>, última consulta 8 de marzo de 2023.

⁶⁴ Véase Mironov, Maxim, *Economics of Spacemen: Estimation of tax evasion in Russia*, Working Paper, 20, Graduate School of Business, University of Chicago, Junio, 2006.

estos delitos afectan no solo al derecho doméstico, sino que tiene un impacto de carácter internacional.⁶⁵

9.5 Teoría de la relatividad absoluta.

Esta teoría, derivada del científico Albert Einstein, establece en términos generales que nada es constante y que todo depende de la percepción del observador. Si bien, esta teoría fue aplicada en la física cuántica, no quiere decir que sea de exclusividad de esa materia y mucho menos que no pueda utilizarse en la ciencia del derecho.

La física cuántica nos dice que, por completa que sea nuestra observación del presente, el pasado (no observado) y el futuro son indefinidos y solo existe como un espectro de posibilidades. Según la física cuántica, el universo no tiene un solo pasado o una historia única: Que el pasado no tenga forma definida significa que las observaciones que hacemos de un sistema en el presente también afectan al pasado.⁶⁶

Dentro de la ciencia del derecho que busca sancionar el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, no solamente se pueden aplicar al ámbito del derecho fiscal, sino que trastoca otros ámbitos del derecho, principalmente el mercantil, civil y penal en la que pueden intervenir infinidad de operadores de hecho, que pudieran crear realidades sociales distintas, alterando el pasado, presente o el futuro del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Como es sabido, el derecho surge a la vida a través de sus operadores, se manifiesta al momento de aplicar la norma jurídica, creando solo en ese preciso momento una realidad para las partes que intervengan. Realidad que es relativa, puesto que corresponde a la apreciación de los participantes pudiendo tener sobre

⁶⁵ Véase Organización para la cooperación y desarrollo económico, *Lucha contra los delitos Fiscales: Los Diez Principios Globales*, OCDE, París, 2019.

⁶⁶ Véase Hawking, Stephen, *El gran diseño, México, Paidós, 2010 Pág.94*

el mismo objeto realidades distintas, existiendo tantas realidades como intervinientes existan.

Basándonos en el ejemplo de la física, si un tren avanza a 100 km/h y en uno de sus vagones ve por la ventana pasar a una persona parada, pareciera que paso delante de ella a 100 km/h, pero si la misma persona que va en el mismo tren a la misma velocidad, ve por la misma venta un vehículo que también va a 100 km/h, apreciaría que el vehículo no se moviera.

Werner Heisenberg, citado en Liz Padilla, a través de su teoría de la incertidumbre refiere que no existe algo que se pueda medir exactamente, nada es exacto, entre más complejo sea lo que se quiere medir, mayor será la inexactitud.

Dado el estado de un sistema en cierto momento, las leyes de la naturaleza determinan las probabilidades de los diversos futuros y pasados, en lugar de determinar con certeza el futuro y pasado... Nada está localizado en un punto definido, porque si lo estuviera, la incertidumbre en su cantidad de movimiento sería infinita... Por completa que sea nuestra observación del presente, el pasado y el futuro son indefinidos y solo existe como un espectro de posibilidades... El universo no tiene un solo pasado o una historia única.⁶⁷

Parfraseando a Albert Einstein, la aplicación y validez de la sanción de determinada disciplina jurídica es relativa, todo depende de su observador, puesto que para que se puedan aplicar las normas encaminadas a sancionar el tráfico de comprobantes fiscales o cualquier otra depende de ciertos factores únicos e irrepetibles, pues cada caso es especial, con actores, distintos, presunciones diversas, en momentos históricos diferentes, en ese sentido, las consecuencias de la aplicación de las normas tendientes a sancionar el tráfico de comprobantes fiscales, es relativo, puesto que depende su sanción de factores como los sujetos de quien, y a quien se le aplica, el tiempo en que es aplicada, la disciplina a aplicar,

⁶⁷ Véase Padilla Sanabria, Lizbeth Xochitl, *El relativismo punitivo entre el derecho administrativo disciplinario y el derecho penal*, Flores Editores, México 2021, p. 7.

la subjetividad en la valoración probatoria, pudiendo traer como consecuencia sanciones inexactas, impredecibles y relativas.

9.6 Teoría del Enemigo

George Orwell dentro de su obra 1984, nos enseña a través de un escrito novelístico, que es fácil o por lo menos posible para el estado, crear la figura de animadversión, en el que ni siquiera es necesario conocerlo, pero si odiarlo, y hacerlo el “enemigo” (Emmanuel Goldstein, el enemigo del pueblo), por tanto no puede ser tratado en la misma forma que son tratados los que son “amigos”, estableciendo procedimientos especiales de investigación y castigo, que permiten al estado ir más allá y sobre los derechos de sus ciudadanos, siendo toleradas estas conductas puesto que son realizadas para la “protección” de los ciudadanos⁶⁸.

Este trato diferenciado, se le ha denominado como el derecho penal del enemigo, teoría que tiene como principal precursor al profesor Günther Jakobs, encaminada al estudio del derecho penal de excepción, en la que, según la sociedad, nombra a una persona o grupo de personas como peligrosas para la vida en comunidad, pretendiendo separarla del contrato social.

Al respecto el mencionado autor refiere que:

...De acuerdo con una cómoda ilusión, todos los seres humanos se hallan vinculados entre sí por medio del Derecho en cuanto persona. Es ilusoria porque un vínculo jurídico, si se pretende que concurra no solo conceptualmente, sino en realidad, ha de conformar la configuración social; no basta con el mero postulado de que tal conformación debe ser. Cuando un esquema normativo, por muy justificado que esté, no dirige la conducta de las personas, carece de realidad social⁶⁹...

Si ya no existe expectativa seria, que tiene efectos permanentes de dirección de la conducta, de un comportamiento personal (determinado por derecho y

⁶⁸ Véase Orwell, George, 1984, Editorial de Bolsillo, México, 2013.

⁶⁹ Véase Günter, Jakobs, Cancino-Melia, Manuel, *Derecho Penal del Enemigo*, Thomson Civitas, España, 2003, Págs. 13-15.

deberés), la persona degenera hasta convertirse en un mero postulado, y en su lugar aparece el individuo interpretado cognitivamente. Ello significa, para el caso de la conducta cognitiva, la aparición del individuo peligroso, el enemigo.

La Dra. Liz Padilla refiere al respecto:

...Solo quienes están facultados tienen acceso a los discursos, en este caso no todos tienen acceso al discurso del derecho, esto trae como consecuencia que se convierta en una polaridad común de interacción social, marcando una fase de incertidumbre legal y social...se encuentra en manos de quienes distribuyen los roles en el sistema dominante, éstos son los encargados de calificar las conductas de los individuos y/o de los grupos sociales como normales y/o buenos desde la perspectiva del Derecho, por ello, sólo podrán resolver los problemas desde y con el Derecho, desde luego con la recursividad que tiene éste con el sistema económico y si interacción con el sistema político⁷⁰...

No es de obviarse que el derecho se constituye por el ser humano o grupo de seres humanos en los que en su oportunidad tienen el control y el poder político, que responde a determinados intereses, en el que su benevolencia y la verdad jurídica se encuentra en sus manos, ya que estos son los encargados en determinado episodio histórico de calificar las conductas de los individuos y la manera de proteger su interés, repeliendo todo aquello que pueda lacerarlo, al respecto Foucault dijo:

No hay que olvidar que el contrato primitivo, que los ciudadanos supuestamente firman unos con otros, o que presuntamente suscribieron de manera individual, muestra con claridad que la naturaleza del interés está el vincularse al interés de los otros y renunciar a su afirmación solitaria. De modo que, cuando el criminal retoma, en cierta forma, su interés egoísta, lo arranca a la legislación del contrato, o a la legislación fundada por éste, y lo

⁷⁰ Véase Padilla Sanabria, Lizbeth, *La criminalización-control del enemigo en el México Neoliberal*: • *La ley antilavado*, Editorial Flores, México 2015, p. 25

hace valer contra el interés de todos los demás... Ignora que el punto supremo del suyo consiste en aceptar el juego de los intereses colectivos... ¿no es precisamente la naturaleza contra natura? ¿no es el monstruo?

En efecto, es en esta especie de clima general, este horizonte, en el que la nueva economía del poder castiga y se formula en una nueva teoría del castigo y de la criminalidad, donde vemos aparecer por primera vez la cuestión de la naturaleza eventualmente patológica de la criminalidad.⁷¹

Actualmente, en lo que podemos llamar el mundo moderno globalizado, el sistema económico juega un papel primordial dentro de las relaciones humanas, en donde el sistema político y jurídico gira al rededor de aquel, motivo por el cual es de esperarse que las leyes y la política se adecuen para protegerlo, al grado de intentar separar a la o las personas que pudieran dañar el sistema económico nacional o internacional. El enemigo será toda persona que atente contra el interés del sistema social, especialmente en su aspecto económico, al respecto la Dra. Liz Padilla refiere:

... El Enemigo será todo sujeto u organización que atente en contra de la dinámica conformada por el sistema económico para acumular capital incesantemente⁷²...

Los principales ejes que han permitido la desestatización en sistema económico local y mundial han sido las ideologías que abarcaron a los sistemas políticos y jurídicos dentro del económico, toda vez que lo que se impuso primero fue la globalización económica y luego se hicieron las justificaciones políticas para crear los instrumentos jurídicos de control. Esto significa que el sistema económico domina a los otros dos y, por ende, el

⁷¹ Véase Foucault, Michel, *Los anormales*, Fondo de cultura económica, México, 2007, p. 91.

⁷² Véase Padilla Sanabria, Lizbeth, *La criminalización-control del enemigo en el México Neoliberal: La ley antilavado*, Editorial Flores, México 2015, p. 75

*estema político y el jurídico se comportan y se desarrollan tal y como prescribe el económico*⁷³.

Así, en un sistema que funciona bajo un enfoque económico, que tiene como finalidad la acumulación de riqueza, claro está, que el principal enemigo será todo aquel que atente contra la dinámica económica mundial establecida, siendo así que existen organismos internacionales, en los que resaltan como el Grupo de Acción Financiera GAFI, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico CDE, el Banco Mundial BM, que dirigen el comportamiento social y jurídico en cuanto a la económico, teniendo en especial dos vertientes de control, por un lado el control penal y otro el control fiscal.

*El sistema crea instrumentos jurídicos que hacen posible tal acumulación (acumulación de riqueza), inclusive para unos cuantos a costa de los que menos tienen. En nuestro país el derecho penal es importante en ese sentido, pues en conjunto con el derecho fiscal, forman las estructuras sistémicas necesarias para mantener cierto control social que permite la acumulación de capital para que el sistema económico mantenga su hegemonía.*⁷⁴

Si bien, la figura del derecho penal del enemigo, deviene de una teoría del derecho penal, ésta se está imponiendo cada vez más dentro del derecho fiscal, referente a la presunción constante del contribuyente defraudador, se le apliquen normas de excepción, tratando de señalarlo como “el monstruo o enemigo” que debe de combatirse, por lo que esta teoría, nos será de gran utilidad para establecer las acciones y reformas jurídicas se han implementado en nuestro país con tal aspiración.

9.7 Teoría del Cumplimiento Normativo

El cumplimiento normativo o “*Compliance*”, es una función de las empresas para garantizar que se respeten y se cumpla la normatividad nacional e internacional,

⁷³ Véase Ibidem P. 120

⁷⁴ Véase Idem.

vigilando, asesorando y monitorizando los posibles incumplimientos legales de los entes que lo implementan.

Su finalidad es el respeto escrupuloso de la ley y a los códigos que el propio ente establezca, estableciendo en toda la organización programas de cumplimiento tan importantes como el conocimiento de los clientes “*Now Your Costumer*” KYC, hasta establecer un canal de denuncias y premios, identificando los riesgos en los que puede incurrir una empresa, minimizándolos o erradicándolos, a través del propio cumplimiento normativo.

No obstante, a que, en nuestro país, el cumplimiento normativo se ha dirigido principalmente para la prevención, identificación recursos de procedencia ilícita⁷⁵, los mismos principios pueden ser utilizados para identificar los riesgos en los que pueda incurrir un ente por el desvío de recursos o por el posible tráfico de comprobantes fiscales.

El “*Compliance*”, lo podemos encontrar en otras materias jurídicas como la penal y administrativa. En materia penal, podemos encontrar la importancia de establecer un debido control organizacional, tanto en la materia federal⁷⁶ como en la de algunos estados, como es el caso de Quintana Roo⁷⁷, al establecerse dentro de la responsabilidad penal autónoma de las empresas, como causa excluyente de responsabilidad, precisamente que se observó el debido control organizacional.

Otro sustento jurídico del debido control organizacional se encuentra dentro del área administrativa, donde se establecen protocolos de actuación en el área de contratación de servicios públicos con particulares, mismos que si quieren ejercer un contrato público, deberán contar también con un protocolo anticorrupción⁷⁸.

⁷⁵ Cfr. Artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito.

⁷⁶ Cfr. Artículo 421, primer párrafo del Código Nacional de Procedimientos Penales.

⁷⁷ Cfr. Artículos. 53 bis y 5 Ter del Código Penal de Quintana Roo.

⁷⁸ Cfr. Art. 44 y 48 de Ley Federal de Responsabilidad Administrativa.

Aunque como quedó establecido, en México, ya se aplica la teoría del cumplimiento normativo, esta solo se aplica de forma optativa y en las materias en la que es obligatoria, solo es parcial su aplicación, ocupándose en prevenir, identificar y combatir algunos riesgos específicos y no todos los que puedan sufrir los entes colectivos.

En lo referente a la materia que nos ocupa, hoy día no exista una obligatoriedad normativa para establecer protocolos de cumplimiento, para prevenir, identificar, combatir y erradicar la defraudación fiscal a través del Tráfico de Comprobantes Fiscales y de desvío de recursos públicos.

Adicionalmente, el acreditar que el contribuyente cuenta con protocolos de *Compliance*, y que los mismos han sido respetados y llevados en cabalidad, incrementaría la transparencia tanto del contribuyente como de la autoridad exactora, evitando posibles abusos por parte de esta, brindando a su vez, seguridad jurídica al gobernado sobre sus obligaciones tributarias.

CAPITULO II. RELACIÓN INTRÍNSECA ENTRE CONTRIBUCIONES, COMPROBANTES FISCALES Y SISTEMAS DE CUMPLIMIENTO

En nuestro país se considera una obligación constitucional, el contribuir proporcional y equitativamente al gasto público, de la federación, de los estados y municipios, así como de la Ciudad de México.⁷⁹ Es notable que las contribuciones se dirigen a sufragar el gasto público, dentro del cual se encuentran todas y cada una de las actividades que el Estado realice para realizar sus actividades, el contador Edgar-Cancino dice:

El gasto público, son todas erogaciones que realiza el Estado (Federación, estados y municipios) con el fin de adquirir los bienes y servicios necesarios para el funcionamiento de las instituciones, entidades y organizaciones que conforman el sector público; así como las efectuadas en subsidios fondos e infraestructura de investigación y educación, salud, medios de comunicación y transporte, defensa nacional, entre otros... se identifica como un instrumento que ayuda a la redistribución de la riqueza nacional, para que todos los ciudadanos gocen de servicios públicos.⁸⁰

Nuestro código fiscal de la federación establece que, los mexicanos o personas que realicemos actividades económicas dentro del territorio nacional o que se tenga un ingreso por esa actividad comercial en territorio mexicano, puede contribuir bajo cuatro rubros, por impuestos, por aportaciones de seguridad social, por contribuciones por mejoras y por derechos⁸¹.

Estas contribuciones se realizan a través de diversos conceptos y por diferentes hechos, por ejemplo, contribuimos cuando necesitamos algún documento oficial (derechos), o cuando se nos realizan arreglos a nuestras calles, por los servicios que recibimos como drenaje alcantarillado (Contribuciones por mejoras),

⁷⁹ Cfr. El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁸⁰ Véase Hernández Cancino, Edgar, *Empresario consciente, negocio exitoso, una guía para lograrlo*, Innovación editorial Lagares, 2023, p. 36.

⁸¹ Cfr. El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

o cuando se recibe un servicio médico personal o de nuestros trabajadores (aportaciones de seguridad social), o cuando compramos algún bien o servicio o generamos alguna riqueza (Impuestos).

Estos últimos, son de interés primordial para nuestro estudio, debido a que son los que se ven afectados principalmente con la compra, expedición, venta o adquisición de comprobantes que amparen operaciones fiscales, inexistentes, falsas, o que amparen actos jurídicos simulados puesto que los impuestos, de una manera muy simple, se calculan, declaran y enteran acorde a los ingresos obtenidos y a los gastos realizados por el contribuyente, siendo los comprobantes fiscales los documentos idóneos para probar que efectivamente se obtuvo un ingreso o se realizó un gasto.

Por ministerio de ley, corresponde a los contribuyentes autodeterminar el impuesto a enterar, respetando su capacidad económica y los principios de proporcionalidad y equidad, es decir, los contribuyentes tenemos la posibilidad de determinar las utilidades obtenidas y la parte proporcional por la que debe contribuir al gasto público pagando diversos impuestos.⁸²

Es un error pensar que todo el ingreso que tenga un contribuyente es una ganancia, ya que una parte debe ser compartida con el estado y por tanto debe ser pagada al fisco. Una exigencia de los mexicanos y habitantes del territorio nacional, es que el pago de contribuciones, entre ellas los impuestos, se realice por todos acorde a sus posibilidades económicas, sin embargo, algunos contribuyentes por razones diversas son renuentes a contribuir de esa manera, recurriendo a diversas estrategias para lograrlo, entre ellas, la venta y compra de comprobantes fiscales de manera ilegal, realizando un tráfico ilegítimo de comprobantes fiscales, permitiéndoles aparentar que se tuvieron más gastos de los que realmente se realizaron, obteniendo una riqueza superior a la manifestada, afectando principalmente el pago del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

⁸² Cfr. El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Para ambos impuestos IVA e ISR, el comprobante fiscal es indispensable para acreditar el servicio o bien adquirido, pero también para deducir ISR o acreditar IVA, estos comprobantes fiscales deben cumplir con características de forma y de fondo, entre los primeros podemos encontrar los establecidos en los artículos 29 y 29 A del Código Fiscal de la Federación y por cuanto a los segundos, el fondo, podemos encontrar la indispensabilidad artículo 27 LISR o razón de negocios artículo 5-A, la existencia y no simulación de la operación artículo 69-B ambos del código Fiscal de la Federación.

De esta manera, si se simula adquirir un bien o servicio y se expide a un contribuyente un Comprobante Fiscal que cubra todos los requisitos de forma, con la única finalidad de incrementar el gasto, el contribuyente al tener la posibilidad de autodeterminar el impuesto, pagará un ISR o IVA menor al que tendría que pagar en realidad, hasta no verse descubierto por la autoridad hacendaria, de que el comprobante fiscal no cumple con los requisitos de fondo para su deducibilidad.

A razón de frenar esta problemática, el estado mexicano ha emprendido una serie de controles, entre ellos los jurídicos administrativos y de carácter penal, que sin duda acarrearán diversas problemáticas, de aplicación, jurídicas y sociales.

La correcta atención de estos controles, consideramos que, es de carácter prioritario para los contribuyentes, ya que, de no hacerlo, pueden ver afectado su patrimonio y hasta su libertad personal, siendo indispensable encontrarse correctamente asesorados por profesionales en la materia, pero, además, debemos prepararnos en lo personal, para cerciorarnos que se cumplan a cabalidad con los controles establecidos. Apoyándonos de las bondades que ofrece la tecnología para establecer sistemas de cumplimiento que les permita tener un mejor control de sus operaciones comerciales y, sobre todo, no incurrir en conductas o actos que los puedan llevar a enfrentar severas sanciones.

Dentro del desarrollo del presente capítulo intentaremos establecer las bases fundamentales de la relación intrínseca de los impuestos y comprobantes fiscales, aproximándonos a sus elementos, principios y evolución, a través de un enfoque

social, que nos permita tener un panorama de efectividad y la tendencia de los contribuyentes a cumplir con los controles establecidos.

1. **Relación simbiótica entre Estado e impuestos.**

Simbiosis, término acuñado por la Biología para determinar la interacción conjunta que tienen dos organismos diferentes en un proceso de asociación íntima, producto de una asociación íntima entrelazada, en la que ambos organismos se ven beneficiados, situación que se realiza en todas las sociedades dentro de la relación Estado-Gobernado.

Es innegable que, para que el Estado pueda desarrollar satisfactoriamente sus funciones requiere de sustento económico, mismo que en su gran mayoría proviene de sus gobernados y estos recibe en cambio obras y servicios de interés público que el mismo Estado les proporciona, y que les son necesarios para cualquier sociedad.

Es sabido que el hombre en un principio utilizaba su fuerza para cazar, siendo predominantemente nómada, no obstante, se sentaron los primeros acuerdos de convivencia como la elección de aquel que dirigiría a la comunidad, debiéndole dotar de cierto poder y autoridad sobre los demás, también debieron establecer ciertas normas de convivencia.

Serra Rojas dice al respecto, que “los seres humanos tenemos necesidades esenciales que debemos imperiosamente aplacar... la suma de estas necesidades forma las necesidades sociales cuya atención es cada día más compleja e ineludible”⁸³.

En el mismo sentido Jean Jacques Rousseau, refirió al respecto que:

...los hombres llegados a un punto en que los obstáculos que perjudican a su conservación en el estado de naturaleza logran vencer, mediante su resistencia, a la fuerza que cada individuo puede emplear para mantenerse en dicho estado... Desde este momento, el estado primitivo no puede subsistir,

⁸³ Véase Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 6ª Ed. Primer Tomo. Porrúa, México, 1974, p. 67

*y el género humano perecería si no cambiase de manera de ser...Pero como los hombres no pueden engendrar nuevas fuerzas, no tiene otro remedio de conservarse que formar por agregación una suma de fuerzas que pueda exceder a la resistencia... pudiendo lograrlo con el concurso de muchos.*⁸⁴

Sierra Rojas afirma que las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son entre otras, servicios de los cuales no pueden prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público.⁸⁵

Esta relación es tan íntima, que el Estado solo puede justificar su existencia si prevé los servicios de interés público, buscando el bienestar de la colectividad para que los Gobernados puedan dedicarse a realizar actividades productivas que les genere recursos económicos, para su propia vida y de los Gobernados para obtener la seguridad que el Estado les provee y poder garantizar su tranquilidad, su propia subsistencia y la de sus familias, renuncian a su libertad y propiedad.

De esta manera, los individuos necesitamos del Estado para obtener seguridad y otros servicios que de manera individual sería imposible obtener, el Estado por su parte, para existir, necesita de estos individuos, individuos contribuyan para que estos servicios puedan ser brindados, así, sin Estado, es difícil que el ser humano individualizado pueda subsistir, pero también, sin los individuos que paguen tributos, contribuciones o impuestos, el estado no tendría posibilidades de existencia.

2. De los Tributos, Impuestos y Contribuciones.

Coloquialmente utilizamos los términos de tributos, impuestos y contribuciones de manera indistinta, hacemos uso de dichas terminologías para referirnos a la

⁸⁴ Véase Rousseau, Jean Jaques, *El Contrato Social*, Editorial Espasa Calpe S.A, España, 1921, p. 10

⁸⁵ Véase Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 6ª Ed. Primer Tomo. Porrúa, México, 1974, pág.78.

obligación de pago que realizamos como gobernados al Estado. Por ejemplo, el diccionario de la Real Academia Española (RAE) dice:

- Tributo, es una obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas pública.⁸⁶
- Impuesto, es el Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.⁸⁷
- Contribución, es la cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.⁸⁸

Como se puede apreciar, esta triada terminológica de tributo, impuestos y contribuciones, son muy parecidas, tanto en su definición como en su acepción diaria, no obstante, desde una lente histórica y metodológica si existen importantes particularidades por distinguir.

Atendiendo a su origen etimológico, el término Tributo, proviene del vocablo latín “*Tributum*”, que significaba que toda la contribución que el gobierno exigía para sostener las obligaciones del Estado y se llamaba así porque entre los romanos se repartía o pedía por tribus *Tributumque a singulis familiarum capitibus exigitur*.⁸⁹

Se dice que los tributos son tan antiguos como el hombre moderno ya que sus vestigios se remontan especialmente con el surgimiento de las religiones en las que se realizaban tributos a los Dioses, a través de ofrendas, sacrificios de seres humanos o animales, para calmar la ira divina o para el agradecimiento de favores concedidos.

⁸⁶ Véase Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.6 en línea], <https://dle.rae.es/impuesto>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

⁸⁷ Véase Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.6 en línea], <https://dle.rae.es/tributo>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

⁸⁸ Véase Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.6 en línea], <https://dle.rae.es/contribucion>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

⁸⁹ Véase Ríos, Granados Gabriela, *Tributo*, localizado en, Coordinador Vázquez, Romero Raúl, Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa, México 2004, p.3816.

La Biblia, por ejemplo, dentro del antiguo testamento, hace referencia en diversos versículos sobre el tributo, sobresalen los establecidos en el libro de Éxodo, título 25 versículos del 1 al 8 y Éxodo 30 versículos 11 al 16 en los que dice:

25... Yavé habló a Moisés para decirle: Pide a los israelitas que me ofrezcan tributo. Tu recibirás todas sus ofrendas voluntarias. Estas son las cosas que aceptarás como tributo: oro, plata y cobre; ropas de color jacinto, morado y rojo, lino fino y pelos de cabra; pieles de carnero teñidas de rojo y pieles moradas; maderas de acacia y aceite para mantener las lámparas; aromas para componer el óleo de la unción y perfumes de buen olor; piedras de ónice y piedras de engaste para adornar el Efod y el Pectoral...⁹⁰

30... el señor habló a Moisés en estos términos: Cuando hagas un censo de los israelitas, cada uno pagará al Señor el rescate de su vida, para que no recaiga sobre ellos ninguna calamidad con ocasión de empadronamiento... La cantidad que pagarán todos lo que sean sometidos al censo será medio siclo, según el peso de los siclos del Santuario; y este será un tributo reservado al Señor... Todos los que sean sometidos al censo, o sea, los que tengan más de veinte años, pagarán la ofrenda reservada al Señor... El rico no dará más de medio siclo, ni el pobre menos, para cumplir con el impuesto debido al Señor en rescate de sus vidas... Tu recibirás de los israelitas el dinero del rescate y lo destinarás para el servicio de la Carpa de Encuentro. Eso servirá de memorial delante del Señor, en favor de los israelitas, para el rescate de sus vidas...⁹¹

Posteriormente, el término tributo, se fue estableciendo para el pago que se tenía que realizar generalmente de manera forzosa, de parte de una persona o colectividad débil hacia una más poderosa, como en el caso de las guerras y el pillaje, volviéndose ya no solo una ofrenda voluntaria para los Dioses, sino una obligación de pagar de los súbditos a los Reyes, emperadores o señores de los

⁹⁰ Biblia, Nuevo testamento, Ex. 25:1-8

⁹¹ Ibidem, Ex.30:11-16

propios poblados, así como de los extranjeros cuando eran conquistados a través de guerras.

La escritora Melgar Manzanilla, refiere que los tributos se basaban en la riqueza, especialmente la tierra y sus productos, no siempre eran pagado en dinero, también se podían pagar a través de diversos bienes, trabajos o servicios realizados por el débil en favor del fuerte o del vencido para el vencedor, mismo que al provenir de la sumisión a través de la fuerza no existían límites claros para su establecimiento, sino que se basaban en la exigencia del Poderoso y la posibilidad del débil de entregarlo.⁹²

En la edad media, época absolutista, en la que se tenía la creencia que los Reyes y gobernantes están designados y representantes de Dios en la tierra, podría solicitar todo cuanto les fuera posible a sus súbditos, todo lo que conocemos como bienes públicos hoy día, eran bienes del Rey y el gasto público era ocupado indistintamente para satisfacción del Rey como las necesidades públicas.⁹³

Los súbditos eran considerados como *Alieni iuris* en favor del Rey, por lo cual no gozaban de derecho, así esa figura deviene del latín *subditus*, relacionado al significado de someter, identificándose con una autoridad con la obligación obedecer, careciendo de libertad al estar sujeto a la voluntad de un gobernante, estando estrechamente relacionada la figura del tributo con la del súbdito.⁹⁴

Con la revolución industrial, se comienza a hablar sobre el respeto de los derechos del hombre el fortaleciéndose el concepto de estado de Derecho, con estos principios se fue abandonando la idea del tributo como sometimiento por la fuerza.

⁹² Véase Melgar, Manzanilla Pastora, *Proporcionalidad y equidad a la luz del paradigma de los derechos humanos*, UNAM, México, 2017, p. 18-20

⁹³ Véase Porres, Martín Cleto Julio, *Breve historia de las instituciones, La Hacienda Pública*, Real Academia de las Bellas Artes y Ciencias Históricas de Toledo, España, 2002, p. 96

⁹⁴ Véase Priego Álvarez, Freddy, *La potestad tributaria*, en Eusebio González García y Miguel de Jesús Alvarado Esquivé, Coords. *Manual de derecho Tributario*, México Porrúa 2005, p. 119.

Al irse dejando atrás esta condición de súbdito, para dar paso a la figura de ciudadano de los estados modernos, los habitantes de los estados se les comienza a dotar de derechos frente al estado, entre ellos los relacionados al pago que se realizaba al estado, dejando atrás esa concepción histórica del tributo y se comienza a dar paso al establecimiento de impuestos.

Daneil Diep Diep identifica tres tesis fundamentales para que se llevara a cabo el paradigma de tributos como se concedía en origen para dar paso a la figura de impuestos, estos últimos ya tenían como característica que gozaban de legalidad, y tenían como finalidad el ser más tolerable.

- Primera tesis, el contrato social, logra inculcar la idea de igualdad ante las personas, libres de ejercer su voluntad a plenitud, con un denominador común: la aceptación recíproca dentro de un contexto de libertad, de respeto, convivencia y de consenso, en donde el tributo es la parte desagradable de ese consenso, pero es soportable su aceptación por esa libertad prestada por el Estado.
- Segunda tesis, la riqueza de las naciones, se desarrollan los conceptos teóricos de justicia, certidumbre, comodidad y economía que deben contener las leyes tributarias.
- Tercera tesis, El espíritu de las leyes de Montesquieu, establece la idea que el poder legislativo goza de una facultad concedida por el pueblo para legislar y, por ende, proponer, acordar y aprobar los tributos que han de establecerse al mismo pueblo⁹⁵.

Las tesis señaladas, establecen una nueva filosofía política de gobierno y económica, trayendo consigo la idea de gobierno, gobernantes y gobernados, dejando atrás la concepción de súbdito, con esto nace la nueva idea de impuesto,

⁹⁵ Véase Diep Diep, Daniel, "El tributo y la Constitución", *La evolución del Tributo, órgano informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, año 10, n. 64, México, Comisión de Derechos Humanos del estado de México, noviembre-diciembre 2003, p 65.

el cual goza a diferencia del tributo de legalidad, es decir el impuesto deberá estar establecido en ley.

Así, el impuesto a diferencia del tributo, el ciudadano es pieza clave, puesto que el mismo consiente la imposición y ya no es a través de la fuerza, pues para que éste se pueda aplicar es necesario que pase por un órgano, elegido por el ciudadano, que para el caso de nuestro país recae la facultad de establecer impuestos sobre el poder legislativo denominado Congreso del Estado⁹⁶.

Lo anterior, en virtud que, para conformar el poder legislativo, se requiere del consenso de la gracia selectiva Ciudadana, los cuales eligen a sus propios representantes, delega el poder que tiene para auto normarse y por ende para establecer los impuestos que por disposición normativa deban de pagar para sufragar el gasto público y la aceptación de los mismos, en caso contrario la siguiente ocasión en la que se elijan representantes legislativos castigarán con su sufragio.

Dos grandes movimientos resultan trascendentes en esta evolución teórica a nivel global sobre los impuestos y contribuciones, el primero fue, la Guerra de Independencia de Estados Unidos de Norte América (1775), y el segundo fue, la Revolución Francesa (1789), ya que dieron paso a que hoy día podamos hablar propiamente de “derechos del hombre” entre los cuales por primera vez se le otorga esa categoría a los impositivos.

La Declaración de Independencia de Estados Unidos de Norte América, que se señala una lista de agravios que los colonos le hacen a Inglaterra, en particular, la imposición de impuestos sin su consentimiento, surgiendo el principio “*No Taxation Whitout Representation*”.

Se ha aliado con otros para someternos a una jurisdicción extraña a nuestra constitución y desconocida por nuestras leyes, dándoles su aprobación para sus actos de pretendida legislación: para acantonar nutridos cuerpos de tropas armadas entre nosotros; para protegerlas, mediante remedos de

⁹⁶ Cfr. Con el Artículo 73 fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

juicio, del castigo por los asesinatos de que hayan hecho víctimas a los habitantes de estos estados; para impedir nuestro comercio con todas las partes del mundo; para imponernos impuestos si nuestro consentimiento...Por lo tanto, los Representantes de los Estados Unidos de América, convocados en Congreso General, apelando al Juez Supremo del mundo por la rectitud de nuestras intenciones, en nombre y por la autoridad del buen pueblo de estas Colonias, solemnemente hacemos público y declaramos: que estas Colonias Unidas son, y deben serlo por derecho, Estados Libres e independientes.⁹⁷

La Revolución Francesa, trajo como resultado, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, dentro de sus artículos 2º, 6º, 13º y 14º se empieza a hablar de contribuciones y no de impuestos, sobresaliendo dos elementos la constatación de la necesidad de parte del estado de recibir contribuciones y la emisión de la ley que las regule, realizando que estas contribuciones se conciban como algo digno.⁹⁸

- Artículo 2º la finalidad de cualquier asociación política es la protección de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Señalando que tales derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión.
- Artículo 6º refiere que la ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a contribuir a su elaboración, personalmente o a través de representante.
- Artículo que tiene estrecha relación con el 13º que establece que para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común repartida igualmente entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades.
- Artículo 14º establece que todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de

⁹⁷ Véase Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América, 1776.

⁹⁸ Véase Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, 1789.

la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.

Algunos autores sostienen que las contribuciones, van más allá de los impuestos, pues para que estos se puedan originar no es suficiente que solamente se encuentren reglados, sino que sean impuestas a través del consentimiento de los ciudadanos, mismos que en cualquier momento podrán modificar las cargas tributarias.

Dino Jarach, hace referencia que el cambio del término de impuestos al de contribuciones, se pretendió indicar que la contribución no es una imposición del poder público, sino del espontáneo consentimiento de los pueblos hacia la colectividad por necesidades que no son extrañas a los contribuyentes sino propias de ellos⁹⁹.

Fernando Sáinz de Bujanda, concibe que el poder tributario en los Estados Constitucionales modernos, ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas¹⁰⁰.

Esta teoría sostiene que la contribución ya no se trata de un sacrificio, sino de una aportación proporcional a las capacidades de los contribuyentes, contribución que se deberá prestar al auspicio de una ley de la cual nace la obligación como fuente formal y material y ser acorde a las necesidades reales del Estado.

En México, el primer antecedente de este paradigma de impuestos a contribuciones lo podemos encontrar en el artículo 36 de la constitución de Apatzingán, mismo que establecía que las contribuciones públicas no son

⁹⁹ Véase Jarach, Dino, *Curso superior de derecho Tributario*, 2da ed. Argentina, Liceo Profesional Cima 1969, pp 14-15

¹⁰⁰ Véase Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Tomo II. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 275

extorciones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa¹⁰¹.

Esta tendencia continúa vigente dentro del artículo 31 fracción IV de la Constitución de 1917, donde se manifiesta el proteccionismo de los derechos del hombre, al establecer como obligación el contribuir al gasto público, pero bajo los principios básicos y fundamentales, de proporcionalidad, equidad y legalidad, ya que el mismo dispone que, son obligaciones de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En concordancia con lo anterior, el código fiscal de la federación utiliza el término de contribuciones, al establecer que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, clasificando a dichas contribuciones en Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos¹⁰².

3. Definición de Impuesto

Una de las principales afectaciones que se originan a través de la compra, venta, adquisición o expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados, obviamente es que los contribuyentes no pagan los impuestos que les corresponderían, por lo que se considera como punto de partida, el establecer de la manera más precisa posible, que son los impuestos.

Podríamos entender de una forma muy simple que los impuestos, como se ha establecido con antelación, es el pago en dinero que realizan los ciudadanos mexicanos y extranjeros que tengan relaciones comerciales en nuestro país, con la finalidad de que con ese pago se contribuya al gasto público, sin embargo, no es

¹⁰¹ Véase Decreto Constitucional para la libertad de la América mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814.

¹⁰² Cfr. Artículo 1o del Código Fiscal de la Federación.

así de sencillo, puesto, que en nuestro país ningún ordenamiento jurídico otorga una definición exacta de lo que debemos entender por dicho concepto.

Nuestro Código Fiscal de la Federación se aproxima a ello, no obstante, la definición que otorga, la realiza por exclusión, sin establecer una definición precisa sobre el término de impuesto, pues establece que, todos aquellos pagos que no sean por concepto de derechos, aportaciones por mejoras o aportaciones de seguridad social, se repudian como impuestos.¹⁰³

En ese tenor, y para mejor claridad de lo que deberemos entender como impuestos, se establecen las definiciones de los tres rubros restantes de las contribuciones enumeradas dentro del referido CFF.

- Las aportaciones de seguridad social, son las contribuciones que establezca la ley a cargo de personas, que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley de la materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por los servicios de seguridad social que el mismo estado proporcione.
- Las Contribuciones de mejoras, son aquellas por las cuales las personas físicas y morales se benefician de manera directa por obras públicas, estas contribuciones deben estar establecidas invariablemente en ley.
- Los derechos, son aquellas contribuciones que se pagan por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio de la Nación, o por haber recibido algún servicio prestado por el Estado.

Al no encontrar una definición precisa de impuesto dentro de nuestra normatividad fiscal, nos vemos en la necesidad de encontrarla y contrastarla con otras definiciones establecidas en otros ordenamientos como en doctrina y jurisprudencia. Dentro las legislaciones de los países latinoamericanos se encontraron tres posturas importantes, las que definen lo que se debe de entender por impuestos, las que la definen residualmente y las que no las definen.

¹⁰³ Cfr. Artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a la definición de impuestos dentro de los códigos tributarios, Organismos internacionales, como la Organización de Estados Americanos OEA, el Banco Interamericano de Desarrollo BID y el Centro de Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT han propuesto dos posturas diametrales.

La OEA y el BID, en 1968 propusieron un código tributario para América Latina, en la que señalaron que los impuestos son una subespecie de tributos, siendo estos últimos las prestaciones en dinero que el estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines señalando. Así, los impuestos deben de ser definidos de manera negativa o residual del tributo, diciendo que el impuesto es aquel tributo que no tiene una característica especial o aquel que no reúne las características de las tasas y las contribuciones.¹⁰⁴

Ejemplo de esta recomendación, la podemos encontrar tanto en nuestro Código Fiscal de la Federación, como en el código tributario ecuatoriano, al determinar que debe entenderse por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora¹⁰⁵.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT,¹⁰⁶ ha intentado orientar a sus agremiados, para que, dentro de sus códigos tributarios determinen lo que se debe de entender por impuestos, señalando a estos como subespecie de tributo, cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente a toda actividad estatal relativa al

¹⁰⁴ Véase Giuliani Fonrouge, Carlos et. Al, *Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario*, Secretaría General de la Organización de los estados americanos Washington, 1968.

¹⁰⁵ Cfr. Artículo 1 del Código Tributario de Ecuador.

¹⁰⁶ Organismo internacional creado en 1967 conformado con representación de 42 países, con la finalidad de ofrecer servicios de modernización, tecnificación y fortalecimiento de las Administraciones Tributarias.

contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo¹⁰⁷.

Ejemplo de los países que siguieron la recomendación de la CIAT, son Guatemala, El Salvador, Costa Rica, Argentina, España y Panamá. Guatemala, hace referencia, que impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.¹⁰⁸

El Salvador establece que impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo¹⁰⁹. Costa Rica, señala que el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.¹¹⁰

Argentina refiere que impuestos son todas aquellas prestaciones pecuniarias que, las personas tengan que pagar a la provincia en la que realicen actos u operaciones o se encuentren en situaciones que la ley considera hecho imponible.¹¹¹ España señala a los impuestos como los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.¹¹²

Panamá, si bien no realiza una definición del impuesto, si enumera que actividades serán consideradas impuestos, por las cuales se deberá pagar dinero al Estado, para formar parte del tesoro nacional¹¹³. Existe también in tercer bloque de códigos tributarios que no se apegan a las recomendaciones ni del CIAT, BID o

¹⁰⁷ Véase Centro Interamericano de administraciones Tributarias CIAT, *Modelo de código Tributario, un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*, Panamá, 2015.

¹⁰⁸ Cfr. Artículo 11 del Código Tributario de Guatemala.

¹⁰⁹ Cfr. Artículo 13 del Código Tributario Del Salvador.

¹¹⁰ Cfr. Artículo 4 del Código Tributario de Costa Rica.

¹¹¹ Cfr. Artículo 1 del Código Tributario Provincial de Argentina.

¹¹² Cfr. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Artículo 2 inciso c); España.

¹¹³ Cfr. Artículo 683 del Código Fiscal de la República de Panamá

OEA, ya que optaron por no realizar ninguna definición ni directa ni residual dentro de los que se encuentran Chile, Venezuela y Colombia. El Código Tributario Chileno, no hace referencia sobre el concepto de impuesto, lo da por sentado, refiriéndose que son los pagos que las personas físicas y morales deben realizar al Estado.¹¹⁴ Venezuela¹¹⁵ y Colombia¹¹⁶ dentro de su código tributario no realizan una definición de impuesto, sino se mencionan como sinónimo de tributo.

Al no encontrar dentro de las legislaciones tributarias una definición uniforme de lo que debemos entender por tributo, acudimos a la doctrina, en la que podemos darnos una idea más detallada. Al respecto, el diccionario jurídico mexicano, define al impuesto, como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando se realizan los supuestos reveladores de la capacidad económica¹¹⁷.

Ortega Maldonado, refiere que los impuestos son las contribuciones requeridas a los contribuyentes por la autoridad a título definitivo y sin referencia a una actividad administrativa, con el fin de cumplir con los postulados constitucionales¹¹⁸. García Bueno refiere y coincide con las últimas posturas al establecer que el impuesto es una figura que permite al ente público detraer riqueza de los particulares, al ubicarse en el supuesto considerado como gravable.¹¹⁹

En este simple ejercicio comparativo, podemos observar coincidencias como que la ley española la local consideran una subcategoría de una contribución o tributo a los impuestos, que la mayoría de los autores nombrados, refieren que el impuesto deriva de la facultad soberana del estado, motivo por el cual no requiere

¹¹⁴ Cfr. Código Tributario Chileno.

¹¹⁵ Cfr. Código Tributario de Venezuela,

¹¹⁶ Cfr. Artículo 1 del Estatuto Tributario De Los Impuestos Administrados Por La Dirección General De Impuestos Nacionales de Colombia.

¹¹⁷ Véase Ríos, Granados Gabriela, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa México, 2004, p..1941

¹¹⁸ Véase Ortega, Maldonado *Lecciones de derecho Fiscal y Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2019.

¹¹⁹ Véase Ríos, Gabriela (Coord.), *Manual de derecho Fiscal*, Editorial UNAM, México,2020, p. 98.

de otorgar contraprestación alguna, siendo el hecho imponible y la capacidad económica del sujeto pasivo de la relación tributaria, fundamental para su entero, por tanto, el surgimiento del impuesto tiene una relación intrínseca el hecho que genera el impuesto así como la riqueza del contribuyente, con su capacidad económica.

De lo anterior, nos encontramos en capacidad de afirmar que, el impuesto se subsume en la contribución, a su vez, las contribuciones son créditos fiscales, que el impuesto es una obligación legal, que surge a la vida jurídica por una norma formal y materialmente válida, por lo que se encuentra intrínsecamente sujeta al principio de legalidad, y por último podemos afirmar que su obligación principal es la de “dar”, misma que debe ser cubierta a través de un pago, generalmente en dinero por parte de las personas físicas y morales que se coloquen en la hipótesis prevista en la ley (lo que también se le conoce como “hecho imponible”).

3.1 Características de los impuestos en México

Los impuestos que debemos pagar los mexicanos, según lo establecido tanto por la constitución y las leyes federales, pueden ser de diversa índole, siempre y cuando, estas sean por conceptos diversos a los pagos de aportaciones de seguridad social, contribuciones por mejoras o derechos. Estos impuestos, no se encuentran sujetos ni limitados al fuero federal, pueden ser estatales o municipales. Pueden ser grabada cualquier actividad o acto jurídico, no obstante que, para nuestro tema de estudio, nos interesan los impuestos de carácter federal, especialmente los correspondiente al Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor agregado.

Para que un impuesto pueda ser considerado constitucionalmente válido, debe de respetar principios fundamentales del derecho como son proporcionalidad, equidad y legalidad, así como el destino dirigido a satisfacer el gasto público.

3.2 Principios de Proporcionalidad, equidad Tributaria

Tanto el principio de proporcionalidad y equidad tributaria, son como ya lo mencionamos, una de las pocas limitantes para que el legislador pueda grabar impositivamente alguna actividad, siendo a la vez un derecho humano protegido por

la Constitución Política, por lo cual, invariablemente, debe ser analizada bajo el principio propersona, es decir, bajo la condición que favorezca mayormente al ser humano.

El principio y derecho constitucional de proporcionalidad, también conocido como capacidad contributiva, refiere a que a los impuestos que se paguen no deben ser ruinosos por ser desmesurados, que vayan más allá de la capacidad de pago del contribuyente.

Este principio de proporcionalidad tributaria tiene sus orígenes dentro de la declaración de los derechos del Hombre y el Ciudadano al señalar dentro de su artículo 13 que las contribuciones deben ser distribuidos acorde a las facultades de los ciudadanos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación SCJN se ha pronunciado sobre el principio de proporcionalidad en que establece que acorde a este principio, las contribuciones deben ser pagadas de manera proporcional a los ingresos de los contribuyentes sin que se afecte el mínimo vital, las contribuciones deben establecerse acorde a la capacidad económica del sujeto pasivo de la relación tributaria, en relación de aquel que obtenga mayores ingresos tribute en mayor cantidad que los que obtengan menos.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad

contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.¹²⁰

Por su parte, la primera sala de la SCJN refiere que para que un impuesto no violente el principio de proporcionalidad tributaria, es necesario que grave la capacidad contributiva del sujeto pasivo, para que aquella que tenga más ingresos pague más impuestos que aquel que tenga menores ingresos, logrando esto a través de tarifas progresivas.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PRINCIPIO DE. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES. La Suprema Corte de Justicia ha sostenido en términos generales que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. **De conformidad con el citado principio constitucional los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de**

¹²⁰ Cfr. Tesis P./J 10/2003, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época. tomo XVII, mayo de 2003, p144.

cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas. Ahora bien, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales reviste características particulares, porque el legislador no toma en cuenta la capacidad contributiva total del contribuyente, en tanto que el hecho imponible lo constituye la transmisión patrimonial y la base imponible la conforma exclusivamente el valor de la parte del patrimonio que se adquiere y al que se le aplica la tarifa correspondiente. De ahí que el principio de proporcionalidad en este impuesto se cumpla cuando el sujeto pasivo tributa en proporción a su propia capacidad, en relación directa con la parte del patrimonio adquirido, aplicando al valor la tarifa correspondiente.¹²¹

Por cuanto hace al principio de equidad, que también encuentra fundamento dentro de lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que “son obligaciones de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos... de manera equitativa que dispongan las leyes”.

Dentro de un primer acercamiento, podemos aseverar que se encuentra estrechamente relacionado y parte de con uno de los principales derechos humanos, la igualdad, igualdad derivada de lo que estableció el pensador Aristóteles, “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

Hablamos de una igualdad, pero una igualdad jurídica, es decir que todos los contribuyentes que se establezcan dentro de un mismo hecho imponible, deben de ser tratados de la misma forma.

Al respecto, Negrete Zaragoza refiere, que todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, deben de recibir un tratamiento idéntico frente a dicha disposición.

¹²¹ Cfr. Tesis 1ª XXV/2000, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, tomo XII, octubre 2000, p.253.

Este trato de igualitario, debe darse tanto al establecer las leyes como durante su aplicación¹²².

En el mismo sentido, Hernández Cancino refiere de una forma muy sencilla, que el principio de equidad, es la aplicación igualitaria de la ley para para todos los sujetos obligados, sin que haya diferencia en el tratamiento fiscal¹²³.

En este sentido, podemos estar en condiciones de decir que para que se respete el principio de equidad, el Estado debe de darle un trato igualitario a los sujetos pasivos de la relación tributaria sin hacer distinción alguna, no obstante, la suprema corte, se ha posicionado en el sentido de que no todo trato desigual en una relación contributiva es violatorio del principio de equidad, sino que esta violación se configura única y exclusivamente, cuando derivada de ese trato desigualitario se produce distinción entre situaciones tributarias iguales, sin que exista una justificación razonable, solamente se le puede prohibir al legislador la desigualdad de trato, cuando sus razonamientos resultan ser injustificados o artificiosos.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio

¹²² Véase Negrete Zaragoza, Juan Antonio, *Los principios Constitucionales de las contribuciones como derecho de los contribuyentes que limitan los fines extrafiscales*, Puede ser localizado en, Espinoza Barecochea, Carlos (Coord.), *Derechos de los contribuyentes*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2019, p. 192

¹²³ Véase Hernández Cancino, Edgar, *Empresario Consciente, Negocio Exitoso, una guía para lograrlo*, Innovaciones editoriales, Lagares, México, 2023, p. 36.

de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional¹²⁴

3.3 Principio de Legalidad

Otro principio Constitucional es el de igualdad, puesto que la norma fundamental establece en su artículo 31 fracción IV que son obligaciones de los contribuyentes contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior, podemos afirmar que para que se pueda establecer un tributo, es necesario que este se encuentre en ley y no sea por capricho, gracia u ocurrencia del gobernante en turno, lo que generalmente expresamos bajo el aforismo “*Nullum tributum sine lege*” o que sin ley no hay tributo.

Así, todo aquellos tributos o contribuciones que pretenda cobrar el Estado para sufragar los gastos públicos, tienen forzosamente que pasar por la voluntad popular, ya que como es sabido, la emisión de las leyes, corresponde de manera

¹²⁴ Cfr. Tesis P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta. 9ª época, tomo V, junio de 1997, p. 43.

exclusiva al poder legislativo, cuyos integrantes, por lo menos la mayoría¹²⁵, representan a los gobernados, ya que fueron electos bajo el sufragio ciudadano.

Motivo de lo anterior, que el principio de legalidad tributaria, se encuentra estrechamente relacionado con la reserva de la ley relativa, recordemos que ésta reserva de ley puede realizarse en dos vertientes, una absoluta y otra relativa, en la primera, la absoluta, la regulación de alguna materia encuentra acotada a las leyes formales emitidas por los congresos, ya sean congresos locales o el congreso federal, reserva de ley absoluta, es decir, no permite que los impuestos sean regulados por fuentes del derecho diversas a las leyes emitidas por los poderes legislativos, en cambio, la segunda, la relativa, permite que otras fuente de la ley regulen determinada materia, con la condicionante de que sea la ley la que determine sustancialmente la actuación de las otras fuentes¹²⁶.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos

¹²⁵ En México el poder legislativo se encuentra integrado por una cámara alta y una cámara baja, la primera, la alta, se le puede conocer también como cámara de senadores, conformada por 128 integrantes, de los cuales 96 son el electos por voto popular y 32 son designados por los partidos políticos, se les conoce por el nombre de senadores plurinominales, y por cuanto hace a cámara baja, la que también es conocida como cámara de diputados, se conforma por 500 diputados, los cuales 300 son electos directamente por el sufragio ciudadano y 200, son representantes de los partidos políticos, denominándose como diputados plurinominales.

¹²⁶ Negrete Zaragoza, Juan Antonio, *Los principios Constitucionales de las contribuciones como derecho de los contribuyentes que limitan los fines extrafiscales*, Puede ser localizado en, Espinoza Barecochea, Carlos (Coord.), *Derechos de los contribuyentes*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 2019; P.188

esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.¹²⁷

Es de aclarar, que no solo en la creación de los tributos se debe garantizar el principio de legalidad, sino que este principio debe estar permeado durante toda actuación del estado en la aplicación de leyes tributarias, como puede ser, durante la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los sujetos pasivos, la aplicación de sanciones, entre otras, con la finalidad, de que el gobernado sepa en todo momento a que debe atenerse, evitando abusos por parte del Estado a través de quienes lo representan, en igual sentido, el pleno de la SCJN se ha pronunciado en la siguiente tesis.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que

¹²⁷ Cfr. Tesis P.XLII/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, Tomo XXIII, mayo de 2006, p. 15.

dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias.

Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.¹²⁸

Este principio de legalidad, hace referente a que la autoridad estatal en todas sus vertientes, tiene que apegarse a lo que la norma establece, no puede realizar ningún acto de autoridad que no se encuentre debidamente fundado y además motivado, es decir el estado para realizar cualquier acto de molestia debe basar su actuar en una norma previamente establecida, y además deberá acreditar la causa motivo o razón de su actuación, principio que se encuentra entrelazado con el principio de certeza jurídica, referente a que el gobernado debe contar en todo momento con la seguridad de que su actuación es legítima o no acorde a la conducta desarrollada, pues éste, el gobernado, puede realizar cualquier conducta que no se encuentre prohibida en una norma vigente.

3.4 Seguridad Jurídica

¹²⁸ Cfr. Tesis P. CXLVIII/97 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, noviembre de 1997, p. 78.

El principio de seguridad jurídica, refiere Burgoa Orihuela, citado en Ortega Maldonado, es el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, cuya función se desdobra en dos aspectos, la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad¹²⁹.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado sobre la seguridad jurídica en Materia tributaria, especificando que es la piedra angular sobre la que descansa nuestro sistema jurídico, que su función principal, es que el gobernado no se encuentre nunca en estado de incertidumbre jurídica y por ende en un estado de indefensión, para que siempre se encuentre en conocimiento de los alcances de las autoridades hacendarias.

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De

¹²⁹ Véase Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho Fiscal y tributario*, Porrúa, 2019, p. 68

esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".¹³⁰

Si los principios de legalidad y seguridad jurídica, no son respetados por las autoridades estatales, se llegaría a tomar decisiones arbitrarias, ilegales y muchas veces con consecuencias atroces. Entre los casos más emblemáticos, por la trascendencia que representó podemos encontrar el juicio de Jesucristo, juicio, que conforme refiere el maestro Burgoa Orihuela, debió realizarse en dos procesos separados, uno político, que se llevó ante poncio pilatos y otro jurídico, que se efectuó ante el *Sahedrin* (tribunal supremo del pueblo judío, creado en el siglo II A.C.), siendo en este último, dentro de su derecho penal adjetivo, que debería respetar varios principios, como el de publicidad, libertad diurnidad, libertad defensiva del acusado, sujeción de la votación condenatoria a una nueva revisión, posibilidad de presentar pruebas, entre otros, principios que se encontraban basados el decálogo, el *Pentateuco* o *Torah*, principalmente en los libros del Genesis, Éxodo, Levítico, Números, y el Deuteronomio.¹³¹

¹³⁰ Cfr. Tesis 1ª / J. 139/2012, Semanario judicial de la Federación y su Gaceta, libro XVI, enero 2013, p. 437.

¹³¹ Véase Burgoa, Orihuela Ignacio, *El proceso de Cristo*, Porrúa, México, 2014, pp. 10-13.

El autor continua diciendo que la defensa de Cristo se encontró a cargo de Nicodemus, quien esgrimió diversos agravios que viciaban la legalidad y seguridad jurídica de Jesús de Nazaret... Veamos, pues, la publicidad exigida por la ley para prevenir todo efecto de alucinación o de injusticia en los jueces y para que el pueblo se convenza por sí mismo de que se conduce a un criminal y no se entrega a un inocente a la muerte afrentosa del patíbulo....La ley ordena terminantemente que se entienda en todas las causas, particularmente en las criminales, a la luz del día; prohíbe que esto se haga con las puertas cerradas, y da por nulas las sentencias de muerte que no se dicten en el cónclave de Gazith, a la sombra del Santuario, con las imponentes y terribles formalidades prescritas para el caso.

Ahora bien, ¿necesitare preguntaros si esto se ha hecho en todo o en parte en la causa de Jesús de Nazareth? ¿Necesitaré deciros que esta casa no es el cónclave, donde solo pueden reunirse el tribunal para sentenciar; que estamos lejos de la venerada sombra del Santuario; que nos hallamos en plena noche; que para complemento de ilegalidades las puertas de esta casa se hallan cerradas, y que faltando la luz del día, la sala Gazith, el Santuario, el pueblo y todos los accesorios indispensables, no se puede dar a la sentencia carácter exigido por la ley, no se puede promulgar con el terrible aparato que la ley ordena, no se puede dictar con las formalidades que exige de nosotros el Altísimo?¹³²

Aún con todas estas transgresiones a la ley vigente de aquel tiempo, sabemos que Jesús de Nazareth, fue torturado y condenado a muerte por crucifixión, peligros de esa índole pueden surgir si no se respetan los principios de legalidad y seguridad jurídica.

3.5 Hecho Imponible

En las contribuciones, el sujeto pasivo, es aquel que realiza directamente el hecho imponible, en la que algunos autores como Ortega Maldonado, hace referencia que

¹³² Véase Burgoa, Orihuela Ignacio, *El proceso de Cristo*, Porrúa, México, 2014, pp. 24-26.

no es indispensable que pueda reclamar prestación alguna al estado¹³³, sin perder de vista que la finalidad de las contribuciones es la de cubrir a los gastos públicos, por lo que el sujeto pasivo, al final de la relación tributaria, si recibe o debiera recibir un beneficio, no de manera directa o particular, pero si lo recibe de forma indeterminada o no individualizable.

Trascendente para este apartado entender a que nos referimos con el hecho imponible, sobre todo, porque nuestra legislación tributaria no la define como lo hacen otros ordenamientos entre ellos el español, dentro su artículo 20 de ley 58/2003, en el que establece que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal¹³⁴

Dino Jarach dice que, es el presupuesto de la obligación impositiva, refiere que, es el centro del derecho tributario sustantivo, como el delito lo es para el derecho penal o el hecho jurídico y el negocio jurídico o el acto ilícito son el centro del derecho civil¹³⁵.

En nuestro país, la Suprema Corte de Justicia de la Nación SCJN se ha pronunciado al respecto, señalando que el hecho imponible consiste en el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta concurrencia provoca la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas. El hecho imponible es el reflejo hecho del concreto "hecho realidad". Así, la actualización del hecho imponible tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria que se traduce en el pago del tributo o contribución. Así debe utilizarse el concepto de hecho imponible para hacer referencia al hecho que genera la obligación tributaria y al supuesto normativo para el que produce los restantes tipos de obligaciones, entre ellas la de emitir comprobantes fiscales.

¹³³ ORTEGA, Maldonado *Lecciones de derecho Fiscal y Tributario*, Editorial Porrúa México 2019

¹³⁴ Cfr. Artículo 20 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, España.

¹³⁵ Véase Jarach Dino, *El Hecho Imponible*, Teoría General del Derecho tributario sustantivo, Editorial Abeledo-Perrot, Argentina, 1942.

HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTO NORMATIVO DE RETENCIÓN.

CONCEPTOS DE. Según la doctrina, el hecho imponible consiste en el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta concurrencia (realización del hecho imponible) provoca la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas. El hecho imponible es el reflejo del concreto "hecho de la realidad". Sólo cuando se constate la existencia de hechos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse en los presupuestos de hecho habrá nacido una obligación tributaria; sólo entonces llega a nacer el crédito tributario del Estado. Así, la actualización del hecho imponible tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria que se traduce en el pago del tributo o contribución. Por el contrario, cualquier otro supuesto de hecho normativamente establecido en la ley, por regla general, no trae aparejada dicha consecuencia, aun cuando excepcionalmente podrá traerla consigo, como es el caso de la retención. Por lo anterior, podría adoptarse la misma terminología de hecho imponible tanto para la obligación material (de pago) como para las obligaciones de otro tipo que en un momento dado también generen esa obligación. Sin embargo, en aras de claridad conceptual sólo debe utilizarse el concepto de hecho imponible para hacer referencia al que genera la obligación tributaria y al supuesto normativo para el que produce los restantes tipos de obligaciones, incluso la de pago.¹³⁶

Asimismo, el hecho imponible se compone de un elemento objetivo y uno subjetivo, al primero, se le considera como el presupuesto sobre el que nace la contribución tributaria, esta nace de la facultad del poder legislativo de considerar cual es la parte idónea para ser gravada del negocio jurídico o de la realización del hecho jurídico que corresponda, por cuanto hace al elemento subjetivo, éste va encaminado a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria,

¹³⁶ Cfr. Tesis 1ª. CXV72013 Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, p. 960.

ya que se requiere que se posea de una aptitud contributiva, que el sujeto obligado sea titular de una riqueza económica para contribuir.¹³⁷

3.6 Efectos jurídicos de los impuestos.

Todas las contribuciones traen consigo diversos efectos económicos pues el solo anuncio de un incremento en las tasas de aplicación o su disminución hacen que los ciudadanos sujetos pasivos de la relación tributaria, reacciones de un modo u otro, esto debido a la percusión traslación, incidencia e impacto fiscal.

Sirve de ejemplo, entre muchos, el realizado al impuesto acabalatorio, en el año de 1780 al variar las tarifas de un 6% a 8% en un principio trajo un incremento recaudatorio, pero luego, le siguió una caída importante, posiblemente reflejando un aumento en la evasión, en contraste, durante los años de 1790, cuando se redujo la tasa a 6% la recaudación volvió a incrementarse en ciertas regiones.¹³⁸

El incrementar la tasa por encima de lo que los contribuyentes estuvieran predispuestos a pagar, disminuye la efectividad de la cobranza e incrementa la posibilidad de evadir impuestos, lo que se podría describir como una “Curva Laffer” en honor al autor Arthur Laffer.¹³⁹

La SCJN se ha pronunciado al respecto distinguiendo entre los efectos económicos de las contribuciones se encuentra la repercusión y, dentro de ésta, la percusión y la traslación de la incidencia, entendiendo que la percusión se manifiesta como la actualización de la obligación tributaria en el sujeto pasivo; la traslación como el hecho de pasar o transferir la carga tributaria a otros sujetos, y la incidencia como el impacto real de la carga tributaria.

IMPUESTOS. EL INTERÉS JURÍDICO EN EL JUICIO DE AMPARO NO DEPENDE DE EFECTOS ECONÓMICOS COMO LA PERCUSIÓN, LA

¹³⁷ Véase Ríos, Gabriela (Coord.), *Manual de derecho Fiscal*, Editorial UNAM, México, 2020, pp. 102-103

¹³⁸ Véase Jauregui, Luis y Marichal, Carlos. *Penurias sin fin: Historia de los impuestos en México Siglos XVIII-XX*, Editorial Instituto Mora, Segunda edición, 2012; México, pp. 57-80.

¹³⁹ Véase Laffer, Arthur, *The economics of Tax Revol*, Nueva york, Harcourt Brace, 1979.

TRASLACIÓN O LA INCIDENCIA. Para examinar la existencia y la afectación del interés jurídico en el juicio de amparo promovido en contra de una contribución, por lo general, debe atenderse al texto de la ley que la regule, así como a la naturaleza del acto reclamado, y no así a los efectos económicos que se pueden producir en los sujetos. Lo anterior, porque la procedibilidad del juicio de amparo requiere, como presupuesto, la afectación del interés jurídico, de tal suerte que el ámbito de estudio de ese interés se reduce a las cuestiones estrictamente legales. Por otra parte, es cierto que entre los efectos económicos de las contribuciones se encuentra la repercusión y, dentro de ésta, la percusión y la traslación de la incidencia, entendiendo que la percusión se manifiesta como la actualización de la obligación tributaria en el sujeto pasivo; la traslación como el hecho de pasar o transferir la carga tributaria a otros sujetos, y la incidencia como el impacto real de la carga tributaria; sin embargo, la afectación del interés jurídico para los efectos del juicio de amparo no depende de los efectos económicos de la contribución (percusión, traslación e incidencia) los que son útiles para conocer la mecánica de la contribución y el impacto en el contribuyente, pero no son determinantes para calificar la existencia del interés jurídico en el juicio de amparo, pues para este fin debe atenderse a la ley y no a los efectos económicos del impuesto.¹⁴⁰

Por su parte, Ortega Maldonado establece que la percusión, identifica el momento y la persona, quien por disposición de ley debe pagar la contribución y cuando debe enterarla a la hacienda pública, la traslación, identifica cuando aquel contribuyente percutido, se hace rembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal, adicionando al precio de venta de sus productos o servicios la carga de la contribución, y por último la incidencia o repercusión, tiene que ver cuando el impuesto llega a un tercero que, por las características de la ley, ya no puede trasladarlo a otro, fenómeno que se caracteriza por el hecho de que el sujeto incidido

¹⁴⁰ Cfr. Tesis I. 12º A.45 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XX Julio 2004, P.1732, 9ª época.

debe considera el traslado del impuesto que retuvo, como parte integrante del precio del bien o servicio que adquirió¹⁴¹.

De esta manera nos encontramos que podemos tener impuestos directos e indirectos, siendo los primeros, los directos, los que no pueden ser trasladados por el sujeto obligado, es decir el sujeto pasivo los debe pagar directamente, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta ISR, mientras que en los impuestos indirectos si pueden trasladarse, no se paga directamente por el contribuyente a la institución recaudadora, sino que se pagan durante el proceso de compra del bien o servicio, por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado IVA.¹⁴²

4. De las Facturas como Comprobantes Fiscales

Hablar de comprobantes fiscales, sin duda, es hablar sobre los documentos que sirven de base para acreditar la adquisición de riqueza y gastos de los contribuyentes, conocidos hoy día por el nombre de comprobantes fiscales digitales por internet, sustituyendo al término de facturas, término que se utilizaba para identificar aquellos documentos de comercio en donde un contribuyente denominado vendedor, describe las mercancías, productos, servicios, cantidades, precios que entrega a otro contribuyente denominado comprador.

El término factura como tal, se desconoce su procedencia, se cree que este tipo de comprobante pudo haber surgido en el año de 1933 en Portugal, con la aparición de la regulación del contrato de compra venta, siendo la factura un extracto del contrato como documento negociable, también se cree que nació en 1950 en Brasil, al establecer de manera obligatoria la emisión de escrita de la factura, siendo el primer país en legislar sobre ese rubro dentro de su código de Comercio. Desde esas fechas, las facturas eran documentos impresos en papel, y

¹⁴¹ Véase Ortega, Maldonado *Lecciones de derecho Fiscal y Tributario*, Editorial Porrúa México 2019, p. 186

¹⁴² Véase Ortega, Maldonado, *Lecciones de derecho Fiscal y Tributario*, Editorial Porrúa, México 2019, p. 187.

a nivel mundial estos documentos tenían que contener diversos requisitos para ser válidos dependiendo el tiempo y el país que legislara sobre la materia¹⁴³.

En el año de 1997, inicia un paradigma dentro de las facturas como comprobantes fiscales, pues un Organismo denominado *European Article Numbering Association* (EAUN-UCC), hoy conocido como *Global System One* o GS1, realizó el primer diseño de facturación electrónica¹⁴⁴.

En términos generales, una factura electrónica, debe contener información similar a una factura impresa en papel, pero transmitida mediante tecnología informática, a la cual se le añaden elementos y caracteres indispensables a través de una cadena alfanumérica denominada firma electrónica, que tiene como objetivo, otorgar autenticidad y legalidad fiscal, misma que se puede emitir bajo diferentes formatos, entre los que más destaca es el *Extensible Markup Language* o XML, por ser el utilizado por el Servicio de Administración Tributaria, en México, además que permite definir campos y pueden intercambiar información entre interlocutores¹⁴⁵.

5. Concepto de Comprobante Fiscal por Internet CFDI

Con la finalidad de poder llegar a una noción sobre lo que son los comprobantes fiscales por internet CFDI, es preciso determinar en primera instancia, que debemos entendemos por Comprobante fiscal, definición que de primera mano cuenta con una complejidad, toda vez que, como tal, en ningún cuerpo normativo nacional existe una definición puntual, sino que solo se establece como tal la obligación de su expedición.

El comprobante fiscal surge de las disposiciones fiscales, como un mecanismo de control que, a través de ciertos elementos, pretende vigilar su cumplimiento por parte de las autoridades hacendarias, teniendo su origen, en la

¹⁴³ Véase Díaz-Cordoba; Jaime, *et. al.*, "Facturación electrónica versus facturación clásica. Un estudio en el comportamiento financiero mediante estudios de casos", *Revista Ciencia UNEMI*, v. 9, n. 18, junio 2016, México.

¹⁴⁴ Véase Idem.

¹⁴⁵ Véase Millet, David y Navarro, Alfonso, "Facturación Electrónica: La búsqueda de la Eficiencia y productividad", *Revista Temas Contables y Empresariales*, n. 197, España, marzo 2008, p.90.

emisión de documentos que forman parte de las operaciones mercantiles y la prestación de servicios¹⁴⁶.

Para diversos autores un comprobante fiscal por internet o una factura electrónica, es el documento tributario generado por medios informáticos con formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel, pero que conserva su mismo valor legal con unas condiciones de seguridad no observadas en las facturas en papel.¹⁴⁷

En otros casos señalan que es un mecanismo alternativo de comprobación de ingresos y egresos, que utiliza la tecnología digital para ser generada, procesada, transmitida y almacenada con estándares reconocidos internacionalmente, garantizando su autenticidad íntegra y única¹⁴⁸.

Previo a la evolución del internet, los comprobantes fiscales tenían la necesidad de ser impresos, es decir se encontraban en hojas de papel, lo que comúnmente se conocía como facturas, éstas tenía que contener ciertos requisitos para que fueran válidas, tal como lo establecía el antecedente más cercano al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación CFF, mismo que se encontró vigente a partir del primero de julio del año de 1992 hasta el último día del año 2003,¹⁴⁹ en el que se establecía la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades comerciales que se realicen, los cuales, deberían reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de ese código, obligando a las personas que adquieran bienes o usen servicios de solicitar el comprobante respectivo, esos comprobantes debían ser impresos por los establecimientos que la Secretaría de Hacienda y Crédito público SHCP, les hubiera otorgado la autorización correspondiente.

¹⁴⁶ Véase SAT, *Evolución de la factura electrónica en México*, AMEXPAC, México, 2017, p. 20.

¹⁴⁷ Véase Millet, David y Navarro, Alfonso, "Facturación Electrónica: La búsqueda de la Eficiencia y productividad", *Revista Temas Contables y Empresariales*, n. 197, España, marzo 2008, p

¹⁴⁸ Véase Posadas, A y Delfín F, *Factura electrónica una realidad en México*, Horizontes de la Contaduría, 2014.

¹⁴⁹ Véase Diario Oficial de la Federación 20 de diciembre de 1991.

Desde el día primero de enero del 2004, surge la posibilidad de abandonar el comprobante fiscal en papel, para hacer uso de documentos digitales, ya que el mismo artículo, el 29 del CFF, vigente hasta nuestros días, establece que un comprobante fiscal o “factura electrónica”, es aquel documento digital que se debe emitir a través de la página del SAT, cuando así lo obliguen las disposiciones fiscales a los contribuyentes por los actos o actividades que realice, por los ingresos que perciban o por las retenciones que se efectúen. Por otro lado, dicho numeral faculta a solicitar dichos comprobantes fiscales por los bienes que adquieran, por arrendamientos, por recibir servicios, efectuar pagos parciales o diferidos o por las retenciones de contribuciones que les hubieran realizado entre otras.

Como podemos notar, el legislador estableció dentro del numeral de referencia, la obligación de la expedición de los comprobantes fiscales, ya sean estos impresos o digitales, sin embargo, no define lo que es un comprobante fiscal como tal, óbice de lo anterior es que la suprema corte de justicia de la nación la que se pronuncia conceptualizándola, al distinguir al comprobante fiscal, como un medio de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales:

COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.

Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -

principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.¹⁵⁰

A manera de paréntesis, se considera que el concepto de comprobante fiscal que establece la corte, es acertado, sin embargo, deja pendiente establecer que es lo que debemos entender por hecho imponible, concepto que en líneas previas ha sido descrito.

Por su parte, también la doctrina se ha encargado de otorgarnos luz sobre el concepto referido, al respecto el maestro Zamudio refiere que, un comprobante fiscal es un documento que ampara la enajenación de los bienes o servicios que realiza una persona física o moral, como resultado de las transacciones propias de su actividad, y es obligado entregarlo como constancia de la operación celebrada¹⁵¹.

De lo descrito por la Corte y la doctrina podemos orientarnos sobre lo que debemos entender por comprobante fiscal en nuestro país, pues coinciden en los siguientes puntos:

- Son medios de convicción a través de los cuales podemos acreditar los actos o las actividades que realicemos para efectos fiscales.

¹⁵⁰ Cfr. Tesis 1ª. CLXXX/2013, *Semanario judicial de la Federación y su gaceta*, 10ª época, libro XX, Tomo 1, mayo 2013, p. 524.

¹⁵¹ Véase Barajas, Sara, et al, *Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación*, Primera edición, Colegio de contadores de México, 2011.

- Que debe ser emitida por los contribuyentes que desempeñamos actividades comerciales o intervenimos en alguna manera en alguna actividad generadora del hecho imponible por el que se tenga que pagar alguna contribución.
- Que tiene la obligación de solicitar y recibir el comprobante fiscal aquel contribuyente que solicite el bien o servicio que intervenga en el hecho generador de la contribución.
- Que para que gocen de validez legal, por lo menos de forma, requieren cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29 A del CFF.
 - Sirven para acreditar, además, que se realizó una actividad gravada impositivamente, permitiendo determinar en un principio al contribuyente y posteriormente a la autoridad hacendaria, cual es la situación fiscal del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Como podemos observar, el comprobante fiscal juega un papel trascendental en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues, a través de estos podemos acreditar la realización del hecho imponible y, por consecuencia determinar su situación en particular respecto de un tributo.

Para que un comprobante fiscal, pueda gozar de validez, debe contener esencialmente los requisitos de validez establecidos en los artículos 29 y 29 A del CFF, el primero de los numerales, establece una serie de acciones y requisitos previos y al momento de expedición del CFDI y por su parte el segundo, establece los requisitos de forma que deben contener para su validez.

Por cuanto hace a las principales obligaciones que establece el artículo 29 del CFF, encontramos:

- Que los CFDI's debe ser emitidos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.
- Remitir a través de mecanismos digitales al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el CFDI, con el objeto de que éste proceda a validar que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF,

asignar el folio del comprobante fiscal digital e Incorporar el sello digital del SAT.

- Entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos, el archivo electrónico del CFDI de que se trate.
- Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el SAT mediante reglas de carácter general.

Por su parte el artículo 29-A establece que los CFDI's deberán contener como principales requisitos los siguientes:

- La clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), nombre o razón social de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- El número de folio y el sello digital del SAT, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- El lugar y fecha de expedición.
- La clave del RFC, nombre o razón social; así como el código postal del domicilio fiscal de la persona a favor de quien se expida, indicando la clave del uso fiscal que el receptor le dará al comprobante fiscal.
- La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- El valor unitario consignado en número.
- El importe total consignado en número o letra.
- Cuando se trate de mercancías de importación: El número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

Por lo ya comentado, los comprobantes fiscales tienen como objetivo, acreditar las actividades o los actos que realicen los contribuyentes, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, pero también son de utilidad para que los contribuyentes que reciban algún bien o servicio o se le

haya realizado alguna retención de impuestos, debe solicitar el CFDI correspondiente para la acreditación o deducción del impuesto correspondiente.¹⁵²

De esta manera, es importante establecer a modo de puntualización, que la doctrina como la ley aceptan que la posibilidad de deducir o acreditar impuestos se debe en gran medida a los comprobantes fiscales, hoy CFDI's, pues a través de ellos podemos demostrar a la autoridad recaudatoria los gastos realizados por el ente pasivo.

Recordemos que deducibilidad y acreditamiento, no son sinónimos, ya que cada uno tiende a sufrir diferentes efectos, pues la deducibilidad, responde a los impuestos directos, en los cuales su traslado no es posible, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta, mientras que la acreditación, responde a los impuestos indirectos, en donde si es posible su traslado, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado IVA¹⁵³.

Derivado de las anteriores consideraciones, nos encontramos en condiciones de inferir que un comprobante fiscal, es hoy en día, aquel documento que se realiza por un contribuyente emisor a un contribuyente receptor, a través de medios electrónicos, que cumple con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del CFF, que acredita el hecho imponible y que permite estar en condiciones de acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre las que se encuentran el acreditamiento y deducción de impuestos.

Son de suma importancia para la relación jurídico tributaria, puesto que, a través de estos comprobantes, se presume la realización de actividades generadoras de contribuciones, se acreditan o deducen los impuestos a cargo y, constituye a su vez, una herramienta de control, para verificar la autenticidad de la información presentada por parte de los sujetos pasivos.

6. Del papel a la era del Internet

¹⁵² Cfr. Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación

¹⁵³ Véase Ortega, Maldonado Juan, *Lecciones de derecho fiscal y tributario*, Porrúa, México 2019, pp. 188-189

El 31 de diciembre del año de 1981, nuestro Código Fiscal de la Federación CFF, establecía que todos los comprobantes que emitieran los contribuyentes por las actividades comerciales que realizaran así como para acreditar bienes o servicios, deberían hacerlo constar en documentos impresos en papel, delegando al Reglamento del Código respectivo, la determinación de los requisitos para su validez, reglamento que se expidió hasta 1984¹⁵⁴, por lo que aproximadamente por tres años existió una **vacatio legis**, estableciendo dentro de su artículo 36, los seis requisitos que deberían contener los comprobantes fiscales:

- Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes (RFC) de quien los expida.
- Número de folio, lugar y fecha de expedición.
- Nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien los expida.
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- Valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- Número y fecha del documento aduanero, así como aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

Para la impresión de estos comprobantes fiscales, no era necesaria la intervención de algún establecimiento autorizado por la autoridad hacendaria, sino que el mismo contribuyente podía imprimirlos, siempre y cuando se respetara ciertos requisitos establecidos en el artículo 38 del referido Reglamento del Código Fiscal de la Federación, como el llevarlos en talonarios, empastados y foliados consecutivamente o bien expedirlos en original y copia, los cuales también deberían estar foliados de manera consecutiva, conservando las copias empastándolas en

¹⁵⁴ Véase Diario Oficial de la Federación, 29 de febrero 1984.

orden, cuando estos comprobantes no se usaban en su totalidad o se devolvían, debían ser cancelados.

Para el año de 1991, se reforma el CFF, estableciéndose la obligación de que los comprobantes deberían ser impresos en establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público SHCP, así como la obligación de estos permisionarios de informar a la SHCP la información relativa a sus clientes¹⁵⁵. Dichos impresores otorgaban el servicio de venta de comprobantes fiscales, a los cuales se les asignaba un folio previamente solicitado por el impresor y aprobado por el Servicio de administración Tributaria SAT. La asignación de folios se realizaba a través del denominado Sistema Integral de Comprobación Fiscal, además se origina la obligación tanto del impresor como de los contribuyentes, de informar semestralmente a la autoridad fiscal federal, sobre los folios que habían utilizado y cancelado¹⁵⁶.

Adicionalmente, se establecieron los requisitos que deberían contener los comprobantes fiscales, mismos que se resumen a continuación:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- Contener impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

¹⁵⁵ Cfr. Artículo 29 Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación 20 de diciembre de 1991, México.

¹⁵⁶ Véase SAT, *Evolución de la factura electrónica*, AMEXIPAC, México, 2017, p. 21.

- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- Número y fecha del documento aduanero, así como aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.¹⁵⁷

En dicha reforma se permite a los contribuyentes realizar operaciones al público en general utilizando comprobantes simplificados. Posteriormente, se realizaron diversas reformas tanto al CFF, al RCFF como a las Reglas Misceláneas, sin que se modificara sustancialmente la forma y requisitos que deberían contener los comprobantes fiscales.

La facturación en papel, atraía por lo menos dos grandes problemáticas, que afectaban tanto a los contribuyentes como a la recaudación, ya que por un lado, sin importar los requisitos de legalidad exigidos para su validez, la autoridad hacendaria se enfrentaba en serios problemas para tener un efectivo control, pues estos comprobantes podían ser falsificados con cierta facilidad y por ende, no se tenía certeza que las facturas correspondieran realmente a las compras declaradas por los contribuyentes o si estas provenían de emisores falsos¹⁵⁸. Por otra parte, el manejo de documentos en papel, complicaba las operaciones de los comerciantes e incrementaba los gastos, ya que se tenían que dedicar espacios físicos para resguardo de todos los comprobantes por el periodo mínimo de cinco años, sobre todo, para aquellos contribuyentes que emitían o recibían grandes cantidades de facturas, lo que se traducía en un incremento en el precio de los bienes o productos que prestaban o vendían¹⁵⁹.

¹⁵⁷ Cfr. Artículo 29-A Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación 20 de diciembre de 1991, México.

¹⁵⁸ Véase Servicio de Administración Tributaria, *Servicios Fiscales digitales en México Evolución*, AMEXIPAC, México, 2018, p. 26-29.

¹⁵⁹ Véase Idem.

Es innegable que el avance de la tecnología ha transformado al mundo, en casi todas las actividades humanas, por lo que si la salud, el comercio, la educación, se aprovecharon de las bondades tecnológicas, era de esperarse que el sistema fiscal no se modificara y tratara de aprovechar todas las oportunidades que con ella trae el aprendizaje tecnológico, mismo que ha ido incrementando de manera gradual, sin que se pueda predecir un límite hasta donde se puede llegar¹⁶⁰.

Se han realizado diversos estudios sobre la facturación electrónica, entre los que destacan que Chile, Argentina, y México, fueron pioneros en América latina, en utilizar la tecnología y el internet, para implementar la factura electrónica en cada una de sus entidades federativas, asimismo, señala Andrés Zamudio que, la implementación de la facturación electrónica en cada entidad, responde por lo menos a dos situaciones, por un lado la facilidad administrativa y control por parte del estado, y por otro la simplificación de operaciones administrativas y ventajas competitivas comerciales¹⁶¹.

Si bien, Chile en el año del 2003 introduce la facturación electrónica, aunque inicialmente, lo hizo solo con carácter voluntario, la obligatoriedad se impuso a partir de octubre de 2014 para las grandes empresas, mientras que el resto de las empresas se fue incorporando paulatinamente al régimen obligatorio en 2018. Siendo Argentina, el primer país en América Latina en establecer su obligatoriedad en el año 2007, pero solo para un pequeño grupo de contribuyentes, pero fue hasta el 2019 cuando se estableció su obligatoriedad generalizada, México en este sentido fue punta de lanza y referente para otros países de América latina al establecer la obligatoriedad de la factura electrónica en 2014¹⁶².

¹⁶⁰ Véase Pérez, Carlota; *Cambio tecnológico y oportunidades de desarrollo como blanco móvil*, Revista de la Cepal, v.75, diciembre 2001, p. 10

¹⁶¹ Véase Zamudio, Andrés Barajas, Sara, et. Al., *Impacto en la evasión por la introducción de la factura electrónica*, Tecnológico de Monterrey, 2016.

¹⁶² Véase Gómez, Sabaini Juan y Morán, Dalmiro, *Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud*, América Latina y el Caribe, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020. serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 215 (LC/TS.2020/125), p. 39

Fue en el año 2004, cuando la autoridad hacendaria de nuestro país inicia un proceso de transformación tecnológica, tratando de ajustar su sistema normativo para introducir importantes reformas, para empezar a dejar a tras la emisión de comprobantes fiscales impresos en papel, estas reformas pretendieron adecuarse a los cambios tecnológicos y fungir como medios de control, entre los que destacan la creación de la firma electrónica avanzada FEA, permitiendo por primera ocasión establecer de manera opcional, la posibilidad de facturar electrónicamente, siempre y cuando el contribuyente contara con su FEA y ésta se encontrara vigente, además estos comprobantes fiscales debían tener con sello digital amparado con un certificado expedido por el SAT¹⁶³.

El 7 de diciembre de 2009, fueron publicados dentro del diario oficial de la federación cambios y modificaciones relativas a la emisión de comprobantes digitales entrarían en vigor el 1 de enero de 2011, en la que deja de lado su uso voluntario, para establecerse con carácter de obligatorio y de manera general, el uso de comprobantes fiscales digitales CFD's exceptuándose dos supuestos relativos a los contribuyentes que en el ejercicio fiscal tuvieran ingresos por un monto menor de cuatro millones de pesos y para aquellos contribuyentes que tuvieran facturas en papel impresas a más tardar el 31 de diciembre del 2010, en este caso se podría continuar utilizando estos comprobantes en papel hasta agotarlos o hasta dos años después, 2012, en el cual caducaba su vigencia¹⁶⁴. Adicionalmente, en el periodo del 2008 al 2009, se estableció como comprobante fiscal el estado de cuenta bancario original, coexistiendo por esos dos años, tres tipos de comprobantes fiscales, éstos, los impresos en papel y los CFD's emitidos por medios propios o por medio de terceros autorizados.

A partir de 2011, los comprobantes impresos empezaron a perder sus efectos fiscales, para que todos los contribuyentes migraran a utilizar como medio de comprobación, el Comprobante Fiscal Digital (CFD) o el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), no obstante, los comprobantes físicos o impresos, se podrían

¹⁶³ Cfr. Diario Oficial de la Federación, el 05 de enero de 2004, México.

¹⁶⁴ Cfr. Diario Oficial de la Federación, el 07 de diciembre 2009, México.

seguir utilizando solo para aquellos contribuyentes que tuvieran comprobantes fiscales impresos a más tardar el 31 de diciembre 2010, hasta que estos se agotaran o perdieran su vigencia de 2 años, y para aquellos contribuyentes que en ese periodo de tiempo dentro del ejercicio fiscal correspondiente, tuvieran ingresos menores a \$4,000,000.00 (cuatro millones de pesos). Para estos casos se implementó un elemento novedoso conocido como Código de Barras bidimensional CBB, que era un dispositivo de seguridad indicado en la regla miscelánea publicada el 01 de julio de 2011¹⁶⁵.

El 1 de enero de 2014, se eliminan las diversas formas de comprobación fiscal que existían al momento, conservando únicamente el comprobante fiscal digital por internet (CFDI), en donde según la exposición de motivos expuesta, esté traería como principales beneficios que los contribuyentes reducirán cargas administrativas, costos de operación y simplificación de procesos contables, y la autoridad hacendaria, contará con información fidedigna en tiempo real de cada contribuyente, sin la necesidad de solicitarla, facilitando los procesos, reduciendo tiempos, teniendo veracidad sobre los comprobantes fiscales emitidos¹⁶⁶.

En resumen, dentro de lo que va del año 2000 a la fecha, han existido las siguientes formas de comprobantes fiscales:

- Comprobante impreso.
- Comprobante de estado de cuenta bancario
- Comprobante fiscal digital (CFD).
- Código de Barras Bidimensional (CBB)
- Comprobante fiscal digital a través de la página de internet (CFDI).

En cuanto a la validez de estos documentos se identificaron cuatro periodos diferenciados:

- Antes de 2003: Sólo existían y eran válidos los comprobantes impresos.
- De 2004 a 2010: Eran válidos los comprobantes impresos y los CFD.

¹⁶⁵ Cfr. Idem.

¹⁶⁶ Cfr. Con el Diario Oficial de la Federación, 09 de diciembre 2013; México.

- De 2011 a 2013: Los tres comprobantes fueron válidos, pero con ciertas condiciones
- De 2014 en adelante solo los CFDI'S tienen validez.

A partir del 2014 los comprobantes fiscales por internet han venido evolucionando y estableciendo diversos requisitos, sin embargo, sustancialmente no ha dejado de ser el mismo certificado digital que se emite y se envía por internet, mismos que forman una herramienta fundamental para otorgar facilidades administrativas a los contribuyentes, pero también para incrementar la fiscalización y reducir la evasión fiscal por la compra y venta de facturas.

La Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación AMEXPAC, refiere que para el año 2015, México se habría convertido en el único país a nivel mundial en el que la totalidad de sus comprobantes fiscales se realizarán electrónicamente, siendo así para el mundo y en especial para América Latina un referente en el modelo a seguir. Gracias a la implementación exitosa de sistemas fiscales en línea, permitió que 53.3 millones de contribuyentes emitieran 5,782.1 millones de facturas electrónicas en dicho año¹⁶⁷.

7. Retos que enfrentan los CFDI's en la implementación y fiscalización

Uno de los principales retos al inicio de la implementación de los CFDI's fueron los avances tecnológicos y jurídicos, no obstante los esfuerzos realizados, en el año 2014 nuestro país encontraba un gran reto digital para que los CFDI's fueran utilizados al cien por ciento de los contribuyentes, ya que al ser un país en vías de desarrollo, se tenía la complejidad de que tanto los equipos de cómputo, como el internet no estaba generalizado para todos los ciudadanos mexicanos, ni para todas las empresas, pues era relativamente difícil que los hogares y empresas pudieran contar con equipos tecnológico como computadoras o laptops que permitirán la generación de los comprobantes, mucho menos se tenía una red de internet que pudiera alcanzar la totalidad del territorio nacional, para 2015 solo el 25.5% de las

¹⁶⁷ Véase AMEXIPAC, *Estudio Comparativo de facturación electrónica en Latinoamérica*, AMEXIPAC, México, 2018, pp. 18-22.

micro empresas utilizaban equipos de cómputo y de ellas el 26.1% contaba con internet¹⁶⁸. Situación que hoy día se vislumbra distinta, ya que el último censo poblacional realizado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía INEGI 2021, destaca que el 72% de la población tiene acceso a internet, pero solo el 38% a una computadora¹⁶⁹.

La transición a la era del internet en los comprobantes fiscales, ha evolucionado en gran medida en las últimas décadas, posiblemente, como la experiencia lo indica más rápido de lo que la generalidad de los usuarios podemos a llegar a entender, por lo que si queremos comprenderlo o por lo menos estar en condiciones de utilizar la tecnología, es necesario capacitarse constantemente, siendo así que los contadores, autoridades hacendarias, y usuarios en general, acostumbrados al uso tradicional de facturas impresas en papel deben de adaptarse y capacitarse para estar a la vanguardia digital.

Otro reto que enfrenta el estado mexicano es sin duda alguna es la evasión de impuestos, siendo la compra y venta de facturas, un elemento para que entre otras cosas los contribuyentes no paguen impuestos o paguen mucho menos de los que deberían pagar, siendo un poco impreciso continuar con el término de “venta de facturas” puesto lo que ahora se comercializa ilegalmente son los CFDI’s, por lo que, con el nacimiento de las facturas electrónicas, nace el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o simuladas.

Siendo así, que este fenómeno social de la venta de comprobantes que amparan operaciones simuladas, no fue frenado con la implantación del sistema de obligatorio de los comprobantes fiscales digitales, continuando como consecuencia, causando por lo menos dos grandes problemáticas, ya que, por un lado, acarrear grandes problemas sociales, como el ocultamiento de recursos y lavado de dinero,

¹⁶⁸ Véase Datos de la Encuesta Nacional sobre Productividad y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (ENAPROCE).

¹⁶⁹ Véase Instituto Nacional De Estadística Y Geografía, Comunicado de Prensa N° 352/21, 22 de junio de 2021.

favoreciendo la comisión de otras conductas antisociales y, por el otro, afecta la micro y macroeconómicas del país, como lo veremos en capítulos más adelante.

8. Políticas públicas. Concepto

Sin duda, el fenómeno del tráfico de comprobantes fiscales, ha sido un tema que lesiona al estado de diversas formas, volviéndose un reclamo y exigencia social el combatirlo, motivo por el cual el estado ha implementado diversos contenidos en políticas públicas, por lo que previo a pasar al estudio de los controles referidos, consideramos de importancia, entender a groso modo que es una política pública y las recomendaciones internacionales con la finalidad de combatir el tráfico de comprobantes fiscales.

Política Pública generalmente asumimos que es un plan que el estado implementa para atender alguna necesidad social, o bien como un plan de instrumentalización que se deriva del concepto nación en donde éstas se implementan, en sí, a cualquier programa de gobierno, sea cual sea que se instaure por un problema y se le pretenda dar solución, en la que se pueden ejercer un conjunto de acciones entre dependencias, entidades federativas, y grupos poblacionales, estableciendo recursos estratégicos suficientes para encarar la necesidad social que se atienda.

Si bien, estas concepciones no son erradas, pues se desprende de dos conceptos básicos como son la Política y lo público, consideramos que las Políticas Públicas van un poco más allá, atendiendo a su objeto, es decir, por política se ha dicho que es la ciencia y arte de gobernar, que se ocupa de la administración y organización de los asuntos e intereses de un estado.

Como sabemos, la palabra política, deriva del vocablo griego, *polis*, que significa Ciudad, por "*polis*" los griegos entendían a la comunidad que estaba constituida para algún bien, siendo el bien a que tiende el ms principal o de mayor categoría entre los bienes, es decir, el bien común, por ello su género próximo deriva de su correspondencia a un hecho social, de naturaleza política, porque el estado es una sociedad de hombres que conviven aunando sus esfuerzos y aspiraciones para lograr el bien o perfeccionamiento total de la propia comunidad social y de

todos y cada uno de los hombres que la integran, obedeciendo a un grupo gobernante¹⁷⁰.

Una política se refiere a un comportamiento por parte del estado, propositivo, intencional, planeado, no simple reactivo o causal, el cual se pone en movimiento con la decisión de alcanzar determinados objetivos a través de ciertos medios, en los que se incorporan la participación, la corresponsabilidad y el dinero de los ciudadanos¹⁷¹.

Garza Valdés considera a la política “como aquellas actuaciones premeditadas, planeadas, voluntarias e intencionales por parte de un gobierno, las cuales son puestas en marcha para lograr cumplir con un objetivo determinado, el cual se busca alcanzar a través de determinados mecanismos. Estas acciones siempre son planeadas, no son producto de la casualidad, precisamente porque siempre buscan obtener un resultado positivo en la sociedad, o por lo menos suponemos que esa es la intención”¹⁷².

Por lo que respecta al sentido de lo público, podemos decir que es aquello que es notorio, patente, visto o salido por otros del común de la sociedad. Es lo relativo al pueblo, a lo común de pueblo o la sociedad. Concepto que va muy relacionado con lo que los Romanos denominaban la *Res Pública* o cosa pública, que hacía referencia a una cosa que se no se consideraba propiedad privada, sino que es de uso público, pero también tenía una connotación similar al Estado, ya que para los romanos también equivalía a la República Romana.

Para Garza Valdés, el término público “es aquello que hace referencia a lo que es sabido o de conocimiento por la gente, por un pueblo o una comunidad; es algo que se realiza ante un grupo de personas que se encuentran atentas a dicho acto o hecho y que además es difundido por la misma gente”.

¹⁷⁰ Véase Pérez Francisco, *Teoría del Estado*, Porrúa, México, 1998, p. 29.

¹⁷¹ Véase Aguilar Villanueva, Luis, *Estudio introductorio a las políticas públicas*, Porrúa, México, 1995.

¹⁷² Véase Garza, Valdés Gerardo, *Políticas Públicas y Derecho*, puede ser localizado en: Galván, Tello del Carmen, *Las políticas públicas y los derechos humanos, una relación indisoluble*, Tirant lo Blanch, México 2020, p. 20.

Derivado de las definiciones anteriores y para efectos de este estudio, debemos entender, que las políticas y públicas, son aquellas acciones emprendidas por voluntad gubernamental de manera estratégica o planeada para resolver cosas públicas, sin embargo, existen autores que establecen que para que se puedan considerar Políticas Públicas, es menester atender a otros elementos.

Autores como Domingo Ruiz, refieren que Política Pública, es la acción o acciones de gobierno emitidas desde el gobierno, que buscan cómo dar respuesta a diversas demandas de la sociedad, a través de un uso estratégico de recursos para aliviar los problemas nacionales.¹⁷³

Organizaciones como la OCDE, se han referido que una Política Pública, es un plan para alcanza un objetivo, de interés público, que puede referirse tanto a una idea como a un programa, se ha definido como “el conjunto de sucesivas respuestas del estado (o de un gobierno específico) frente a situaciones consideradas socialmente problemáticas”.

Para que una Política Pública inicie, es necesaria la intervención de la mano Gubernamental, no obstante, puede originarse desde el sector privado, comenzando el proceso cuando se definen los objetivos, procedimientos y recursos económicos para dar solución a la necesidad detectada¹⁷⁴.

Corzo refiere que las acciones de gobierno tienen objetivos de interés público, sustentadas en procesos de diagnóstico y análisis de factibilidad, para la atención efectiva de problemas y soluciones.¹⁷⁵

Así tenemos que una definición más completa de Políticas públicas debería contener mínimamente los siguientes elementos:

- Reclamos o demandas de la sociedad por problemas sociales o comunes. y
- La atención a los problemas demandados por parte del ente público.

¹⁷³ Véase Ruiz, Domingo y Cadena Carlos, “¿Que es una política pública?”, *IUS Revista Jurídica*, 2019.

¹⁷⁴ Véase Rodríguez, Josefina et. al. *Políticas públicas, para integración de las TIC. Una mirada a la realidad educativa en el Nivel Básico en México*, Puede ser localizada en ESPARZA, Gustavo (coordinador) *Políticas Públicas*, Tirant lo Blanch, México, 2021, p. 165

¹⁷⁵ Véase Corzo, Julio, *Diseño de políticas Públicas*, IEXE Editorial, México, 2013, p. 24

Coincidiendo con Garza Valdés, podemos definir que las Políticas Públicas, son los actos realizados por un gobierno de manera voluntaria, intencional y a través de determinados mecanismos, que son conocidos por una comunidad a fin de atender las demandas de una sociedad, y con ello, el alivio a la solución a los problemas que aquejan a la misma, siendo eficaz únicamente cuando cumple plenamente con el objetivo planteado¹⁷⁶.

Así como es importante, para que una política pública sea relevante, que se le otorgue participación a la ciudadanía exponiendo las carencias o problemas que les aqueja, también lo es, la información sobre los procesos y resultados de las Políticas Públicas implementadas, por lo que la transparencia y rendición de cuentas, tienen un papel fundamental para la evaluación, implementación y desarrollo de las Políticas Públicas, pues estas necesariamente deben ser el reflejo de la sociedad y deben encontrarse a su escrutinio, así entre mejor informada y preparada se encuentra la sociedad, será mayor la exigencia de que se apliquen correctamente las Políticas Públicas en contra de las necesidades de la comunidad que se susciten.

En concordancia con los apartados anteriores una de las exigencias más importantes, sino es que es la más importante que puede realizar la sociedad, es que, se contribuya al gasto público de manera equitativa y proporcional que dispongan las leyes, y, sobre todo, que esos recursos se utilicen para el destino solicitado. Siendo un reclamo social, que se combata de manera frontal y directa el tráfico de comprobantes fiscales, ya que les permite a los receptores de dichos documentos no contribuir o contribuir de manera no proporcional ni equitativa.

Así, esta evasión de impuestos, derivada del Tráfico de comprobantes fiscales, ha tratado de ser controlada a través de diversos controles establecidos en políticas públicas que traen aparejado un grado importante de acreditación y cumplimiento por parte de los contribuyentes, que de no hacerlo podrían tener

¹⁷⁶ Véase Garza, Valdés Gerardo, *Políticas Públicas y Derecho*, puede ser localizado en: Galván, Tello del Carmen, *Las políticas públicas y los derechos humanos, una relación indisoluble*, Tirant lo Blanch, México 2020, P.20.

consecuencias severas, por lo que hoy día el cumplimiento fiscal es de suma importancia para todos los ciudadanos mexicanos.

9. Derecho humano a una buena administración

En la justificación del presente trabajo de investigación, se hace referencia que se encuentra dentro de las líneas de investigación de los Programas Nacionales Estratégicos PRONACE, establecidos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología CONACYT, en su vertiente de seguridad humana, realizando un análisis sobre la existencia de violencias estructurales que se puedan realizar de la administración pública contra los particulares. Para combatirlas, según el programa, se requiere de soluciones integrales, profundas y amplias, que respondan a las diversas formas y sentidos que se presentan, especialmente en la corrupción y procuración de justicia, mismo que redundaría en una buena administración de los recursos públicos en protección a los derechos humanos.

El derecho a una buena administración fue introducido al derecho, como un concepto relativamente novedoso, dentro del artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en la cual se establecen ciertos principios mínimos que debe seguir el estado en favor de sus ciudadanos, entre los que sobre salen, el derecho fundamental que tienen los ciudadanos de que sus asuntos sean tratados de manera imparcial, equitativa y dentro de plazos razonables, respetando en todo momento la confidencialidad, el secreto profesional y comercial, así como el derecho a recibir la reparación de los daños que causen las instituciones¹⁷⁷.

Según el diccionario de la real academia de la lengua española la palabra “buena” es un adjetivo de útil o que sirve para algo, por lo que la “buena administración” pública, debe de ser útil o servir, la pregunta sería ¿a quién tiene que servir o par quien tiene que ser útil? ¿tiene que servir a los funcionarios en turno? ¿tiene que servir a los partidos políticos? Considero que no, sino que la administración pública para ser útil, debe de servir para la sociedad, poniendo como eje central y prioritario la persona, debiendo ser ésta el marco referente político,

¹⁷⁷ Cfr. Artículo 41 de la Carta de los derechos Fundamentales de la Unión Europea, 2007.

económico y social de la administración democrática, para lo cual el estado debe ejercer sus facultades con racionalidad siempre en favor de la persona en colectividad sobre los intereses de unos cuantos, siendo esta considerada como un derecho fundamental que intenta regresar a las administraciones estatales, a centrarse en la persona, abiertos a la realidad retomando una ideología ética.

Al respecto Rodríguez-Arana dice:

...La buena administración pública, es un derecho de los ciudadanos, nada menos que un derecho fundamental, y, también, un principio de actuación administrativa. Los Ciudadanos tienen el derecho de exigir determinados patrones o estándares en el funcionamiento de la administración...La forma ordinaria de financiación de los servicios públicos fue el recurso de endeudamiento, en lugar de atender las necesidades colectivas de los ciudadanos, se atendió a las necesidades del mantenimiento del poder. La negligencia, la ausencia de criterios éticos y la conversión del aparato administrativo en una colosal maquinaria de laminación del adversario y de control social, reclamaron la vuelta a la buena administración¹⁷⁸.

Por ello, al iniciar esta parte, analizamos la relación que guardan los derechos humanos y la afectación que a los mismos se realiza por actos o hechos de corrupción, al respecto a los cambios y reformas de diversos indoles que en México se han realizado, responde a la obligación de nuestro país a cumplir con tratados internacionales:

...en los últimos años, México ha efectuado cambios constitucionales de gran relevancia concernientes a la justicia y derechos humanos. Uno de los más significativos es el de 2008, que llevó a la transformación de un sistema procesal penal inquisitivo a uno acusatorio y oral, a la que se sumó en 2011 la ampliación y protección de los derechos humanos. Esas importantes reformas, fueron impulsadas entre otras razones para cumplir con lo

¹⁷⁸ Véase Rodríguez-Arana, Jaime, "La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa", *Revista Misión Jurídica*, v. 6, julio-diciembre, 2013, p. 26

establecido en diversos ordenamientos internacionales de los que México es parte.¹⁷⁹

Por su parte Martínez Ocampo establece:

*A través de reformas constitucionales y transiciones sugeridas por entes como el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), México ha adoptado ciertos tratados que han impulsado un cambio mediante las reformas, desde entonces es que se han establecido estándares para promover buenas prácticas que lleven a mitigar riesgos de corrupción.*¹⁸⁰

En ese sentido, el mismo autor ha puesto de manifiesto:

*Se ha concebido a la par instrumentos normativos de carácter mundial para poner freno a estos actos, mismos que han socavado los derechos de los ciudadanos, comprometiendo la calidad de vida e incentivando la delincuencia organizada, cuyos efectos han sido devastadores y han impedido el desarrollo del país.*¹⁸¹

Finalmente, para reforzar esa hipótesis, el Dr. Miguel Alejandro López Olvera, en su capítulo del libro *Compliance*:

*“Derechos Humanos y Compliance”, explica cómo se han extendido la tutela de los derechos humanos en el ámbito empresarial, con la finalidad de combatir la corrupción, cumplir con los fines estatales, sancionar a los responsables y proteger los derechos humanos de la sociedad y de las personas sujetas a procedimientos disciplinarios.*¹⁸²

¹⁷⁹ Véase Flores Sánchez, José Armando, *Investigación Científica del Delito. Prueba Científica en México*, Editorial Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2022, p. 31.

¹⁸⁰ Véase Martínez Ocampo, Jorge Luis, *Compliance Gubernamental. México: de cara a la transparencia para mejores prácticas*, Editorial Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2023, p. 17.

¹⁸¹ Véase Idem.

¹⁸² Véase López Olvera, Miguel Alejandro (Coord.), *Compliance* Editorial Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2023, p. 16.

En el mismo sentido, el estado para salvaguardar los derechos fundamentales de sus ciudadanos, necesita enderezar políticas públicas que combatan de manera efectiva la corrupción, ya que existe un vínculo entre la corrupción y las violaciones a los derechos humanos, como se mencionó desde la justificación del tema, en el plan nacional de desarrollo con vigencia al 2024, se estableció como eje prioritario el combate a la corrupción ¿pero que es este término? ¿que es la corrupción? Al respecto Klitgaard y Malen, mencionados en José Altamirano, refieren que:

... La corrupción es “el abuso del poder en beneficio de una ganancia Privada”, cabe también aquella que comprende los actos de corrupción como “aquellos actos que constituyen la violación activa o pasiva, de un deber posicional o del incumplimiento de alguna función específica realizados en el marco de discreción con el objeto de tener algún beneficio extra posicional, cualquiera que sea su naturaleza” ...¹⁸³

Es claro que la corrupción es y ha sido un factor decisivo para la salvaguarda de los derechos fundamentales, y, que, el cual debe ser erradicado de los sistemas democráticos, puesto que se constituye como un obstáculo para garantizar los derechos, al respecto tanto la Corte Interamericana de derechos Humanos, como la Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción han expresado su preocupación al señalar lo siguiente:

...la corrupción es una plaga insidiosa que tiene un amplio espectro de consecuencia corrosiva para la sociedad. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a las violaciones de los derechos humanos, distorsión a los mercados, menoscaba la calidad de vida y permite el florecimiento de la delincuencia organizada el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana” ... este fenómeno maligno se da en todos los países, pero sus efectos son especialmente devastadores en el mundo en desarrollo. La

¹⁸³ Véase Altamirano Castro, José Guadalupe, “El derecho humano a vivir en un ambiente libre de corrupción”, en: Delpiazzo, Carlos, Béjar Luis, et al, (Coords.) *Contratación pública, Compliance y combate a la corrupción*, Tirant lo Blanch, México, 2023, p. 2

*corrupción afecta infinitamente más a los pobres porque desvía los fondos destinados al desarrollo, socaba la capacidad de los gobiernos de ofrecer servicios básicos, alimentan la desigualdad y la injusticia y desalienta la inversión y las ayudas extranjeras*¹⁸⁴

Por su parte la Comisión Interamericana de los Derechos Humanos en conjunto con la Organización de los Estados Americanos, en su resolución número 1/18 hacen referencia a la complejidad del fenómeno denominado corrupción, dentro del cual existe una pluralidad de actores involucrados, que se aprovechan de diferentes esquemas o estructuras que capturan a las entidades gubernamentales, para realizar diversos actos criminales, en los que se encuentran la exoneración de impuestos, afectando entre otros a los principios de igualdad y equidad tributaria, al establecer que:

*... La corrupción tiene múltiples causas y consecuencias y en su desarrollo participan numerosos actores, tanto de entidades gubernamentales como empresas privadas, por lo que se requiere el establecer mecanismos efectivos para erradicarla con el fin de garantizar los derechos humanos... afectando más a los grupos históricamente más discriminados, a los pobres, a las mujeres, a los indígenas, a los afrodescendientes, migrantes y personas privadas de la libertad, afectando en forma especialmente profunda a quienes son objeto de trata y tráfico de personas... Los involucrados establecen estructuras que capturan las entidades estatales, a través de distintos esquemas criminales, por ejemplo, a) al adoptar decisiones gubernamentales de manera irregular, tales como exoneraciones tributarias, afectando los principios de igualdad, transparencia, debido proceso e imparcialidad...*¹⁸⁵

Así, el derecho a una buena administración pública, encaminada a sobreponer a la persona en colectividad como fin último, está destinada a la

¹⁸⁴ Véase Naciones Unidas, Oficina Contra la Droga y el Delito, *Convención de las naciones unidas contra la corrupción*, Nueva York, 2004, p. 2

¹⁸⁵ Véase Comisión IDH, resolución 1/18, *Corrupción y Derechos Humanos*, Bogotá Colombia, p 2.

administración, transparencia y rendición de cuentas hacia sus mandantes, los ciudadanos, requiere identificar las preocupaciones y problemas de la ciudadanía, para determinar las políticas públicas eficaces, además, de requerir la participación y presencia Ciudadana.

Uno de los factores de trascendencia para que las empresas que trafican con comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas sean identificados y sancionados, es la corrupción, este fenómeno como lo explicamos dentro del capítulo segundo de este estudio, ataca a las instituciones hasta capturarlas, desvirtuándolas de sus objetivos, que en el caso es la atención al colectivo, de que los ciudadanos contribuyamos acorde a su capacidad económica, además que una vez pagada la contribución, esta no se destine al pago del gasto público.

Es sabido que México ha tenido como uno de sus grandes problemas sociales el combate a la corrupción, siendo uno de los principales ejes del gobierno que preside el Licenciado Andrés López Obrador, según el plan nacional de desarrollo, vigente hasta el 2024, se propuso erradicar la defraudación fiscal, que es una modalidad de la corrupción.

...La corrupción es la forma más extrema de la privatización, es decir la transferencia de bienes y recursos públicos a los particulares, las prácticas corruptas dañaron severamente la capacidad de las instituciones para desempeñar sus tareas legales... por eso erradicar la corrupción del sector público es uno de los objetivos centrales del sexenio... lo que significa un combate total y frontal a las prácticas del desvío de recursos la concesión de beneficios a terceros a cambio de gratificaciones, la extorsión a personas físicas o morales... el aprovechamiento del cargo o función para lograr cualquier beneficio personal o de grupo... asimismo la SHCP, por medio de la UIF, combatirá con rigor la evasión fiscal que es, a fin de cuentas, una modalidad de la corrupción y se abstendrá de conceder exenciones, créditos y otros beneficios¹⁸⁶...

¹⁸⁶ Véase *Plan Nacional de desarrollo, 2019-2024*.

Para el año 2018 fecha que inició el actual gobierno, nuestro país se encontraba en puntaje de 29/100 del índice de percepción de la corrupción, el cual es el ranking global de corrupción más utilizado en el mundo, midiendo que cuanto corrupto se percibe la administración pública de cada país, siendo el número 100, el menos corrupto y, entre más se aleja de ese número la administración pública de la entidad es percibida como más corrupta, no obstante, el referido índice no mide la defraudación fiscal en cada país, si nos acerca a ver de manera general, que tan corrupta se percibe la administración pública, en el cual coloca a México en el lugar número 138 de 180 países, encontrándose dentro del continente Americano, solo mejor evaluado que Guatemala, Nicaragua, Haití y Venezuela, colocándolo como el quinto país más corrupto del continente¹⁸⁷.

Para el año 2022, el país avanzó moderadamente según el IPC para encontrarse en un puntaje de 31/100 bajo el Rankin de percepción de corrupción en el lugar número 127 de 180 países evaluados a nivel global, y, dentro del continente americano, avanzó un punto, para encontrarse como el sexto país más corrupto del continente americano, estando por encima solamente de Paraguay, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Haití y Venezuela¹⁸⁸.

Con los resultados de estos estudios se puede apreciar que, aún y el actual gobierno del presidente Andrés Manuel López Obrador llegó al poder con una promesa de “acabar con la corrupción”, y el tema se ha mantenido firmemente en el en lo más alto de la agenda de su gobierno. Sin embargo, el índice IPC muestra que, en la práctica, no ha cambiado mucho para México; de hecho, el país ha se estancó y mantiene una escasa capacidad para detectar, sancionar y prevenir la corrupción.

¹⁸⁷ Véase Transparencia Internacional, *Corruption perceptions INDEX 2018*, <https://www.transparency.org/en/cpi/2018/index/mex>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

¹⁸⁸ Véase Transparencia Internacional, *Corruption perceptions INDEX 2022*, disponible en: <https://www.transparency.org/en/cpi/2022>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Hay varias razones detrás del estancamiento de México, pero una de las más importante es la falta de avances en las reformas institucionales a largo plazo. No importando que la carta fundamental mexicana establezca en su artículo 113 la relevancia del combate a la corrupción, pareciera que la campaña anticorrupción del actual gobierno gira en torno a la capacidad personal de su presidente para erradicar el problema, ya que en diversas ocasiones ha manifestado que la corrupción se ha terminado en nuestro país, aunque, por otro lado, dentro de su actuar gubernamental ignora a la Asamblea Nacional del Sistema Anticorrupción (SNA), además de incrementar el uso del gasto discrecional en contratos públicos y asignar obra de manera directa y sin licitación.

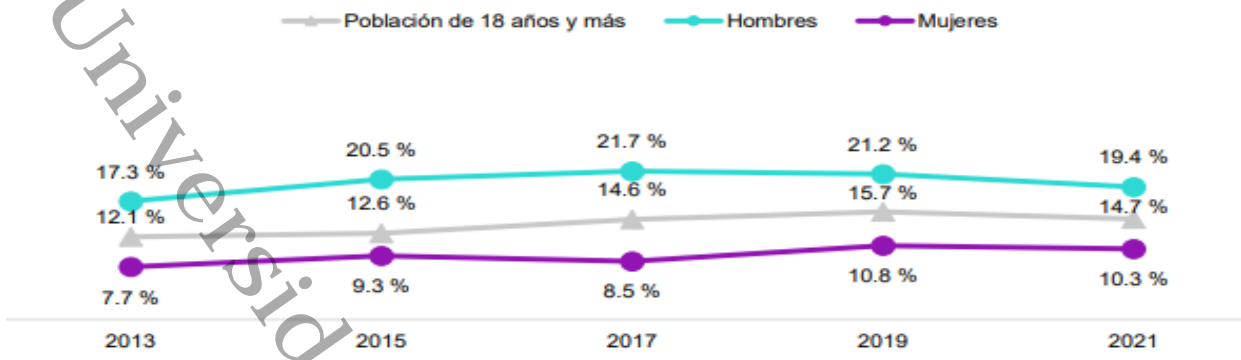
Según la CPEMX, el SNA, es el responsable de fiscalizar los recursos públicos además de coordinar a los diversos órdenes gubernamentales para prevenir, detectar y sancionar responsabilidades administrativas y hechos de corrupción¹⁸⁹. Conforme a las estadísticas proporcionadas por el INEGI, en el año 2021, el 57% de la población mexicana, consideró a la corrupción como uno de los problemas de mayor importancia, ubicándola solamente por detrás de la inseguridad y la delincuencia. En la que el 73% de la población tiene temor de represalias en caso de presentar una denuncia, por lo que consideran inútil acudir a las instancias jurisdiccionales ya que el resultado no será favorable a sus intereses¹⁹⁰.

Grafica Número 1

¹⁸⁹ Cfr. Artículo 113 de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente a diciembre 2022.

¹⁹⁰ Véase INEGI, *Estadísticas a propósito del día internacional contra la corrupción*, Comunicado de prensa No 735/22. Pág. 3

PREVALENCIA DE CORRUPCIÓN EXPERIMENTADA POR LA POBLACIÓN DE 18 AÑOS Y MÁS

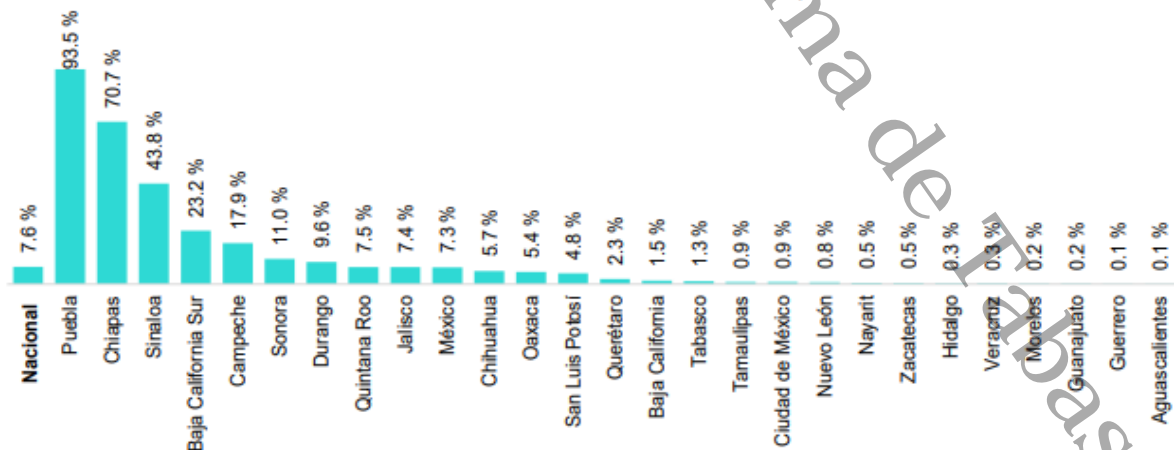


Fuente: INEGI

El mismo informe señala que es los sistemas de seguridad pública y de justicia se perciben como más corruptos, en el que por lo menos la población experimentó un acto de corrupción, teniendo un costo promedio de casi siete mil quinientos pesos por persona moral cada acto de corrupción. Por otra parte, señala que, la capacitación constante contra actos de corrupción es muy baja a nivel federal, ya que, solo el 6.7% se le otorgó capacitación sobre el mencionado rubro¹⁹¹.

Grafica Número 2

PROPORCIÓN DE PERSONAL QUE RECIBIÓ CAPACITACIÓN EN MATERIA ANTICORRUPCIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ESTATALES, 2021¹



Fuente: INEGI

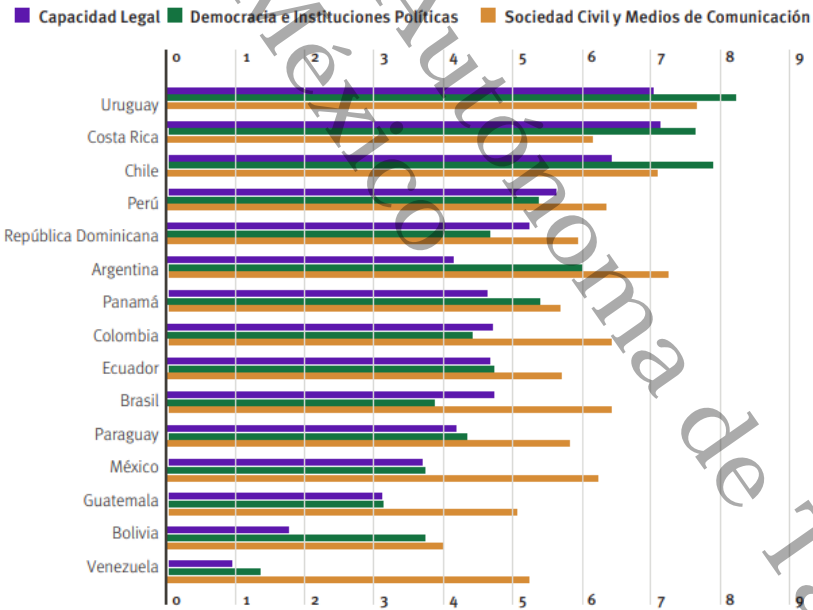
¹⁹¹ Véase ibidem. P. 07

Por otra parte, el Índice de capacidad para combatir la corrupción CCC 2022, que evalúa la capacidad para detectar, castigar y prevenir la corrupción en América Latina, estudio que analiza principalmente tres categorías o indicadores, capacidad legal, democracia e instituciones Políticas, Sociedad Civil y Medios de Comunicación, de los siguientes 15 países: Uruguay, Costa Rica, Chile, Perú, República Dominicana, Argentina, Panamá, Colombia, Ecuador, Brasil, Paraguay, México, Guatemala, Bolivia y Venezuela.

Gráfica Numero 3

Capacidad para detectar, Castigar y prevenir la Corrupción en América Latina

Resultados por Categoría



Fuente: AS/COA

Este estudio refiere que nuestro país, descendió un peldaño comparado con el año pasado cayendo del puesto número 11 al 12, pero en un comparativo con el

año 2020, es decir solo dos años, México descendió cinco puestos, ya que en ese año se encontraba en el lugar número ocho, quedando como el cuarto país más percepción de corrupción de América Latina, solamente por arriba de Guatemala, Bolivia y Venezuela.

...México cayó del puesto número 11 al 12 en el Índice, y su puntuación global continuó con una trayectoria descendente, cayendo casi un 5% en 2022, y un 13% desde 2019. El país experimentó retrocesos en todas las categorías, pero el descenso más pronunciado se produjo en la de democracia e instituciones políticas. En esa categoría, México tuvo una fuerte caída en la variable que evalúa los procesos legislativos y de gobierno, lo cual refleja los esfuerzos percibidos por parte del poder ejecutivo para interferir en los asuntos legislativos y judiciales¹⁹²...

Participación, en la que, el estado, o los órganos que lo integran y conforman en su conjunto a la administración pública, deben de escuchar a la ciudadanía, en un diálogo activo en el que se busque entender el problema social de forma real, teniendo presente en todo momento que el ciudadano es el gran protagonista de la administración pública. Al respecto Rodríguez-Arana dice:

... es fundamental que los administradores de la cosa pública se habitúen a la rendición de cuentas sobre sus decisiones... que el poder se ejerza desde la explicación, desde la razón, desde la luz, desde la transparencia, desde la motivación inherente a la posición que se tiene desde arriba...

...la determinación de los objetivos de las políticas públicas, no puede hacerse realmente si no es desde la participación ciudadana... Esta se configura como un objetivo público de primer orden, constituye la esencia de la democracia... una actuación pública que no procure el grado más alto de participación ciudadana, no contribuye al enriquecimiento de la vida

¹⁹² Véase Americas Society/Concil of the Americas AS/COA, *El índice de capacidad para combatir la corrupción CCC. Evaluando la capacidad de América Latina para detectar, castigar y Prevenir la Corrupción*, 2022.

*democrática...donde las políticas públicas reclaman su participación.... Una administración cerrada no puede pretender captar, representar o servir los intereses propios de la ciudadanía*¹⁹³.

La buena administración dentro de las sociedades democráticas debe de ser plural, buscando un pluralismo real, alejado de radicalismos fanáticos, debe estar consciente que la realidad es compleja, pero debe de aproximarse lo más posible a esas realidades de manera abierta, franca y directa, tratando cada situación con base a sus componentes especiales y sus particularidades.

Al respecto el autor mencionado con antelación dice:

*... las sociedades democráticas son fundamentalmente, esencialmente, sociedades plurales, en tal punto que un pluralismo disminuido o menoscabado puede ser interpretado como un síntoma de déficit democrático. La buena administración pública ha de comprometerse con el pluralismo real, no con ese falso pluralismo de salón que no es más que una burda manipulación*¹⁹⁴.

Del pluralismo real, no se escapa ni es ajena la actividad económica, pues cada actividad comercial realizada en el país es distinta, con particularidades únicas que logran hacer que tal o cual operación comercial tenga sentido, por lo tanto, la forma de acreditarlas también es únicas.

Siendo indispensable para esto la constante capacitación para los funcionarios que representen a la hacienda pública, además de ser seleccionados por concurso y exámenes de oposición, para asegurar la una contratación neutra y a funcionarios cualificados funcionarios para desempeñar sus funciones, estando en las mejores condiciones de poder determinar situaciones tan delicadas como la determinación de operaciones inexistentes.

¹⁹³ Véase Rodríguez-Arana, Jaime, "La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa", *Revista Misión Jurídica*, v, 6, julio-diciembre, 2013, p. 29.

¹⁹⁴ Véase Idem.

Al respecto Martín- Retortillo dice que para la existencia de un derecho a la buena administración deben de considerarse por lo menos seis aspectos¹⁹⁵:

1. *El esfuerzo por que funcione la más absoluta corrección, así como la neutralidad más exagerada a la hora de preparar y adjudicar contratos, siendo eficaces tanto en precio y calidad, dejando de favorecer a amigos.*
2. *Conseguir funcionarios profesionalizados, mismos que deberán ser supervisados.*
3. *La designación de estos funcionarios deberá garantizar mediante concursos y oposiciones la más correcta neutralidad en busca de los más cualificados, haciendo que se cumplan las exigencias de mérito y capacidad.*
4. *La buena administración se logra asumiendo hasta lo más profundo que el dinero público es sagrado, lo que implica prepararse para funcionar de manera que no se dilapide ni un céntimo.*
5. *La intervención del gasto debe funcionar a la perfección y sin desmayos.*
6. *Los mismo que todos los controles que contemplan los ordenamientos jurídicos.*

Razón de lo anterior, los funcionarios que conforman la administración, en este caso los integrantes del Servicio de Administración Tributaria, con base al principio de la buena administración, deberían de estar obligados a entender con base al dialogo con la ciudadanía contribuyente, como funciona realmente cada una de sus operaciones comerciales, previo a determinar que una operación es simulada o inexistente, causando molestias innecesarias que pueden acarrear actos de molestia considerables para los pagadores de impuestos en nuestro país.

Una de las maneras que la autoridad pudiera contar con información real, sobre las distintas e infinitas relaciones comerciales que se realizan día a día en nuestro país, consideramos que puede ser a través de los sistemas de *Compliance*, específicamente en los programas de cumplimiento fiscal o como se conoce por el

¹⁹⁵ Véase Retortillo Baquer, Lorenzo Martín, *De los derechos humanos al derecho a una buena administración*, Puede localizarse en: Ávila, Carmen y Gutiérrez, Francisco, (Coords.), *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Tirant lo Blanch, España, 2011, pp. 49-51.

anglicismo denominado *Tax Compliance Program*, mismo abordaremos dentro del quinto capítulo de este estudio.

Los sistemas de Cumplimiento Normativo, traer grandes beneficios tanto para las autoridades hacendarias, puesto que dejaría huella de todas las operaciones comerciales de los contribuyentes, a lo que no tendría duda que éstos se encuentran cooperando para el pago del gasto público, pero también para el contribuyente es fundamental contar con sus programas de Cumplimiento Normativo, sobre todo en un país que se destaca a nivel internacional por sus altos grados de corrupción, pues a través de los *Tax Compliance Programs* podría demostrar ante la autoridad hacendaria y cualquier otra, como la judicial, la efectiva prestación y materialidad de sus operaciones comercial, por lo que no tendría que contribuir con una carga mayor a la estipulada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

10. Encuesta ciudadana de percepción

El contenido de la encuesta tiene una estructura que va de lo particular a lo general, encaminado a determinar por cada uno de los ítems las variables de investigación, mismas que al realizar su medición dieron como resultados la conformidad que se tiene con el pago de contribuciones y el destino que se les otorga, esta encuesta se llevó a cabo hasta el momento con cien personas, teniendo como variable dependiente, los comprobantes fiscales, e independientes los controles y políticas públicas establecidas para el combate de los que amparen operaciones simuladas.

La estructura de la encuesta se realizó de la siguiente manera:

- A) En primer apartado, va dirigido a establecer la satisfacción de los contribuyentes con los impuestos que deben de pagar actualmente.
- B) El segundo, mide la satisfacción del contribuyente sobre el destino de los impuestos.
- C) El tercero, se dirige a establecer la disposición de los contribuyentes de realizar estrategias de planeación fiscal para realizar un pago menor de contribuciones
- D) El cuarto apartado, se establecen las características de los contribuyentes encuestados, en relación si son desempleados, empleados o empresarios.

Analizando los resultados de la encuesta realizada a diversos contribuyentes, realizada tanto por vía electrónica, utilizando para ello la herramienta tecnológica ofertada por Google a través de sus formularios, permitiéndonos tener un alcance nacional para la aplicación de la encuesta. El cuestionario para todos los contribuyentes encuestados constó de seis preguntas de opción múltiple con una escala de Likert¹⁹⁶.

La encuesta fue dirigida a personas mayores de edad, con capacidad para contar con tecnología mínima de un aparato de telecomunicación, como puede ser teléfono inteligente, Computadora, tabletas electrónicas o cualquier otro similar que le permita navegar por internet y desplegar formularios de Google, y se aplicó a 858 (ochocientos cincuenta y ocho) personas.

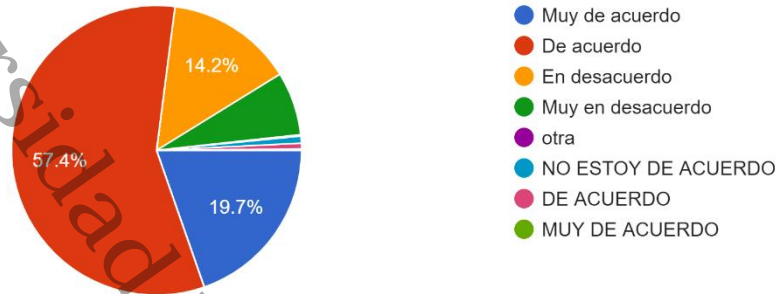
El tiempo que empleamos en la aplicación de la encuesta inició en el mes de diciembre de 2021 y se cerrará en el mes de abril 2022. Las preguntas en el formulario, van encaminadas a establecer el grado de aprobación que tienen los contribuyentes sobre sus derechos económicos sociales.

La primera pregunta fue ¿Qué tan de acuerdo se encuentra con los impuestos que hoy día tiene que pagar? Dio como resultado que el 76.4% de los contribuyentes encuestados se encuentra conforme con los impuestos que tiene que pagar, mientras que el 22.4 % no está de acuerdo con los impuestos que tiene que pagar.

¹⁹⁶ Es una escala de calificación que se utiliza para cuestionar a una persona sobre su nivel de acuerdo o desacuerdo con una declaración. Es ideal para medir reacciones, actitudes y comportamientos de una persona.

Gráfica Número 4

¿QUE TAN DE ACUERDO SE ENCUENTRA CON LOS IMPUESTOS QUE HOY DIA TIENE QUE PAGAR?
636 respuestas

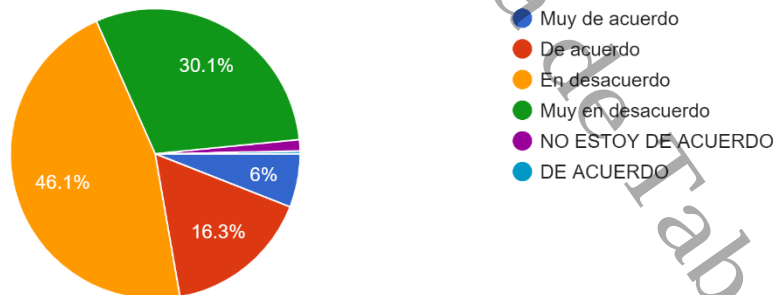


Fuente: Elaboración Propia

La segunda pregunta: ¿Qué tan de acuerdo se encuentra con el destino que se otorga a los impuestos en México? Tuvo como respuesta que el 22.3% se encuentra conforme con el destino que se otorgan a sus impuestos, siendo que el 76.2% no se encuentra conforme con el destino de las contribuciones.

Gráfica Número 5

¿QUE TAN DE ACUERDO SE ENCUENTRA CON EL DESTINO QUE SE OTORGA A LOS IMPUESTOS EN MÉXICO?
638 respuestas



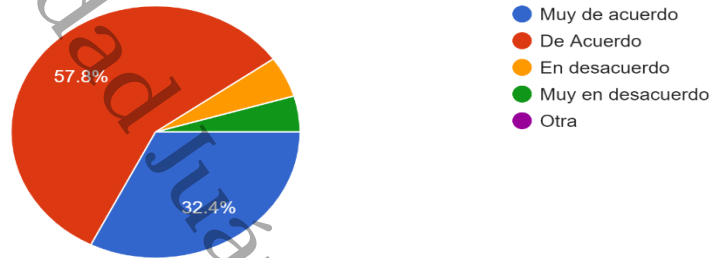
Fuente Elaboración Propia

La tercera pregunta: ¿Qué tan de acuerdo estaría en utilizar estrategias fiscales que le permitan reducir el pago de impuestos? Tuvo como respuesta que el

89.8% se encuentra de acuerdo o muy de acuerdo en utilizar una estrategia fiscal, mientras que el 10.2% no está dispuesto a realizar algún tipo de estrategia fiscal.

Gráfica Número 6

Que tan de acuerdo estaría en utilizar estrategias fiscales que le permitan reducir el pago de impuestos?
630 respuestas

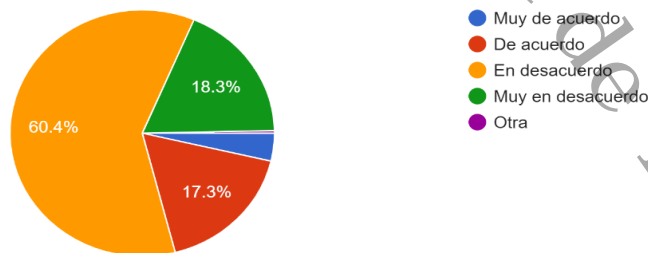


Fuente: Elaboración Propia

La cuarta pregunta: ¿Qué tan de acuerdo estaría en comprar una factura para reducir el pago de impuestos? Tuvo como respuesta que el 17.5% se encuentra de acuerdo o muy de acuerdo adquirir facturas para disminuir su carga fiscal, mientras que un 78.7% reprueba su uso.

Gráfica Número 7

Que tan de acuerdo estaría en comprar una factura para reducir el pago de impuestos?
629 respuestas



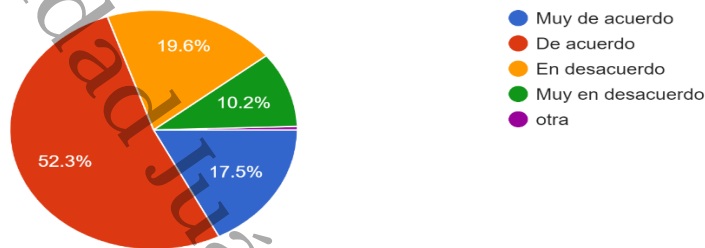
Fuente: Elaboración Propia

La quinta pregunta ¿Qué tan de acuerdo está en el combate realizado por el estado mexicano para erradicar la compra venta de facturas? Tuvo como respuesta que el 69.8% se encuentra conforme o muy conforme mientras que el 30.2 reprueba

los actos de molestia para que generen el combate al tráfico de comprobantes fiscales.

Gráfica Número 8

Que tan de acuerdo está en el combate realizado por el estado mexicano para erradicar la compra venta de facturas?
629 respuestas



Fuente: Elaboración Propia

La sexta pregunta ¿Usted qué actividad económica realiza? Tuvo como respuesta que el 34.3 % manifestó ser empleado, el 9.3 % desempleado, 54.9 % empresario y el 1.5% ser autoempleado.

Gráfica Número 9

¿Usted que actividad económica realiza?
632 respuestas



Fuente: Elaboración propia

Podemos concluir que los impuestos históricamente se han encontrado presentes en la vía moderna de la humanidad, formando parte esencial del llamado contrato social, en la cual los ciudadanos nos encontramos obligados a contribuir al

gasto público, obligación que se realiza tácitamente de manera voluntaria, ya que es el ciudadano el que tiene el derecho de elegir tanto al ejecutivo del poder judicial, como a los legisladores, mismos que establecen la cantidad de impuestos y su destino.

Que los mexicanos nos encontramos obligados a contribuir al gasto público cuando realizan el hecho imponible, entre otros, por un concepto denominado impuesto, que puede originarse por las actividades comerciales que se realicen, en los que se afectan los impuestos relativos a la renta, al valor agregado y a la producción y servicios.

Que estas actividades económicas se acreditan fiscalmente a través de documentos denominados actualmente como comprobantes fiscales digitales por internet o CFDI's, en el que México fue pionero y ejemplo mundial, sobre su aplicación obligatoria.

Que con la aparición de los CFDI's apareció el tráfico de comprobantes fiscales digitales por internet, con la finalidad de amparar operaciones inexistentes, falsas o simuladas, afectando las finanzas estatales.

Que, al ser un problema social, ha sido atendido a través de controles inmersos dentro políticas públicas, políticas que, requieren de esfuerzos adicionales de los contribuyentes para acreditar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de sus actos comerciales.

Que derivado de los resultados de la encuesta practicada y de los informes nacionales e internacionales, se aprecia que la gran mayoría de los contribuyentes se encuentra dispuesto a pagar sus contribuciones, sin embargo, no está de acuerdo con el destino que se les otorgan a los recursos captados por la hacienda pública, debido a un gran problema de percepción de corrupción que impera en nuestro país, por lo que, casi la totalidad de los encuestados se encuentra dispuesto a realizar estrategias fiscales para disminuir su carga tributaria, pero la gran mayoría prefieren que estas estrategias se encuentren dentro de la legalidad, ya que se encuentran casi en total desacuerdo en comprar un comprobante fiscal que ampare operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco

CAPITULO III. PROBLEMÁTICA SOCIOECONÓMICA DERIVADA DEL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN OPERACIONES INEXISTENTES, FALSAS O ACTOS JURÍDICOS SIMULADOS

Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL, existen diversas causas por las que los contribuyentes optan por realizar prácticas de evasión y elusión fiscal, categorizándolas en dos grandes rubros, causas particulares y causas generales, mismas que deben ser estudiadas desde una perspectiva amplia, para obtener una mayor comprensión del problema que enfrentan las autoridades recaudadoras, la disminución del fenómeno de evasión fiscal por la venta y compra de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, y las propuestas de solución planteados por los estados¹⁹⁷.

¹⁹⁷ Véase González Mata, E., Romero Márquez, I. y Padilla Pérez, R., *Buenas prácticas aplicadas en países de América Latina para reducir la evasión por saldos a favor en el IVA*, Ciudad de México, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019, p. 11-12

Para el referido organismo, las principales causas de evasión de impuestos son las causas generales y las particulares, las primeras se encuentran presentes en la sociedad de manera generalizada independientemente de su individualización, y se encuentran a la vista pública como pueden ser:

- La índole política, que se originan como resultado del rechazo de las políticas del gobierno, cuando los recursos tributarios se utilizan de forma no apropiada, en la que generalmente se encuentra presente la corrupción;
- Las Psicológicas, también llamadas sociales o culturales, puesto que el comportamiento social tiende a impulsar a los evasores y premiar su conducta, ya que el pago de impuestos se realiza cada vez menos por convencimiento, siendo que así que cuando la evasión es generalizada, los contribuyentes perciben un menor compromiso de cumplir con el pago de sus tributos;
- Las económicas, puesto que en se ha detectado que, en periodos de crisis, se hace más atractivo evadir ya que se presenta escasez de recursos y se prefiere obtener un lucro personal antes de compartirlo con el fisco;
- Las Administrativas, puesto que una administración tributaria débil o ineficiente u las fallas morales de sus funcionarios contribuyen a la evasión; y
- Las Jurídicas, puesto que la evasión también se encuentra presente por la falta de claridad, sencillez, estabilidad y justicia que se puede derivar de los complejos sistemas tributarios

Por su parte, las segundas, se encuentran centradas en la particularidad de cada individuo, como pueden ser:

- La técnica de las declaraciones, puesto que la primicia del pago de impuestos se realiza bajo la auto determinación a través de declaraciones que presumen la honestidad de los contribuyentes, misma que se puede ver nublada por razones generales o particulares, pudiéndose consignar datos alejados a la verdadera capacidad contributiva.

- La técnica de las deducciones, misma que tiene lugar cuando el contribuyente incrementa los costos y deducciones con el fin de disminuir la base gravable, con el efecto de bajar la base contributiva o, dicho de otra forma, solicitar descuentos tributarios para el pago de impuestos netos a pagar.
- La técnica del control, se encuentra encaminada al juego del azar, puesto que la probabilidad de que un contribuyente sea auditado y sorprendido en evasión tributaria puede ser muy baja.
- La presión fiscal, misma que se vuelve un círculo vicioso, ya que, por un lado, cuando la presión fiscal es alta, existen mayores incentivos para evadir: por otra parte, la evasión produce una mayor presión fiscal para compensar la falta de pago de impuestos y las necesidades de cubrir las obligaciones estatales.

Así, nuestro tema de investigación tiende tanto a las causas generales como particulares, en especial a esta última en lo tendiente a la técnica de las deducciones, añadiéndole el aprovechamiento o sobre aprovechamiento de la tecnología, ya que como se comentó en el Capítulo anterior, la facturación electrónica en México ha evolucionado aprovechándose de los grandes avances de la ciencia y la tecnología, asimismo, se ha procurado que las autoridades hacendarias cuenten con las facultades jurídicas tanto su implementación y desarrollo, buscando otorgar facilidades administrativas y a su vez combatir con inteligencia la defraudación a través de esquemas de facturación.

Es sabido que la delincuencia, sobre todo, la denominada como organizada, ha logrado en la mayoría de los casos, obtener excelentes beneficios haciendo uso también de la ciencia y de la tecnología para continuar realizando sus actividades delincuenciales, como el narcotráfico, la trata de personas, tráfico de órganos y de armas.¹⁹⁸

¹⁹⁸ Véase Sánchez, Belmont Óscar, *Inteligencia y Contrainteligencia*, Ediciones Gernika, 2014, México.

La defraudación fiscal no ha sido la excepción, puesto que una de las conductas recurridas para lograrla es precisamente la compra y venta de comprobantes fiscales falsos, en la que se aprovecha de los beneficios que brindan la tecnología e infraestructura implementada por el estado, para vender o traficar con comprobantes fiscales digitales por internet jurídicamente auténticos, pero carecen de sustancia, es decir, cuentan con los requisitos de validez de forma, pero no de fondo.

Con el aprovechamiento de la tecnología, el fenómeno de la venta y compra de facturas se facilitó para aquellos contribuyentes que se ya se dedicaban a realizar esas actividades en papel, puesto que les redujo costos económicos como el no tener que mandar a imprimir los comprobantes fiscales ante el impresor autorizado, o falsificar dichos comprobantes, es más ya ni siquiera era necesario el gasto de enviar dichas facturas a sus consumidores, toda vez que las nuevas facturas electrónicas les permitían continuar con su operación al alcance de una computadora, expidiendo comprobantes fiscales auténticos, que amparaban servicios o ventas de productos que nunca existieron.

Elusión, Evasión, Planeación y Defraudación Fiscal

Como se ha visto, los contribuyentes en respuesta a la imposición de Contribuciones, sobre todo de los impuestos, llegan a tomar algunas acciones para minimizar sus efectos, maximizando las utilidades pagando menos impuestos.

Al respecto, la doctrina ha identificado tres acciones a que los pueden recurrir:

- a) A realizar una estrategia, basada en la economía de opción o planeación fiscal,
- b) A tratar de eludir el pago de alguna o algunas contribuciones, o
- c) A evadir el pago de alguna o algunas contribuciones.

Corona Fuentes hace referencia a estas tres acciones, señalando diferencias sustanciales entre ellas, estimando lo siguiente:

La planeación fiscal o economía de opción, deriva de los derechos que tenemos todos los contribuyentes, optimizando sus obligaciones sustantivas

y colaterales, en la que se encarga de prever los recursos materiales, humanos y organizativos para poder lograr un objetivo definido... mientras la elusión, que también se puede encontrar como fraude a la ley, intenta evitar responsabilidades fiscales a través de estrategias o facciones dolosas fuera de la legalidad, y...evasión fiscal presenta una relación intrínseca con la omisión del pago de la contribución o impuesto que corresponda que se encuentra fuera del derecho¹⁹⁹.

Por su parte, Ortega Maldonado señala que:

...la elusión y la planeación fiscal son muy similares en cuanto a su fin y acción, ya que su finalidad es obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente a través actos, hecho o negocios jurídicos para evitar el pago de un impuesto, destacando que la planeación fiscal, se otorga por aquella alternativa que brindan de manera expresa o tácita las propias leyes tributarias, mismas que los sujetos pasivos se encuentran en aptitud de elegir por la que mayores beneficios le representen, por su parte que la evasión se realiza mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de las disposiciones fiscales, con el objeto de disminuir o eliminar el pago de un impuesto.²⁰⁰.

Amieva- Huerta, hace referencia a un contribuyente evade impuestos, cuando toma la decisión de no declarar ingresos o declarar ingresos menores a los verdaderamente obtenidos, mientras que, en la elusión, el contribuyente aprovechándose de la interpretación que le pueda dar a la ley, la adapta a sus intereses de la manera que más le convenga, para así, poder minimizar lo más posible el pago de contribuciones²⁰¹.

Gregorio Rodríguez, citado en un estudio de evasión fiscal en México, define a la evasión fiscal, como “el no pago de una contribución; no hacer el pago de una

¹⁹⁹ Véase Corona, Fuentes José, *100 Beneficios fiscales*, Editorial Gandi, México, 2017, p.1.

²⁰⁰ Véase Ortega, Maldonado *Lecciones de derecho Fiscal y Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2019, p. 188

²⁰¹ Véase Amieva-Huerta J, *Finanzas Públicas en México*, Edit. Porrúa, México 2010, p. 18.

contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir". Es decir, los contribuyentes ofrecen información falsa u ocultamiento de ingresos a fin de pagar menos impuestos o evitar incluso, hacer contribución alguna a la tesorería gubernamental, faltando a sus responsabilidades ciudadanas²⁰².

Licona, refiere que la evasión fiscal es un hecho ilícito derivado del incumplimiento intencional, parcial o total, de una obligación tributaria, mientras que la elusión no trasgrede a la ley²⁰³.

Inferimos por las definiciones que anteceden, tanto la Planeación, la elusión y la evasión fiscal, tienen un objeto en común, el disminuir o no pagar impuestos, no obstante, las dos primeras, la planeación y elusión fiscal, encuentran sustento en la ley y esta no las prohíbe, mientras que en la evasión si se establece un impedimento legal por lo tanto esta acción es ilegal, por lo que concordamos con Ortega Maldonado al señalar que:

El propósito de la carga fiscal puede ir de la racionalidad de las actividades con trascendencia tributaria, aprovechando al máximo las ventajas y beneficios que concedan las propias leyes fiscales (Planeación Fiscal) o bien puede surgir del abuso de las formas y procedimientos jurídicos para evitar que ocurra el hecho imponible (elusión) o puede violentar abiertamente la norma jurídica con el uso intencional de acciones fraudulentas que tienen por único objeto que ocurra el hecho imponible para que el contribuyente no cumpla con su obligación de contribuir al gasto público (evasión fiscal) ²⁰⁴.

Esta distinción, entre planeación, elusión o evasión fiscal, se torna relevante para nuestro tema de estudio, debido a que previo al año 2014 no existía un tipo penal específico por la adquisición, expedición, compra o venta de comprobantes fiscales, por lo que algunos contribuyentes basados en esa omisión recurrieron a

²⁰² Véase Aguirre, Juan y Sánchez María, *Evasión Fiscal en México*, Senado de la República, Cuaderno de Investigación de la Dirección de análisis legislativo, México 2019. p. 6

²⁰³ Véase Licona Vite, *Estudio sobre la evasión fiscal en México*, CEDIP, Cámara de Diputados LXI Legislatura, México, 2011.

²⁰⁴ Véase Ortega, Maldonado, *op. cit.*, p. 188

dicha actividad para disminuir su carga tributaria y maximizando de forma artificial las ganancias económicas, por lo que muchos contribuyentes y profesionistas, confundían el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, con una planeación o en su defecto con una elusión fiscal²⁰⁵.

Por otra parte, con efectos de no separar la economía de opción con la comisión de conductas delictivas, es menester distinguirla de la defraudación fiscal.

En este sentido, siguiendo la definición de Giuliani Fongrouge, Por defraudación fiscal, es todo acto u omisión, que, violando disposiciones legales en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación, o la disminución de la carga fiscal²⁰⁶.

El tipo de fraude fiscal objeto de este estudio, deviene de un fraude contable, no en la falsedad de asientos, sino al no ajustarse a la veracidad de las operaciones que se registran en la contabilidad del empresario, asentando gastos inexistentes o simulados²⁰⁷.

Nuestro Código Fiscal Federal, distingue entre fraude genérico y equiparable, el primero establecido dentro del artículo 108, refiriéndose que comete el delito de defraudación fiscal quien, con el uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de algunas contribuciones u obtenga un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal, estableciendo como elementos del tipo penal:

- a) El dolo, en el engaño,
- b) El beneficio obtenido, y
- c) El Perjuicio al fisco federal

Siendo así, que si un contribuyente no engaña o no se aprovecha de errores, aunque obtenga un beneficio fiscal y por el mismo se perjudique al fisco federal, no

²⁰⁵ Se publica en el Diario Oficial De La Federación a partir del 1 de enero del 2014, la adición de una tercera fracción al artículo 113 al CFF en el que se establece como delito específico la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales.

²⁰⁶ Véase Guiuliani, Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, 1962. Editorial Palma, v. II, p. 5992.

²⁰⁷ Véase Tapia Tovar, José, *La evasión Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2006, p. 214.

se estaría cometiendo el delito de defraudación fiscal, de igual manera, si existió dolo al engañar o aprovecharse de un error pero de ese engaño, no se obtuvo beneficio fiscal, aunque se perjudique al fisco federal, tampoco se comete el delito de referencia, y por último, puede haber dolo para engañar o aprovecharse de errores, de ese dolo se obtuvo un beneficio, pero no se perjudicó al fisco federal, tampoco se tipifica el delito de defraudación fiscal genérica.²⁰⁸

En cuanto hace a la Defraudación fiscal equiparable, está la podemos encontrar entre otros dentro del artículo 109 del CFF que establece que serán sancionados con las mismas penas quienes, realicen cualquiera de las siguientes conductas:

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

²⁰⁸ Véase Ibidem. P.226.

- VI. (Se deroga)
- VII. (Se deroga)
- VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

Para el caso que nos ocupa, es de nuestro interés lo establecido en la fracción IV, la cual establece como elementos del tipo penal de defraudación fiscal equiparada que:

- a) La simulación de uno o más actos o contratos.
- b) Derivada de esa simulación, obtenga un beneficio indebido.
- c) Que ese beneficio represente un perjuicio al fisco federal.

En sintonía con el delito de defraudación genérico, los delitos específicos, deben agotar los elementos del tipo para que se encuentre presente la conducta delictiva, es decir, no basta con que el contribuyente realice una simulación de actos o contratos, estos deben además causar un perjuicio al fisco federal y un beneficio indebido al contribuyente.

Según la exposición de motivos del proyecto de decreto por el que se reforman, adicional y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal, diversas autoridades hacendarias han detectado empresas que facturan operaciones simuladas EFOS o también conocidas como empresas fachada, en la que su principal actividad es la de emitir comprobantes fiscales sin contar con sustancia real que ampare la veracidad de los servicios o productos que se comercializan, logrando con esto erosionar la base gravable de los contribuyentes y por ende contribuir en menor medida al gasto público.

Estas empresas, cuentan con ciertos elementos, características o particularidades que las distinguen de las empresas que efectivamente prestan servicios o venden productos, como lo son las siguientes²⁰⁹:

²⁰⁹ Cfr. Con el Diario Oficial de la Federación, publicado en el 9 de diciembre de 2013.

- a) Que generalmente son empresas de reciente creación y con objeto social muy amplio.
- b) Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron y cuya prestación realmente pagada no tiene proporción con dichas operaciones.
- c) No declaran o declaran utilidades muy pequeñas acorde a los ingresos que manejan.
- d) Tienen un periodo de actividad bancaria muy corto, inician facturando grandes volúmenes y dejan de facturar de manera abrupta.
- e) No cuentan con personal o en caso de tenerlo no es suficiente o no es el idóneo para prestar los servicios que amparan los comprobantes fiscales.
- f) No tienen activos registrados en su contabilidad y los que pudieran tener no son suficientes o idóneos para proporcionar los bienes o servicios que amparan los comprobantes expedidos.
- g) No cuentan con capacidad Material
- h) No se encuentran localizados o no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes;
- i) Sus ingresos son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.

Por la experiencia de la autoridad hacendaria de nuestro país, sobre la forma que las empresas que ofertan al mercado comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, en el 2013, el poder legislativo mexicano, realiza una reforma al Código Fiscal Federal, en la que por primera vez trata de combatir de forma directa y frontalmente esta conducta. Estableciendo en su exposición de motivos, que el uso indebido de los comprobantes fiscales, es una de las causas más dañinas, que más han contribuido para agravar la recaudación fiscal y que estos esquemas agresivos de evasión fiscal deben ser eliminados y corregidos los motivos que los originan²¹⁰.

²¹⁰ Véase Idem.

Señala en esencia, que dicha conducta es una actividad delictiva consistente 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. En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal, generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales, obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.²¹¹

El impacto que atrae la defraudación fiscal es muy alto, ya que puede afectar tanto al municipio, entidad federativa y hasta internacionalmente, por lo que los estados han implementado distintos controles tanto internos para poder frenarlo.

La problemática de la evasión fiscal ha sido atendida a través de distintas normativas, tanto en la legislación nacional como...pero también en el ámbito internacional existen esfuerzos importantes para evitarla, lo cual se realiza por medio de tratados internacionales...para evitar la defraudación fiscal sin importar el lugar de residencia del contribuyente²¹²...

Al respecto, México ha celebrado tratados internacionales en materia de evasión fiscal con las siguientes 45 entidades: Alemania, Argentina, Arabia Saudita, Australia, Austria, Bahreim, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Colombia, Emiratos Árabes, España, Estonia, Grecia, Hungría, Hong Kong, India, Indonesia, Italia, Jamaica, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelandia, Panamá, Países Bajos, Perú, Polonia, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Turquía, Ucrania y Uruguay.²¹³

²¹¹ Véase Idem.

²¹² Véase Aguirre, Juan y Sánchez María, *Evasión Fiscal en México*, Senado de la República, Cuaderno de Investigación de la Dirección de análisis legislativo, México 2019. p. 31

²¹³ Véase Ibidem p. 15-20

En el 2010 el Colegio de México COLMEX, describe y relaciona los procesos que se dan en una relación comercial simulada, basándose en los estudios de Mironov, en el cual realiza un comparativo, por las similitudes que existe en el esquema utilizado en Rusia con México, refiriendo que por un lado, se encuentran empresas “fantasmas”, “spacemen”, encargadas de simular la venta de servicios a empresas “formales”, éstas pagan a las “spacemen” por la contratación de un servicio que en realidad no ocurre, la empresa “spacemen” emite facturas y comprobantes e incluso recibe un pago por parte de la empresa “formal”, pago que le es regresado en forma de efectivo, siendo un poco menor al valor de la factura, usualmente un menos 3 o 4 por ciento, que corresponde a la comisión o ganancia de la “spacemen”²¹⁴.

También señala algunas características sobre las “spacemen”, como que son empresa que tienen una existencia muy corta, usualmente menor a dos años, por lo que hace muy difícil su fiscalización, presentan también ingresos muy altos en comparación con el promedio de las empresas de giro similar y pagan montos muy reducidos de impuestos, normalmente menos de 0.1 por ciento de su utilidad gravable²¹⁵.

Al respecto, como comentario, abro paréntesis, para establecer que con la intención de graficar de manera sintetizada la información establecida en los estudios señalados, nos permitimos realizar la siguiente figura, misma que como se podrá ver más adelante, es la base para identificar a las empresas que facturan y deducen operaciones simuladas.

Formando estos estos hallazgos, parte de lo que en el año 2014 se plasmó como elementos típicos del del artículo 69-B del Código Fiscal de la federación, cierro paréntesis.

²¹⁴ Véase, Barajas Sara, Raymundo Campos, *Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación, Colegio México COLMEX*, enero 2011, p. 39.

²¹⁵ *Idem*.

Figura Número 1

EFOS. Sus características



Fuente: Elaboración Propia basada en información de Mironov²¹⁶

Derivado de las apreciaciones legislativas y de la experiencia del Servicio de Administración Tributaria, se reforma el código Fiscal de la Federación en el que se adiciona el artículo 69-B, estableciéndose un procedimiento sin lugar a dudas novedoso para nuestro país, para quedar actualmente como sigue:

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

²¹⁶ Véase *Idem*.

contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución. Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código. En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva

*prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.*²¹⁷:

De esta forma, con la incorporación del artículo 69-b al CFF, por primera ocasión en la historia de nuestro país, trata de identificar y combatir directamente el tráfico de comprobantes fiscales, puesto que el referido artículo que tiene como principal objetivo, el descubrir todas aquellas operaciones comerciales ficticias que se basen en la inexistencia o simulación de actos, por lo que conviene precisar para efectos de este estudio que se entiende por estos conceptos.

2. Inexistencia y Simulación de los actos Jurídicos

Para el presente estudio, es trascendente destacar que los conceptos de inexistencia y simulación no son sinónimos, sino que, cada uno es independiente, con consecuencias y efectos jurídicos distintos.

En el caso particular, nos cuestionamos si la inexistencia en materia fiscal es absoluta, es decir no tiene efectos jurídicos para ninguna materia, ya sea la penal, administrativa, laboral, civil entre otras o solamente es para efectos tributarios, si fuera solamente para éste último caso, nos estaríamos encontrando ante novedosa figura dentro del derecho mexicano, ante la cual sus efectos serían de una nulidad absoluta única y exclusivamente para una materia, pero seguirían siendo válidos para todos los demás efectos.

Así, con la adición del artículo 69-b al CFF, se establece por primera vez en nuestro país, el concepto de inexistencia en materia fiscal, inexistencia que difiere de la inexistencia que establece la materia civil en varios sentidos.

²¹⁷ Véase *Ibidem*, p. 29.

2.1 Inexistencia

El artículo 2224 del Código Civil Federal, refiere que un acto jurídico es inexistente cuando carece de dos elementos esenciales.

- a) el Consentimiento, y
- b) el objeto,

El acto inexistente no producirá efecto legal alguno, es decir, no tendrá efectos para ninguna materia, ni civil, administrativa, laboral, fiscal, entre otros, esta inexistencia, puede ser invocada o solicitada por cualquier persona que tenga algún interés jurídico, además que la inexistencia civil no puede convalidarse ni por confirmación ni por prescripción²¹⁸.

Ahora bien, consideramos que para entender la diferencia entre nulidad e inexistencia, debemos recordar que existen actos y hechos jurídicos, en donde la doctrina ha establecido que el hecho jurídico es el género y el acto jurídico es la especie, podemos decir, que el hecho jurídico es aquel fenómeno o acontecimiento de manera natural en la que no interviene la voluntad del hombre y también hay hechos en los que si los hace voluntaria o involuntariamente el hombre que también trae consecuencias de derecho.

El hecho jurídico podemos afirmar que tiene tres vertientes, la primera, como un hecho de la naturaleza, donde no interviene la voluntad del hombre y que traería consecuencias jurídicas, el segundo, los que se han denominado como biológicos, en donde si intervienen la voluntad del hombre y también trae consecuencias jurídicas, la tercera, podemos incluir a los hechos voluntarios, involuntarios y en contra de su voluntad.

Galindo Garfias dice al respecto:

... En sentido amplio, el hecho jurídico es todo acontecimiento, ya se trate de un fenómeno de la naturaleza o de un hecho del hombre, que el ordenamiento jurídico toma en consideración para atribuirle consecuencias

²¹⁸ Cfr. Con el artículo 2224 del Código Civil Federal vigentes al año 2022.

de derecho... porque el Derecho ha considerado que poseen relevancia tal, que afecta el orden de las relaciones sociales en manera importante y por lo mismo los ha instituido en normas jurídicas²¹⁹....

El acto jurídico es la manifestación externa ya sea bilateral o unilateral de la voluntad, que crea consecuencias jurídicas, como obligaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar, la que lleva como consecuencia su integración a través de ciertos elementos, como ya se mencionó, el CCF establece que son solamente el consentimiento y el objeto.

El mencionado autor dice al respecto:

... Existe otra gama muy importante de acontecimientos que producen efectos jurídicos, en lo que interviene la voluntad del hombre dirigida expresa y deliberadamente a producir los efectos previstos en la norma jurídica, son los actos jurídicos, en los que juega un papel muy decisivo la voluntad del sujeto²²⁰...

En cuanto al objeto, debemos distinguir si se trata de un objeto directo o indirecto, el primero, es la situación de crear o modificar obligaciones, es decir, ambos contratantes tienen la voluntad de querer hacer una obligación, en cuanto al segundo, cada uno asume esa obligación de dar hacer o no hacer.

Al respecto Robles Farías dice:

...El objeto tiene tres vertientes. La primera establece que el objeto de las obligaciones son las cosas o los hechos (servicios) que constituyen la materia de la obligación; la segunda afirma que es la prestación, entendida siempre como una conducta, la única que puede ser objeto de obligaciones, y, por último, que la conducta y las cosas siempre de manera conjunta cuando se trata de obligaciones de dar, o simplemente la conducta consiste en el hecho

²¹⁹ Galindo Garfias, Ignacio, *Derecho Civil*, Porrúa, México, 2007, págs. 204-205

²²⁰ Galindo Garfias, Ignacio, *Derecho Civil*, Porrúa, México, 2007, pág. 210

o la abstención, en las obligaciones de hacer o no hacer, las que constituyen el objeto²²¹...

En este sentido, cuando hablamos de consentimiento en los actos jurídicos, nos referimos que de manera indubitable debe de realizarse por una parte una oferta sobre de algo, y, su vez una aceptación por la otra parte, por ejemplo, una persona pone a la venta un vehículo en determinado precio y otra acepta comprarlo en el precio y condiciones pactadas.

...toda vez que las obligaciones limitan nuestra libertad natural, es evidente que quien pretenda obligarse al celebrar un contrato debe de consentir en ello... Desde el punto de vista jurídico, la palabra consentimiento tiene dos acepciones técnicas: en primer lugar, se utiliza para señalar la exteriorización de la voluntad, es decir, su manifestación; en segundo lugar, significa esa común voluntad de dos o más personas respecto de un objeto, que es la creación de una relación jurídica obligatoria²²²...

Por cuanto hace a los elementos de validez, podemos decir que la doctrina a establecido que lo forman cuatro elementos, la capacidad, la ausencia de vicios, el objeto o fin lícito, y las formalidades.

- a) En cuanto a la capacidad, en un ente susceptible de derechos y obligaciones, en palabras más claras, es aquella persona que pueda comprender el alcance de sus derechos y obligaciones, es decir cuenta con capacidad de goce y de ejercicio, lo contrario a capacidad es la incapacidad, ésta puede dividirse en incapacidad natural o incapacidad legal.
- b) La ausencia de vicios, dentro del acto jurídico, el consentimiento tiene que ser consciente y voluntario, con la finalidad de acreditar la plena comprensión de los derechos y obligaciones contraídas, en cuanto a sus vicios, podemos incluir el dolo, la mala fe y la violencia, puesto que el acto jurídico puede

²²¹ Robles Farías, Diego, *Teoría de las obligaciones*, Tirant lo Blanch, México, 2022, Pág. 93

²²² Robles Farías, Diego, *Teoría de las obligaciones*, Tirant lo Blanch, México, 2022, Pág. 212

encontrarse lesionado por dolo, por ejemplo, cuando la persona que quiere vender un vehículo a pesar de saber que se encuentra en malas condiciones mecánicas, por mala fe, cuando hace lo posible para engañar al comprador que el vehículo se encuentra en buenas condiciones, y por violencia cuando realiza alguna amenaza el vendedor hacia el comprador para que se concrete el acto jurídico.

- c) El objeto o fin lícito, se refiere a la cosa, ésta debe de encontrarse dentro del comercio y ser lícita, el ejemplo más clásico, es que no se puede comprar la luna, puesto que no es una cosa que se pueda comercializar por no encontrarse dentro del comercio, pero también se encontraría viciado de validez la venta de alguna droga prohibida por la ley, como la cocaína, precisamente por ser ilícito o encontrarse legalmente prohibida su venta.
- d) La formalidad, esta se establece en la legislación, la manera en el que un acto jurídico debe ser celebrado, siguiendo con el ejemplo del vehículo, no se exige que el acto jurídico se celebre a través de escritura pública, sino que ésta puede ser celebrada a través de un contrato privado de compra venta.

Galindo Garfias refiere al respecto:

... Además de los elementos de inexistencia... el acto ha de reunir ciertos requisitos para adquirir plena validez, a saber: a) la declaración de voluntad debe ser hecha por persona capaz; b) la voluntad se ha de formar en manera consciente y ha de ser expresada libremente (exenta de vicios); c) el objeto además de posible ha de ser lícito, y d) la declaración de voluntad ha de ser emitida de acuerdo con las formalidades que la ley establezca en cada caso²²³...

De esta manera, podemos decir que la diferencia entre la nulidad e inexistencia, tiene como punto medular que la primera es relativa a los cuatro elementos de validez del acto jurídico, mientras que la inexistencia, va encaminado a los actos que existencia, es decir, por ejemplo, si se demanda la entrega del

²²³ Galindo Garfias, Ignacio, *Derecho Civil*, Porrúa, México, 2007, Pág. 246

vehículo referido en los ejemplos anteriores, por un contrato de compra venta, pero resulta y se prueba que la firma que aparece en el contrato no es la del propietario, el acto jurídico sería inexistente porque carece del elemento volutivo.

Cabe señalar que la segunda sala de nuestro máximo tribunal de justicia, se ha pronunciado al respecto, y estableció que existe la necesidad que intervenga un órgano jurisdiccional para comprobar la inexistencia del acto o bien para declarar su nulidad²²⁴.

De esta manera, al establecer el código civil federal, que la inexistencia no produce efecto legal alguno, éste queda reducido a un hecho jurídico, es decir que, si produce consecuencias de derecho, pero al faltar un elemento de existencia, objeto o voluntad, no puede producir efectos como acto jurídico aquel que hay sido declarado inexistente.

Básicamente estamos en este caso en presencia de lo que la doctrina y la jurisprudencia han denominado prueba presuncional, circunstancial o indiciaria, a la que puede recurrirse ante la posibilidad de encontrar una prueba directa. misma que tiene como finalidad acreditar ante el juzgador un hecho a través de indicios, sin embargo, esta prueba, para su eficacia, requiere de ciertos elementos.

La SCJN, ha establecido que las presunciones son consideradas como pruebas artificiales para deducir hechos a través de indicios, en los que es necesario que existan dos hechos, un hecho debidamente comprobado y otro no manifestado aún, y que se trata de demostrar relacionando el hecho conocido al desconocido²²⁵.

En el mismo sentido el mencionado órgano jurisdiccional, ha mencionado que ante la dificultad de encontrar una prueba directa para demostrar el elemento atinente... puede recurrirse a la prueba indiciaria o circunstancial, partiendo de

²²⁴ Registro digital 168113. Tesis jurisprudencial 2ª. CLXIII/2008, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, novena época, Tomo XXIX, Segunda Sala, Materia Civil, enero 2009, pág. 785

²²⁵ Registro digital: 225969, Tesis PRUEBA PRESUNCIONAL. COMO SE ESTABLECE, Semanario Judicial de la Federación, Tomo V, Segunda parte-1, octava época, enero-junio 1990, pág. 377, en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/225969> (fecha de consulta: 15 de diciembre 2022).

inferencias lógicas extraídas a partir de los hechos que se encuentran acreditados en el juicio, sujetándose a su examen de razonabilidad²²⁶.

En este tenor, es necesario, para que se pueda acudir a la prueba indiciaria como lo es el caso de las presunciones de inexistencia, es menester el comprobar debidamente el hecho conocido y su relación inseparable del desconocido o que pretende probar, así, la carga probatoria de la inexistencia, corre a cargo de quien la solicita, coincidiendo con esta postura el maestro Mejorado Ruiz, quien dice que, “el hecho desconocido es una consecuencia necesaria o lógica del hecho conocido, y este último debe ser un hecho comprobado”²²⁷.

En atención a lo anterior, es indispensable que las pruebas indiciarias que llevan a concluir la presunción, deban pasar por un riguroso control jurisdiccional, es decir, deben estar plenamente probados los hechos conocidos, pero además, debe de acreditarse el nexo causal que existe con el hecho desconocido que se quiere probar, pues al acreditar la presunción a través de un ejercicio de argumentación, sin que sean probados por hechos debidamente probados y corroborados por cualquier medio probatorio, violentaría el derecho a la presunción de inocencia.

Al respecto la SCJN establece:

...Esta prueba consiste en un ejercicio argumentativo, en el que, a partir de hechos probados, mismos que se pueden encontrar corroborados por cualquier medio probatorio, también resulta probado el hecho presunto. Así, es que dicha prueba tiene una estructura compleja, pues no sólo deben encontrarse probados los hechos base de los cuales es parte, sino que

²²⁶ Registro Digital: 2024466, Tesis I.5º. C.3 C (11ª.). Gaceta del semanario judicial de la federación, Libro 12. abril 2022, Tomo IV, Pág. 2817, en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2024466> (fecha de Consulta: 15 de diciembre 2022).

²²⁷ Mejorado Ruíz, Gerardo, *El procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones frente al principio de presunción de inocencia*. En: Ramírez Amayo, Yubani (Coord.), *Materialidad, Inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Tirant lo Blanch, México, 2020, pág. 304

también debe existir una conexión racional entre los mismo y los hechos que se pretenden obtener. Es por ello que debe de existir un mayor control jurisdiccional sobre cada uno de los elementos que componen la prueba²²⁸...

Es importante aclarar, que la inexistencia al provenir de uno de los elementos esenciales del acto jurídico no puede ser constituida o decretada, sino solo declarada, ya que, al carecer de objeto o voluntad, estamos hablando de la nada jurídica, por lo que el acto jurídico, al provenir de la nada, no puede producir algún efecto.

En el mismo tenor Martínez Alor, mencionado en Mejorado Ruíz, dice:

...Por lo que se refiere a la inexistencia, al hablar de los elementos esenciales del acto jurídico, debe ser reconocida por un juez, pero no puede constituirla, porque al faltar cualquiera de los elementos esenciales se produjo la nada y bien se dice: “la nada no puede producir nada”, la inexistencia, en consecuencia, es totalmente ausente de efectos jurídicos...Indiscutiblemente, cuando se habla de un acto jurídico que no existe, se hace referencia a la nada jurídica. No obstante, dejando de lado si tiene o no qué intervenir un órgano jurisdiccional para que dicha inexistencia sea reconocida, lo cierto es que ésta debe quedar “probada” para poder desconocer los efectos jurídicos que el acto pudo producir...²²⁹

Así, aunque en muchas ocasiones se pretende establecer como sinónimo la inexistencia o nulidad, estas forman figuras distintas entre si, ya que, la primera, se refiere los elementos de la propia existencia el segundo se refiere a los elementos para ser válido, o como refiere Parraguez Ruíz “La inexistencia es un fenómeno muy

²²⁸ Registro digital: 2004757, Tesis, 1ª. CCLXXXIII/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Décima época, octubre de 2013, tomo 2 pág. 1058, en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2004757> (15 de diciembre 2022).

²²⁹ Mejorado Ruíz, Gerardo, *El procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones frente al principio de presunción de inocencia*. En: Ramírez Amayo, Yubani (Coord.), *Materialidad, Inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Tirant lo Blanch, México, 2020, pág. 305

distinto a la nulidad, en tanto el primero mira más bien al hecho de la vitalidad del negocio, mientras que la segunda importa un juicio de valor jurídico sobre el mismo”²³⁰.

Ya con un preámbulo sobre la inexistencia en términos generales, estamos en condiciones de poder hablar sobre la figura de inexistencia en materia fiscal.

2.2 Inexistencia Fiscal

A partir del 01 de enero de 2014 con la adición del artículo 69-b, se establece en nuestro país la inexistencia para fines fiscales, inexistencia que tiene sus características y particularidades propias y diversas a la inexistencia y nulidad establecida por el ordenamiento civil.

Como sabemos, las normas tributarias por naturaleza son dinámicas, mismas que se adecuan a la política fiscal establecida en determinado tiempo y lugar, casi siempre atendiendo a la fiscalización y recaudación del erario público, dentro de los cuales se han desarrollado algunas ficciones y presunciones jurídicas.

Al respecto la SCJN ha mencionado lo siguiente:

...la legislación fiscal en lo general y la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo particular, utilizan ficciones y presunciones. La utilización de unas u otras no sólo opera en el ámbito del derecho tributario sustantivo o material, en aras de determinar la obligación tributaria en cantidad líquida y exigible, sino también en el del derecho tributario adjetivo o formal, por medio del cual se establecen los instrumentos procedimentales para tal efecto. No obstante ello, en el primero las ficciones tienen como finalidad crear una realidad inexistente o diversa a la existente con el objetivo de establecer parámetros que definen situaciones jurídicas aplicables al respectivo tributo (instituir como sujeto tributario a quien no tiene personalidad) o buscan fijar criterios de valoración de la base imponible (el precio de la operación no puede ser inferior al valor de plaza), por lo que normativamente se crea un determinado

²³⁰ Parraguez Ruíz, Luis, *El negocio jurídico simulado*, Universidad de Salamanca, Facultad de derecho, departamento de derecho privado, Tesis doctoral, España, 212, pág. 87

supuesto para tal fin. Por el contrario, en el segundo las presunciones - legales o humanas- operan en el plano de la prueba con la finalidad de que la autoridad fiscal cuente con los elementos suficientes para determinar la situación fiscal del contribuyente cuando no tenga la información o pruebas suficientes para tal objetivo, esto es, sirven para prearmar medios de convicción a su favor²³¹...

Siendo así, el artículo 69-b CFF establece que el acto jurídico fiscal, crea una figura fuera de la realidad, pero con valoración jurídica para que la autoridad fiscal pueda declarar la inexistencia para efectos fiscales cuando detecte que un contribuyente se encuentra emitiendo comprobantes fiscales digitales careciendo de alguno de los cinco elementos existencia:

- a) activos,
- b) personal,
- c) Infraestructura,
- d) Capacidad material; y
- e) No localización;

Este tipo de inexistencia, debería invocarse única y exclusivamente por la autoridad fiscal, cuando detecte que algún contribuyente está emitiendo comprobantes fiscales sin contar con alguno de los elementos de existencia²³².

Así, podemos inferir que la principal complicación a la que se enfrenta el estado y en primera instancia las autoridades hacendarias, en específico el SAT, es la de diferenciar que empresa realiza operaciones reales y cuales solo las simulan y posterior a ello como acreditar y declarar la inexistencia de operaciones, para que en un acto posterior pueda considerarlos actos o contratos simulados, para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal Federal.

²³¹ Registro digital: 2000446, Tesis 1ª L/2012 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VI, Tomo 1, Décima época, marzo 2012, pág. 285

²³² Cfr. Con el primer párrafo del artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación Vigente 2022

Para ello estableció en el artículo en comento, un procedimiento a seguir, en el cual a groso modo, ya que se estudiará a detalle más adelante, notifica al contribuyente por buzón tributario, diario oficial de la federación y página del SAT que se le está presumiendo la inexistencia de las operaciones que ha amparado a través de los comprobantes fiscales emitidos, para que manifieste y presente la documentación que crea conveniente para destruir la presunción, para que la misma autoridad que presume la inexistencia declare la misma o en su defecto, deje sin efectos el procedimiento iniciado contra el contribuyente.

La autoridad tiene la obligación de publicar en el DOF como en la página de Internet, tanto la presunción que se le realice al contribuyente, como la declaratoria definitiva de inexistencia o en su defecto que el contribuyente pudo destruir dicha presunción. La publicación definitiva en el caso de que el contribuyente no logre destruir la presunción, traerá como consecuencia el considerar con efectos generales que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales emitidos, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno²³³.

En este tenor la ficción jurídica denominada inexistencia fiscal, introducida al derecho a través de la adición del artículo 69-b del propio código de la materia, establece que se considerarán con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales, expedidos por la EFOS, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. A contrario sensu, esos comprobantes fiscales, siguen produciendo efectos, en cualquier otra materia que no sea la fiscal.

Así existen diferencias importantes que la doctrina, la ley ni la jurisprudencia han aclarado, diferencias que se establecen en el siguiente cuadro comparativo.

²³³ Cfr. Con el artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación Vigente 2022

Tabla Comparativa 1

Inexistencia Civil v/s Inexistencia Fiscal

	Inexistencia Civil	Inexistencia Fiscal
¿Quién puede solicitarla?	Cualquier Persona	La autoridad hacendaria
¿Quién la declara?	Un Juez	La autoridad hacendaria
¿Cuáles son sus elementos de existencia?	Objeto y Voluntad	Personal, Activos, Infraestructura, Capacidad Material y Localización
¿A quién afecta?	A las partes involucradas en el acto jurídico	A la EFO o persona que emitió el CFDI, mas no a la que lo adquiere EDO
¿Cuáles son sus efectos?	Generales, es la nada jurídica, no tiene efectos en ninguna materia.	En materia fiscal exclusivamente, no es la nada jurídica.

Elaboración Propia

Por lo anteriormente expuesto, consideramos que el denominar como lo hace el primer párrafo del artículo 69-b del CFF presunción de inexistencia es incorrecto, puesto que la declaratoria realizada es en términos generales esto es solo para efectos fiscales. Del universo de comprobantes fiscales emitidos por el contribuyente denominado EFO, solo han perdido efectos tributarios, pero que pasa, si con esos comprobantes se acreditó la propiedad de algún bien, ¿tiene que volverse a solicitar al órgano jurisdiccional que vuelva a declarar inexistente ese acto jurídico? Peor aún, ¿qué pasaría, si en esta segunda declaratoria, se confirma el acto jurídico como existente?

2.3 Simulación

En la práctica, es común establecer o mencionar los conceptos de inexistencia o simulación, como sinónimos, derivado por los efectos de las nulidades que atraen estas figuras, es tan común el tomarlos como sinónimos que hasta los mismos tribunales federales lo llegan a realizar, por ejemplo,

La segunda sala de la SCJN refiere en su jurisprudencia denominada “Presunción de inexistencia de operaciones. Plazo para decidir en definitiva sobre la situación jurídica de los contribuyentes que se ubica en el supuesto del primer párrafo del artículo 69-b del Código fiscal de la Federación” refiere:

De conformidad con el sistema normativo integrado por los artículos 69-B del Código Fiscal de la Federación y 70 de su Reglamento, y por las reglas 1.4. de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2016 y 2017, cuando las autoridades *fiscales presuman la inexistencia o simulación* de operaciones amparadas en comprobantes fiscales notificarán a cada contribuyente emisor que se encuentre en esa situación preliminar, quien contará con un plazo de²³⁴...

Sin embargo, consideramos que ambas figuras jurídicas, cuentan con particularidades que impiden ser consideradas sinónimos y que se utilizan en diferentes etapas del procedimiento establecido en el artículo 69-b del CFF.

Como significado gramatical o etimológico, podemos advertir que la raíz primigenia del término Simulación proviene de dos vocablos latinos; “*Simul* y *Actio*”, según esta etimología significa el concierto o la inteligencia de dos o más personas para dar a una cosa la apariencia de otra, en el lenguaje corriente “simular” significa

²³⁴ Registro Digital 2020265, Tesis 2ª./J. 93/2019 (10ª), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 68, julio 2019, Tomo II, Materia Administrativa, Décima época Pág. 938. En <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2020265>

hacer aparecer lo que no es, o lo que es lo mismo, mostrar una cosa que realmente no es, para tratarlo como si lo fuera.²³⁵

Existe un fuerte lazo entre la palabra simular y disimular, ambas provienen de la misma etimología, en el caso de la simulación, se hace aparecer lo que no existe, y en la disimulación se oculta lo que en verdad no existe, pero en uno u otro caso el fin es el mismo, el engaño²³⁶.

El fin primordial de la simulación es engañar sobre la existencia de algún acto jurídico, que en realidad oculta otro o parte de otro, al respecto dice Acosta-Madiedo que:

...la simulación es el acuerdo entre dos o más personas para fingir jurídicamente la existencia de un negocio, o de sus elementos. La acción de simulación puede ser intentada por las partes del negocio o por terceros perjudicados por aquel, y quien la alegue tendrá la carga de demostrarla. En este ámbito se facilita la labor judicial de encontrar la verdad detrás del negocio parante y declararla, haciendo desaparecer el negocio o sus elementos ficticios, pues el juez tiene mayor libertad de apreciación probatoria y menor exigencia de congruencia fáctica²³⁷.

Por su parte el código sustantivo civil federal, define dentro de su artículo 2180 al acto simulado, como aquel en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas²³⁸.

Al respecto Ferrara refiere, que:

²³⁵ Velásquez, Restrepo, *La simulación en los negocios civiles y mercantiles*, Revista de la facultad de derecho y Ciencias políticas, Universidad Pontificia Bolivariana, Bogotá, Colombia, 1988.

²³⁶ Galindo Garfias Ignacio *simulación*, Diccionario jurídico mexicano, Porrúa, 2004, México, Pág. 3467.

²³⁷ Acosta-Madiedo, Carolina, *Simulación de actos jurídicos: Teoría, acción y los efectos de su declaración*, Revista de derecho, No 34, Barranquilla, Colombia, 2010, Pág. 378.

²³⁸ Cfr. Con el artículo 2180 del Código Civil Federal, vigente 2022.

“Es simulado todo aquel que tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto como aparece, lo que pareciera un negocio serio y eficaz, es en realidad mentiroso y ficticio, que tiene como finalidad engañar o provocar una ilusión de que se celebró lo establecido, cuando en realidad no se llevó a cabo o se celebró otro distinto”

239.

En ese sentido podemos encontrar que para que un acto sea simulado se necesita que cuente con las siguientes características:

- Una declaración discordante con la intención de manera deliberada.
- Esta debe ser concertada por acuerdo entre las partes; y
- Se realiza para engañar a terceras personas.

Es importante distinguir entre simulación Absoluta y relativa, conforme a nuestro Código Civil Sustantiva federal, es absoluta cuando el acto jurídico celebrado nada tiene de real, por lo que no produce efectos jurídicos, será nulo e inexistente y es relativa cuando se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter, este al ser descubierto este acto no será nulo, sino existe una ley que así lo declare²⁴⁰.

Dentro de nuestra legislación establece que la nulidad de los actos simulados la pueden solicitar (ante un juez de lo civil) los terceros que se vean perjudicados con el acto o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la hacienda pública²⁴¹.

Para Ferrara, la simulación puede ser de dos formas, la absoluta y la relativa, mismo que al respecto dice:

...la simulación relativa consiste en un disfraz de los actos, es decir se celebra algún acto jurídico determinado, pero en realidad se pretende realizar

²³⁹ Ferrara, Francisco; *La simulación de los negocios Jurídicos*. Trad. Atard y de la Puente, Editorial Revista de derecho Privado, Madrid. 1961 pág. 43.

²⁴⁰ Cfr. Con el artículo 2181 del Código Civil Federal, vigente 2022.

²⁴¹ Cfr. Con el artículo 2183 del Código Civil Federal, Vigente 2022

Otro distinto, así, los contratantes realizan un negocio verdadero, que oculta bajo una forma que su naturaleza parezca secreta. Solo sirve para engañar al público, pero detrás de esa falsa apariencia se esconde la verdad de lo que las partes han querido realizar y substraer al conocimiento de los terceros.²⁴²

...Es negocio absolutamente simulado el que, existiendo en apariencia, carece en absoluto de un contenido serio y real. Las partes no quieren el acto, sino tan sólo la “ilusión exterior” que el mismo produce. El negocio se limita a una forma vacía destinada a engañar al público...²⁴³

En sentido similar se pronuncia Roca Mendoza al referir que:

...La acción de simulación absoluta o relativa y aquella revocatoria dan lugar a dos distintas demandas diversas por contenido y finalidad y guardan dos pretensiones separadas. La primera, aquella de simulación, se refiere a un acto que se afirma existente solo en apariencia, sea porque no es querido en absoluto por las partes, sea porque es diverso de aquello realmente querido por los contrayentes y están en el acuerdo de que permanezca así para el mundo jurídico y reconducirlo en la realidad conforme a sus verdaderas voluntades. La segunda, la pauliana, por el contrario, presente un negocio jurídico existente, realizado con conocimiento del perjuicio que ocasionaría a los intereses de la parte contratante²⁴⁴...

Es claro entonces que la simulación absoluta de un negocio jurídico califica como aquella que carece en absoluto de un contenido serio y real. En donde las partes no quieren el acto, sino solo la ilusión que producen, es un fantasma que se

²⁴² Ferrara, Francisco; *La simulación de los negocios Jurídicos*. Trad. Atard y de la Puente, Editorial Revista de derecho Privado, Madrid. 1961 pág. 205

²⁴³ Ferrara, Francisco; *La simulación de los negocios Jurídicos*. Trad. Atard y de la Puente, Editorial Revista de derecho Privado, Madrid. 1961 pág. 173

²⁴⁴ Roca Mendoza, Oreste, *Consideraciones jurídicas sobre la denominada acción paulina*, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de derecho y Ciencia Política, Lima, Perú, 2011, Pág. 07

dedica a engañar al público, se encuentra ligada a realizar un acto fraudulento tendiente a causar un perjuicio a terceros, mientras que la simulación relativa va encaminada a disimular una ilegalidad, es un disfraz, en donde existen dos negocios, el manifestado y el oculto.

Para poder descubrir la simulación, la carga probatoria, esta se realizará bajo la libertad probatoria para demostrarla, aunque casi siempre se realiza a través de pruebas de carácter indiciario, y, siempre corre a cargo de la interesada en que se deleve el verdadero acto jurídico, toda vez que los actos jurídicos por regla general se presumen auténticos hasta que no se demuestre lo contrario, es decir, todo acto jurídico viene aparejado de una presunción de legalidad y veracidad, presunción que podrá ser destruida únicamente a través de acreditar que el acto ha sido simulado.

...Los negocios jurídicos gozan de presunción de veracidad, en tanto no se demuestre lo contrario. En este sentido, la carga de demostrar la disparidad entre la voluntad interna, real y su exteriorización ontológica, radica en quien pretende desvirtuar la presunción. Así las cosas, cuando quien alega la simulación falla en demostrarla, habrá de estarse mejor a la realidad de aquello que se hizo público²⁴⁵...

Por cuanto hace a los efectos de la simulación relativa, nuestro código sustantivo civil establece que después de que un acto simulado se anule, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere, con la única excepción cuando por el acto jurídico simulado, la cosa o derecho haya pasado a un tercero de buena fe. Mientras que, cuando se trate de simulación absoluta, ésta no producirá efecto jurídico alguno²⁴⁶.

En sentido similar expresa Acosta-Mediedo, al mencionar que:

²⁴⁵ Acosta-Mediedo, Carolina, *Simulación de actos jurídicos: Teoría, acción y los efectos de su declaración*, Revista de derecho, No 34, Barranquilla, Colombia, 2010, Pág. 378

²⁴⁶ Cfr. Con el Artículo 2184 del Código Civil Federal, Vigente 2022

...los efectos de la simulación dependen, de las especie de simulación que se declare, la simulación absoluta conlleva ineludiblemente a que todo el negocio desaparezca del mundo jurídico, la simulación relativa presupone la ineludible existencia de un acto dispositivo al aparente, solo se disuelve lo ficticio, quedando en pie todo aquello que las partes realmente quisieron celebrar con los derechos y obligaciones inherentes a dicho tipo negocial, a menos que ocurra alguna circunstancia que obligue al juez a restarle fuerza jurídica al negocio deseado...²⁴⁷

2.4 Simulación Fiscal

Por cuanto hace a la simulación, también la materia fiscal, estableció su propio sentido de simulación, aún y cuando esta figura ya era referida desde la creación del código fiscal federal, en el año 2014 se con la adición del artículo 69-b, tomó nueva relevancia este concepto, ya que todos los actos jurídicos declarados inexistentes, en caso de que la EFO no acreditara los elementos de existencia, y la EDO no acreditara la prestación del servicio “materialidad” de las operaciones amparadas o esta no sacara de su contabilidad los CFDIS declarados inexistentes, podrían tomarse éstos como contratos o actos jurídicos simulados para los efectos previstos dentro del Código de la materia.

Hasta ese momento, ni el mencionado artículo ni ningún otro le concedía facultades a la autoridad fiscal para declarar simulaciones de actos jurídicos, sino fue hasta el 12 de noviembre del año 2021, entrando en vigor hasta el primero de enero del año 2022, en el que por primera vez en la historia moderna de nuestro país se les concede esta facultad a las autoridades fiscales, al adicionarse el artículo 42-b al CFF.

Esta facultad otorgada por gracia legislativa, al igual que la inexistencia, solo puede ser declarada para efectos fiscales, lo que de suyo ya trae problemáticas similares a la ficción jurídica mencionadas en el apartado de la inexistencia fiscal.

²⁴⁷ Acosta-Mediedo, Carolina, *Simulación de actos jurídicos: Teoría, acción y los efectos de su declaración*, Revista de derecho, No 34, Barranquilla, Colombia, 2010, Pág. 380

En el que medularmente, se les otorga a las autoridades hacendarias la facultad de declarar la simulación de actos jurídicos a través de sus facultades de comprobación para efectos fiscales, para que a través de una resolución debidamente fundada y motivada declare la existencia del acto y develando el verdadero acto jurídico realizado el cual será tomado como el hecho imponible²⁴⁸.

El referido artículo nos remite al artículo 50 del propio código, cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas, esta determinación de declarar la existencia del acto debe realizarse en el propio acto de determinación de la situación fiscal del contribuyente, es decir dentro de un plazo máximo de seis meses contando a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita domiciliaria o concluya la revisión de gabinete²⁴⁹.

Este mencionado artículo 42-b del CFF establece la obligación a la autoridad hacendaria de acreditar la simulación, pues en su resolución por lo menos deberá identificar el acto jurídico simulado y el realmente celebrado, cuantificando el beneficio fiscal obtenido, señalando cuales son los elementos por los que determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto, otorgándoles libertad probatoria para acreditar lo anterior, incluyendo pruebas presunciones²⁵⁰.

Es claro que el ordenamiento fiscal, intenta regir la materia tributaria como una rama distinta y exclusiva del derecho, en la que pretendiendo facilitar su labor recaudatoria, el legislador, transforma o adecua, entrelaza y desenlaza figuras jurídicas propias de otras materias como lo son la inexistencia y simulación que se encontraban dentro de la materia civil ahora también son parte de la materia fiscal.

También que la inexistencia y la simulación son dos figuras jurídicas diferentes, que no deben ser confundidas y mucho menos utilizadas como

²⁴⁸ Cfr. Con el primer párrafo del artículo 42-b del Código Fiscal de la Federación, Vigente 2022.

²⁴⁹ Cfr. Con el primer párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, Vigente 2022.

²⁵⁰ Cfr. Con los párrafos tercero y cuarto del artículo 42-b del Código Fiscal de la Federación, Vigente 2022.

sinónimos, ya que sus consecuencias de hecho y derecho son muy distintas entre sí, especialmente en la materia fiscal, ya que, el tráfico de comprobantes fiscales es un delito que se realiza a través de la simulación de operaciones, no así por la inexistencia, este delito va encaminado a castigar a los EDOS y no a los EFOS, bueno, si es que logra la autoridad hacendaria probar en tribunales los requisitos que el mismo artículo 42-b le exige para declarar la simulación para efectos fiscales, ya que a la fecha de terminación de la presente investigación no existen precedentes judiciales al respecto.

Tabla Comparativa Número 2

Simulación Civil v/s Simulación Fiscal

	Simulación Civil	Simulación Fiscal
¿Quién puede solicitarla?	Terceros Perjudicados o el Ministerio Público	La autoridad hacendaria
¿Quién la declara?	Un Juez	La autoridad hacendaria
¿Qué requiere para declarar la simulación?	<ul style="list-style-type: none"> • La existencia de una declaración discordante • El concierto entre las partes • Que se engañó a terceros 	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar el verdadero acto jurídico • La intención de las partes de simular • La cuantificación del beneficio obtenido
¿A quién afecta su declaración?	A las partes involucradas en el acto jurídico	A la EDO's o persona que recibió el CFDI, mas no a la que lo emite EFO's
¿Cuáles son sus efectos?	Develar el acto verdadero realizado.	Establecer el hecho imponible a partir del verdadero acto realizado.

Elaboración Propia

Importa analizar los problemas que estas conductas acarrearán las cuales sin duda van más allá de un simple problema económico, como pudiera suponerse, sino que al ser utilizado para diferentes actividades que dañan el tejido social, por lo que en adelante trataremos de puntualizar las principales afectaciones que sufre un país al permitir esta conducta, abordando nuestro estudio los efectos sociales y económicos que provoca.

3 Problemática Social

El problema de la venta y compra de facturas ahora CFDI's no es exclusivo del binomio contribuyente y autoridades, sino que, por su propia naturaleza, sus efectos irradian a la sociedad en diversos rubros, entre los que destacan:

En primer lugar, debemos atender al tipo de interés jurídico que lesiona el Tráfico de comprobantes fiscales por internet TdeCFDI's, entendiendo en palabras muy simples, que, bien jurídico, se refiere al interés que alguien tiene sobre algún bien llamándole jurídico, por encontrarse protegido por el derecho; podemos decir en consecuencia, que bien jurídico, es todo aquello a que se tiene derecho.²⁵¹

Por su parte la Suprema Corte de Justicia, se ha pronunciado sobre el interés legítimo que deben de tener los quejosos para solicitar la instauración de un juicio de amparo, en que se deberán acreditar tres elementos a) que exista una norma constitucional en la que se establezca o tutele algún interés difuso, en beneficio de una colectividad determinada; b) el acto reclamado trasgreda ese interés difuso, ya sea de manera individual o colectiva; y, c) el promovente pertenezca a esa colectividad²⁵².

En este sentido podemos intuir que el fenómeno del TdeCFDI's, conlleva en el fondo un interés legítimo vulnerado para todos aquellos pagadores de impuestos,

²⁵¹ Véase Rodríguez, Mejía Gregorio, *Evasión Fiscal*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado Nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero abril de 2001, p. 291.

²⁵² Cfr. Tesis 2ª./J. 51/2019 (10ª), Gaceta del semanario judicial de la federación, libro 64, marzo 2019, tomo II, p. 1598.

que lo hacen bajo la norma sin buscar una disminución ilegítima de su obligación, por lo que es preciso preguntarnos ¿Cuál es ese bien jurídico protegido dentro del derecho fiscal?

Como es de conocimiento generalizado, la vida económica del Estado, es proporcionada por todos los ciudadanos que contribuyen con el pago de sus obligaciones fiscales, es decir, la sostienen todos los que se ubican en el hecho generador del crédito fiscal, por lo que si alguien afecta esa vida económica, por algún medio, como puede ser la evasión fiscal, está afectando a todos aquellos que si cumplen; se trata de lo que se suele llamar “interés difuso”²⁵³ pues corresponde a todos y a cualquier causante cumplido, y aun a quienes sin ser causantes reciben el beneficio de los servicios que presta el Estado apoyado en la economía de la hacienda pública.

El negocio de la compra y venta de comprobantes electrónicos, conlleva una complicación en su determinación, al momento de que, por lo menos en apariencia, contienen los mismos elementos que el universo de CFDI’s que se emiten a nivel nacional.

3.1 Economía Subterránea, Sumergida o informal

El tráfico de comprobantes fiscales como negocio, indudablemente forma parte de la economía del país, sin embargo, existen debates al tipo de economía a la que pertenece, pues puede confundirse con la economía informal, subterránea o hasta en algunas ocasiones como formal.

En ese tenor y para los efectos de que no confundir los términos, es preciso entender que economía formal, es toda aquella que el estado puede ver y regular, es decir, existe un procedimiento bien definido de todas las operaciones que se

²⁵³ Entiéndase por interés difuso, a aquellas situaciones jurídicas no referidas a un sujeto como individuo, sino que pertenecen a una pluralidad de sujetos más o menos determinada o indeterminable que están vinculados únicamente por circunstancias de hecho en una situación específica que los hace unificarse colectivamente para acceder a un derecho les es común. (AD 452/215, Tribunales de Circuito, décima época, Gaceta del seminario judicial de la federación, 26 de septiembre 2016).

llevan a cabo dentro de un territorio determinado, por otro lado, dentro de la economía informal, si pueden existir confusiones, puesto que se ha utilizado como sinónimo de economía sumergida, subterránea, irregular, informal, escondida, gris, sombra, clandestina, paralela o negra²⁵⁴.

Todas esas connotaciones tienen como común denominador el que identifican actividades comerciales de prestación de servicios o bienes desarrolladas al margen del derecho y que tienen como única finalidad la de generar ingresos económicos a la persona o personas que la realizan, así no todas las personas que se encuentran dentro de la informalidad aunque su operación se encuentre al margen del derecho, no necesariamente son delincuentes puesto que sus conductas no se encuentran tipificadas como delitos, en este supuesto se encuentra la economía informal pura²⁵⁵.

Eaton coincide con nuestra apreciación al establecer que:

la economía sumergida es un nombre general para muchos tipos de actividad económica, y significa diferentes cosas para diferentes personas o agencias, por lo que es un término inexacto, refiriéndose en términos generales que es la actividad económica legal o ilegal que no puede ser gravada o medida, pues se presume que las personas que se encuentran en esta economía son agentes económicos consientes por lo menos de forma pasiva, que la si son descubiertos por las autoridades tendrían que pagar impuestos y posiblemente otras consecuencias legales²⁵⁶.

En algunas ocasiones, el pago no pago de impuestos se pueden deber a muchas causas, entre ellas, la frágil vigilancia y poca posibilidad de detección por

²⁵⁴ Véase Feige, Edgar L., *Revised estimates of the Underground Economy: Implications of US Currency Held Abroad*, The univesity of Wisconsin-Madison, USA 1997, p. 154

²⁵⁵ Véase Ríos, Gabriela, *Economía Informal: el lado siniestro del Estado Mexicano*, Puede localizarse en: RIOS, Granados Gabriela, (coord.) *Derecho y Economía Informal, retos de política Pública*, Tirant lo Blanch, México, 2015, p 402

²⁵⁶ Véase Easton Stephen, Veldhuis Niels, *The size of the underground economy: a review of estimates*. Simon Fraser University. Simon Frasesr iniversity, 2001, p. 7.

las autoridades hacendarias, por lo que la o las personas que se encuentran dadas de alta en el Registro Federal de contribuyentes, sabedores de que tienen que pagar impuestos deciden no hacerlo pues sopesan el costo beneficio que su conducta les proporciona, sin embargo puede ser que este contribuyente si pague parte de sus contribuciones y decida no pagar otras, por lo que en muchas de las ocasiones la economía informal convive con la formal²⁵⁷.

En el mismo sentido se le denomina a la economía informal, a la producción en pequeña escala o a actividades artesanales que se originan principalmente en países subdesarrollados y el termino de economía escondida y subterránea generalmente se asocia con la evasión de impuestos. El término de economía paralela y negra se vincula generalmente al lavado de dinero o de activos, en tanto que la economía no oficial o no registrada se refiere a aquellas actividades que escapan a la vigilancia del estado²⁵⁸.

Por otra parte, se ha definido a la economía subterránea o sumergida como el volumen total de dinero negro que circula en un país, es decir, el conjunto de transacciones monetarias no declaradas de forma correspondiente a las autoridades fiscales o monetarias competentes. Siendo este tipo de economía de especial cuidado para los países puesto que imposibilita a los estados recaudar de forma justa y proporcional conforme a su Producto Interno Bruto real²⁵⁹.

Dentro de un estudio denominado “crisis y economía sumergida en norte de Santander”²⁶⁰ se establece una taxonomía de las economías sumergidas, basado

²⁵⁷ Véase Ríos, Gabriela, *op. cit.*

²⁵⁸ Véase Arango, Carlos, Et. Al. *Economía subterránea en Colombia, 1973-2003: una medición a partir de la demanda de efectivo*, Banco de la República de Colombia, Borradores de economía No. 335, p. 6.

²⁵⁹ Véase Caballero Ferrari Federico, Economipedia, <https://economipedia.com/definiciones/economia-sumergida.html>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

²⁶⁰ Véase Ramírez, Jorge y Mofrovejo, Jhoana, Et. Al. “Crisis y economía sumergida en Norte de Santander (Colombia),” *Revista Espacios*, v. 39, n. 16, 2018, p. 4

en Edgar Feige, mismo que tiene como finalidad determinar sus componentes y elementos, misma que se encuentra desarrollada en el siguiente cuadro²⁶¹.

Tabla comparativa Número 3

Taxonomía de la economía sumergida		
Actividades de economía sumergida	Definición	Ejemplo
Economía ilegal o subterránea	Actividades económicas que violan los estatutos legales que definen el ámbito de aplicación de las formas legales (legítimas) de producción y distribución,	Tráfico de drogas, contrabando, lavado de activos, cambio de divisas en mercado "negro"
Economía no declarada	Actividades económicas que eluden y evaden las normas fiscales establecidas legalmente en códigos, leyes nacionales e internacionales.	Elusión o evasión de tasas, aranceles, normas e impuestos.
Economía no registrada	Actividades económicas que eluden las normas institucionales que definen los requisitos de información de los organismos de estadística del gobierno.	No registro o subregistro de actividades económicas: Producción y consumo desde los hogares
Economía informal	Actividades económicas que evitan los costos y están excluidos de los beneficios y derechos incorporados en las leyes y normas administrativas.	Relaciones de propiedad, licencias comerciales, contratos laborales, captación financiera, sistemas de seguridad social y de crédito de venta ambulante, etc.

Fuente: Elaboración Propia, con datos de Ramírez, Jorge y Mofrovejo, Jhoana²⁶²

²⁶¹ Véase Feige, Edgar L., *Defining and estimating underground and informal economies: The new institutional economics approach*, Universidad de Wisconsin- Madison, publicado en *World Development*, v. 18, n. 7, 1990.

²⁶² Véase Jorge y Mofrovejo, Jhoana, *op. cit.*

Ejemplo de lo anterior, se pueden encontrar dentro del comercio ambulante, en donde el comerciante, que vende cualquier tipo de bienes, en algunas ocasiones no tiene ni registro federal de contribuyentes, causando con su conducta un daño a las haciendas de los estados, puesto que el estado deja de percibir ingresos por las relaciones comerciales que se desarrollan en esta modalidad, no obstante, este tipo de economía a pesar de ser ilegal, no es considerada como delito. En cambio, el ciudadano que, si se encuentra registrado como contribuyente, que decide por alguna circunstancia no pagar o pagar solamente alguna parte de las contribuciones que le corresponde, haciendo uso de la compra de comprobantes fiscales, si está cometiendo una conducta delictiva, cayendo las ganancias realizadas por esta actividad dentro de la economía subterránea.

Así, se considera indispensable hacer énfasis que la economía sumergida o subterránea, negra o paralela, son aquellas que se construye a partir de todas las actividades económicas ilícitas proscritas como delito por la ley, por ende, deben ser sancionadas por el derecho penal, fiscal y administrativo sancionador.

Ahora bien, como ya se comentó, la compra y venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, tiene la gran complejidad de que en la forma las operaciones comerciales son muy similares, a las que realiza el universo de empresas nacionales y extranjeras que tienen operaciones en nuestro territorio nacional, puesto que tanto quien vende el comprobante EFO, como quien lo adquiere EDO, son personas físicas o morales que se encuentran debidamente registradas ante un padrón de contribuyentes, no se encuentran en la clandestinidad, cumplen con sus obligaciones formales impositivas, presentan declaraciones y en caso de declarar utilidades, llegan a pagar impuestos ISR e IVA, también generan empleos y pagos de cuotas al seguro social, en apariencia cumplen con todos los requisitos para catalogarse dentro de la economía real y por este hecho podría pensarse que la economía que generan se encuentran dentro de la formalidad, pero se aleja de esta formalidad al develar la verdadera intención de simular operaciones, tipificándose esta conducta sancionada legislativamente como delito de mera conducta según la SCJN, y por tanto, no requieren de un resultado

para que se configure, por lo que no es necesaria de una declaratoria de perjuicio por parte de la SHCP para estar en condiciones de proceder penalmente²⁶³.

DEFRAUDACIÓN FISCAL PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DERIVADO DE SU NATURALEZA JURÍDICA SE DESPRENDE QUE ES UN ILÍCITO DE MERA CONDUCTA. Los delitos de mera conducta son los que describen como punible el simple comportamiento del agente y, por ello, el legislador ha considerado que la conducta por sí misma, dada su potencialidad criminosa, debe ser objeto de represión penal, independientemente del resultado que pueda producir; en cambio, los delitos de resultado se caracterizan porque la sola conducta no es suficiente para su incriminación, sino que se hace necesaria la producción de un evento dado, de tal manera que si éste no se realiza, el hecho carece de tipicidad plena. De esta forma, el delito de defraudación fiscal previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación que dice: "Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. ...", se trata de un ilícito que en atención a su contenido o forma de integración fáctica, es de los llamados de mera conducta, es decir, no exige la producción de un resultado material, pues tiene su consumación cuando se consignan en las declaraciones (que se presentan para efectos fiscales) deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes, por lo que la conducta descrita, por sí sola, es suficiente para acreditar el cuerpo del delito, pues se trata de un delito unisubsistente, es decir, configurado por un solo acto, en este supuesto consistente en consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, o a los determinados conforme a las leyes, sin que lo anterior implique que la conducta no genere un resultado

²⁶³ Cfr. Artículo 92 del CFF.

*que pudiere causar un perjuicio al fisco federal; sin embargo, ello no es un elemento integrador del cuerpo del delito*²⁶⁴.

En México, se estimó que en un periodo de 5 años de 2014 al 2019 se movió por economía sumergida a través de la venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes, una cantidad cercana a los \$2,000,000,000,000.00 (dos billones de pesos)²⁶⁵, cantidad que para darnos una idea, equivaldría a casi a dos veces el presupuesto del Instituto Mexicano del Seguro Social para este 2022, pues según el gasto programable para este año será de \$1,010,840, 765,109 pesos,²⁶⁶ o un aproximado de 41 años de las participaciones federales que recibirá el estado de Tabasco para ese año, pues para el 2022, se le asignó la cantidad aproximada de \$48,393,300,000.00 (Cuarenta y ocho mil trescientos noventa y tres millones trescientos mil pesos)²⁶⁷.

Como puede observarse, sin duda, el fenómeno del tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, es un problema económico grave, pero no es el único que se genera, pues existe otros que atraen problemas sociales que de manera directa o indirecta afectan de una importante manera al desarrollo de la nación, económica, de seguridad social y laboralmente, pues por una parte, afectan seriamente el mercado comercial, provocando competencia desleal, ayudan al incremento de la delincuencia, ya que la experiencia nos ha mostrado que estos documentos se utilizan para encubrir diversos delitos, asimismo, estos comprobantes fiscales han sido utilizados como

²⁶⁴ Cfr. Tesis I.60.P.55 P *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVII, abril de 2003, p. 1074.

²⁶⁵ Denuncia pública realizada por el Diputado Alfonso Ramírez Cuellar perteneciente a la bancada del movimiento de regeneración nacional MORENA, en septiembre del 2018. Puede ser localizado en: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Funcionarios-publicos-los-mayores-demandantes-de-facturas-falsas-20180926-0121.html>, última consulta 8 de octubre de 2023.

²⁶⁶ Cfr. Artículo 5 de la Ley de Presupuesto de Egresos de la federación para el Ejercicio Fiscal 2022.

²⁶⁷ Véase Análisis de los recursos Federales Identificados en el Presupuesto de Egresos de la Federación 2022, emitido por la Dirección de Finanzas en febrero 2020.

vehículo para realizar estrategias que se encuentran en detrimento de los trabajadores en las relaciones obrero patronales.

3.2 Competencia desleal

Competencia desleal puede entenderse en términos generales como todo acto de competencia contrario a las prácticas de lealtad y honestidad del ámbito industrial y comercial²⁶⁸.

La ley española de competencia desleal en su artículo cuarto, refiere que se reputa desleal todo comportamiento que resulte objetivamente contrario a las exigencias de la buena fe, entendiéndose por ello el comportamiento de un empresario o profesional contrario a la diligencia profesional conforme a las prácticas honestas del mercado, que distorsione o pueda distorsionar de manera significativa el comportamiento económico del consumidor medio o del miembro medio del grupo destinatario de la práctica²⁶⁹. La República de Chile, el artículo tercero de la Ley 20,169, reputa como competencia desleal, toda conducta contraria a la buena fe o a las buenas costumbres que, por medios ilegítimos, persiga desviar clientela de un agente del mercado²⁷⁰.

En México el artículo sexto bis del Código de Comercio refiere que los comerciantes deberán realizar sus actividades de acuerdo a los usos honestos en materia industrial o comercial, por lo que se abstendrá de realizar actos de competencia desleal.²⁷¹

De las definiciones realizadas en los diferentes ordenamientos de los países invocados, podemos entender que, aunque sus conceptos son diferentes, si tienen

²⁶⁸ Véase CEOE Confederación Española de Organizaciones Empresariales, *Empresas y economía sumergida*, Islas Canarias, España, 2017, p. 8.

²⁶⁹ Cfr. Ley 3/1991, de 10 de enero de competencia desleal, Jefatura del estado, España 1991.

²⁷⁰ Cfr. Ley 20169 que regula competencia económica y la competencia desleal, promulgada el 2 de febrero de 2007, con su última reforma publicada el 4 de julio de 2019. Chile.

²⁷¹ Cfr. Nuevo Código de Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de octubre de 1889, con su última reforma el 23 de marzo de 2018.

puntos de coincidencia para que se verifique la competencia desleal es necesario que se encuentre por lo menos tres elementos:

1. Exista una conducta,
2. Que ésta sea contraria a la buena fe o a las buenas costumbres, y
3. Que se realice la conducta a través de medios ilegítimos.

Es precisamente este último apartado el que nos lleva a poner sobre el debate si es ilegítimo y atenta contra la buena fe y las buenas costumbres comerciales, el uso de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas o inexistentes.

La ley de renta establece que las personas físicas y las morales están obligadas al pago de ese impuesto por todos los ingresos que se obtengan en el territorio nacional o que la fuente de riqueza provenga de éste, la tasa impositiva de este impuesto es variable dependiendo de factores como la calidad de la persona, si es física o moral, de la actividad que se realice y el régimen en el que se encuentre, no obstante en términos generales es del 30% y 35% para personas morales y físicas respectivamente, permitiéndose realizar deducciones por la compra o adquisición de bienes o servicios²⁷².

Por su parte la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, a su vez la tasa general es del 16% mismo que el contribuyente deberá trasladar a las personas que adquieran los bienes o servicios mencionados, por lo que el ciudadano deberá pagar la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios²⁷³.

²⁷² Cfr. Ley de Impuesto sobre la renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, con su última reforma el 12 de noviembre de 2021.

²⁷³ Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, con su última reforma el 12 de noviembre de 2021.

En ambos casos, para comprobar el ingreso real de las personas ya sean físicas o morales se requiere de comprobantes fiscales CFDI's, que acrediten las erogaciones por bienes o servicios recibidos, que hayan sido estrictamente indispensables para obtener el ingreso percibido, por lo que el contribuyente al adquirir un comprobante fiscal por un bien o servicio que realmente no se realizó, sino que la operación fue simulada, logra con eso incrementar sus deducciones, reduciendo por ende la cantidad que debería de pagar por ambos impuestos.

De esa manera, los contribuyentes que evaden la obligación tributaria, a través del TdeCFDI's, adicional a lesionar el interés jurídico del estado, al no pagar impuestos o pagar menos de lo que les correspondería se colocan en una mejor ventaja competitiva contra el resto de su competidores, ya que estos no contribuyen al gasto público acorde a su verdadera capacidad económica, volviéndose injusto el hecho de que sólo una parte de la población pague por los servicios públicos que todos gozamos, causando una carga mucho más elevada a quienes sí cumplimos con nuestras obligaciones fiscales, permitiendo ofertar sus productos o servicios a mejores precios que sus competidores²⁷⁴.

En ese sentido, aunque en otra realidad delictiva, como señala Fabian Caparros, citado en Ballesteros Sánchez²⁷⁵, "La corrupción genera corrupción, por lo que los competidores honestos, se ven apartados del juego sino se adhieren a las reglas del sistema", de manera similar pasa con el fenómeno de estudio, en el que las empresas se ven obligadas a consumir más comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, que sus oponentes, para si quieren seguir en el juego empresarial arrojándolas a una espiral perniciosa, en la que se es necesario adquirir dichos comprobantes para entrar en

²⁷⁴ Véase Aguirre, Quezada Juan Pablo y Sánchez Ramírez, María Cristina; *Evasión Fiscal en México, Cuaderno de Investigación*; Dirección General de análisis Legislativo, 55 Senado de la República; febrero 2019, p. 6.

²⁷⁵ Véase Ballesteros Sánchez, Julio, *Responsabilidad penal y eficacia de los programas de cumplimiento normativo en la pequeña y la gran empresa*, Tirant lo Blanch, España, 2021, p. 121-123.

el mercado y comprar más para continuar en él, convirtiéndose en una condición *sine qua non* para continuar con sus operaciones comerciales.

Dentro del siguiente ejemplo, podemos ver que los grandes ganadores de manera prelativa, son la Empresa que Deduce Operaciones simuladas EDO, y la que factura operaciones simuladas EFO, siendo el aparentemente el único perdedor el Estado, que dejaría de recaudar a través de la Secretaría y hacienda y crédito Público, las utilidades de aquellas. De esta manera, si la comisión cobrada por la EFO, fuera de un 10% el estado dejaría de percibir \$4,600.0 (cuatro mil seiscientos), correspondiendo a la EFO \$1,000.0 (mil pesos) y a la EDO ganaría \$3,600.0, es decir que esta última tendría ese diferencial económico para reducir los costes de los bienes o servicios que presta, en comparación con sus competidoras, las cuales se encontrarían en franca desventaja por ser un contribuyente cumplido

Figura 2 Ejemplo EDO Competencia desleal

	Operación Normal	Operación Simulada	
Ingresos	\$30,000	\$30,000	
Gastos	\$15,000	\$25,000	\$40,000
Base Gravable	\$15,000	\$5,000	
<hr/>			
Impuesto ISR	4500	1500	30%
Impuesto IVA	1200	800	16%
<hr/>			
Total	5700	2300	

Fuente: Elaboración Propia

El tema ha tenido tanta relevancia, que diversas dependencias han hecho énfasis en el control de la economía sumergida a nivel mundial, organizaciones y dependencias privadas se han manifestado para tratar de atacar dicha problemática social, por ejemplo, en Murcia España, la Federación Regional de Empresarios del Metal FREMM, ha convocado a todos los empresarios del metal y sociedad en general, para realizar un plan de actuación contra la economía informal, en lo que destaca la creación de un Observatorio Regional contra la Economía Sumergida y

la Competencia desleal, en la que proponen, participen tanto las empresas del metal, sindicatos, sociedad autónoma, autoridades del trabajo y de la federación de Municipios, así como el establecimiento de un canal de denuncia y una campaña de conciencia ciudadana²⁷⁶.

3.3 Como vehículo para encubrir otros delitos

El Tráfico de comprobantes fiscales, no solo afecta la economía nacional y la de los comerciantes cumplidos, sino que también pueden ser utilizados como medio para encubrir otros delitos, entre los más destacados por la gravedad de sus sanciones, podemos encontrar el desvío de recursos públicos, ya que la historia reciente de nuestro país, ha demostrado una y otra vez la idoneidad de estos comprobantes para disfrazar gastos que nunca se llegaron a concretar, pero que si fueron pagados, para que el dinero retirado del erario público se deposite a funcionarios públicos o algún testaferro y para ello basta mencionar como ejemplos conocidos, el caso de Veracruz con el exgobernador Javier Duarte y el caso denominado estafa maestra, los cuales analizaremos de manera somera para dar una idea de la magnitud de esta problemática, aclarando que estos casos de estudio son apenas una muestra representativa sobre este fenómeno social.

Primeramente, el caso de Veracruz cuando era gobernador Javier Duarte de Ochoa, se ha acreditado a través de investigaciones periodísticas del portal de noticias denominado Animal político, que se efectuaron irregularidades en su administración (2010 a 2016), donde por lo menos cuatro dependencias estatales otorgaron a través de asignación directa o licitaciones simplificadas, setenta y tres contratos a 21 empresas, por un monto de 645 millones de pesos en un periodo de dos años específicamente entre el 2012 y 2014.

El Servicio de Administración Tributaria identificó treinta y tres empresas fachadas (Empresas que Facturan Operaciones Simuladas), a la que el gobierno les otorgó contratos por más de 3 mil 600 millones de pesos, catalogándola de esta

²⁷⁶ Véase Federación Regional de Empresarios del Metal Murcia, *Plan de Actuación del Sector Metal contra economía sumergida*, 2016 – 2020.

manera ya que existía coincidencia entre los socios, en las que el representante legal fungía al mismo tiempo como socio en otras, los domicilios fiscales declarados se encontraban en zonas económicas de muy escasos recursos, por lo menos 15 empresas fueron creadas en el año 2012²⁷⁷.

Se detectó por parte de la Auditoría Superior de la Federación, que en este caso participaron nueve secretarías de estado, Finanzas, con más de \$1,459,180,007, Desarrollo Social \$635,538,11, Agricultura \$552,000,000, Desarrollo Integral de la Familia \$415,078,432, Educación \$216,095,323, Gobernación \$138,918,807, Salud \$78,461,325, Infraestructura \$ 62,966,079 y protección civil con \$59,010,132²⁷⁸.

La PGR señaló que Duarte era responsable de “dirigir una organización criminal que operó en Veracruz, a través de la cual se desviaron cantidades millonarias de recursos públicos, utilizando para ello empresas fantasma y prestanombres, con la finalidad de invertirlo en propiedades y otros bienes en beneficio de él, de su esposa y de su familia. El exgobernador Javier Duarte de Ochoa, fue detenido en Guatemala, por los delitos de delincuencia organizada y recursos de procedencia ilícita y fue condenado a nueve años de prisión, con la posibilidad de salir en cuatro por buena conducta, se le decomisaron 40 propiedades, y exonerado de la reparación del daño²⁷⁹.”

El exgobernador a la fecha, es el único funcionario público sentenciado y en prisión por este caso, ya que, si fueron detenidos preventivamente algunos

²⁷⁷ Véase Periódico la Jornada, “*Duarte, emblemática historia de corrupción*”, 16 de abril 2017, México, <https://www.jornada.com.mx/2017/04/16/politica/004n1pol>, última consulta 8 de octubre de 2023.

²⁷⁸ Véase Duran, Valeria, et al., *Fabrica de empresas fantasma desvió de más de 3 mil 617 Millones de pesos en Veracruz*, <https://www.animalpolitico.com/red-karime-duarte/fabrica-de-empresas-fantasma-desvio-mas-de-3-mmdp-de-veracruz.html>, última consulta 8 de octubre de 2023.

²⁷⁹ Véase Ángel, Arturo, *Si su señoría: Duarte aceptó su culpabilidad para obtener solo 9 años de cárcel...4 si se porta bien*, Animal Político, 27 de septiembre de 2018, México. <https://www.animalpolitico.com/las-empresas-fantasma-de-veracruz/entrada.php?slug=duarte-justicia&id=duarte-justicia>, última consulta 8 de octubre de 2023.

funcionarios, todos lograron modificar la medida cautelar de prisión preventiva, llevando su juicio en libertad y no han sido sentenciados²⁸⁰.

Por otra parte, el caso de la estafa maestra, es de carácter emblemático, puesto que el esquema de compra y venta de comprobantes fiscales para acreditar operaciones simuladas o inexistentes para desviar recursos públicos evolucionó al adicionar, un esquema sofisticado de triangulación de recursos, en los que intervienen por lo menos once dependencias federales, ocho universidades públicas y ciento veintiocho empresas que facturan operaciones simuladas²⁸¹.

A través de la investigación realizada por animal político, durante la revisión que se realizara a las cuentas públicas al gobierno federan durante los años 2013 y 2014, presume un desvío de más de 7 mil millones de pesos²⁸².

En dicha investigación, se observa que once dependencias públicas, contrataron o simularon contratar a ocho universidades, quienes a su vez subcontrataran para “adquisiciones, servicios, consultorías, asesorías, ejecución de obras públicas, estudios técnicos y supervisión, para programas de desarrollo Social y desarrollo Agrario, Territorial y Urbano; Exploración y Producción,²⁸³ a cambio del cobro de una comisión económica a 186 empresas, de las cuales 128, no contaban con personal, ni infraestructura, ni capacidad técnica o no se encontraban localizadas, empresas en las cuales sus supuestos socios eran personas con

²⁸⁰ Véase Ángel, Arturo, *Exfuncionarios de Duarte salen de prisión; fiscal que los persiguió enfrenta posible juicio político*. Animal político, 6 de diciembre. 2018, México, <https://www.animalpolitico.com/2018/12/duarte-exfuncionarios-prision-fiscal-veracruz/>, última consulta 8 de octubre de 2023.

²⁸¹ Véase Moreno, Daniel, et al, *Duarte resulto un principiante. El gobierno federal usa 128 empresas fantasma para desviar recursos millonarios*, Animal político, México. Septiembre 2017, <https://www.animalpolitico.com/estafa-maestra/>, última consulta 8 de octubre de 2023.

²⁸² Véase Moreno, Delgado Daniel Patricio, *Las universidades públicas dentro de la estafa maestra*, OCI-UNAM, México, 2019, p. 1.

²⁸³ Véase Grupo Funcional de la Auditoria Superior de la Federación. Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2013. México: ASF, 2014, pp. 87-110

capacidad económica baja que no coincidía con los recursos recibidos por sus empresas²⁸⁴.

Entre las dependencias detectadas de utilizar este esquema de desvío de recursos se encuentran, Petróleos Mexicanos Exploración y Producción (PEMEX-PEP), Secretaría de Desarrollo Social (SEDESOL), Registro Agrario Nacional (RAN), Secretaría de Comunicaciones y transportes (SCT), Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos (BANOBRAS), Servicio Nacional de Sanidad, Inocuidad y Calidad Agroalimentaria (SENASICA), Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y alimentación (SAGARPA), Instituto Nacional para la Educación (INEA), Comisión Federal para la Protección Contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS), Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Fondo de la Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano (SEDATU).

En noviembre 2020 se dictaron once ordenes de aprensión en contra de funcionarios públicos y algunos socios de las empresas que simulaban servicios, dentro de las cuales resalta por su imagen política, de la ex titular de la Secretaría de desarrollo Social (SEDESOL) y de la Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano (SEDATU), Rosario Robles Berlanga, quien llevó su proceso estando en prisión preventiva desde diciembre del 2019 al mes de agosto 2022, dentro del penal femenino de Santa Martha Acatitla, en la Ciudad de México²⁸⁵, posterior a dicha fecha, permaneció en prisión domiciliaria hasta el 24 de febrero de 2023, en la que se exonera de cualquier conducta delictuosa, puesto que la fiscalía general de la República no pudo acreditar la responsabilidad penal de Rosario Robles, de haber ejercido indebidamente el servicio público por el desvío de más de cinco mil millones

²⁸⁴ Véase Animal político. *Un empresario de 75 millones en el Tepito de Villahermosa*. <https://www.animalpolitico.com/estafa-maestra/empresario-millonario-tabasco.html>, última consulta 8 de octubre de 2023.

²⁸⁵ Véase Ángel Arturo, *Libran 11 órdenes de captura por LA Estafa Maestra; detienen a dos personas*, Animal Político, 14 de noviembre 2020. <https://www.animalpolitico.com/2020/11/ordenas-captura-estafa-maestra-detienen-accionistas/>, última consulta 8 de octubre de 2023.

de pesos, 259 millones de dólares, de las dependencias que ocupó la titularidad en el gobierno del presidente Enrique Peña Nieto, y dejando solo la posibilidad de ser sancionada vía administrativa.

La exoneración de Rosario Robles, sienta un precedente judicial sobre el tratamiento sobre el desvío de recursos públicos, a través del tráfico de comprobantes fiscales, en la que lamentablemente no abona en el sentir público de crear un temor o perspectiva de que en México el que comente de corrupción como el peculado, o distracción de recursos públicos, recursos que no son otra cosa que dinero obtenido de contribuyentes mexicanos, pueda ser efectivamente castigado, puesto que el beneficio que se pudiera obtener por la comisión de estos delitos es mayor a la posibilidad de castigo.

3.4 Recursos de procedencia ilícita

Otro gran problema social que se ha documentado, en el que han intervenido las empresas que facturan operaciones simuladas o inexistentes, es que han sido utilizadas para ocultar las ganancias generadas por la comisión de diversos delitos, entre ellos, los delitos a la salud, trata de personas, recursos de procedencia ilícita, en los cuales estas empresas dificultan que se pueda observar la verdadera actividad de grupos criminales y de las personas beneficiarias finales, pues acuden al uso de testaferros para constituir las ante notario público, apertura de cuentas bancarias, trámites ante diversas dependencias, ente ellas al servicio de administración tributaria, utilizando domicilios virtuales, casas habitación o domicilios que no corresponden a la actividad que realizan ni a los importes que operan, para establecer en estos diferentes supuestos negocios, como bienes raíces, venta de joyería, electrónicos, servicios de consultoría, con la finalidad de poder ingresar en ellas diversas cantidades económicas provenientes de otros delitos, dándoles una aparente legitimidad a sus ingresos, insertándolo al sistema financiero nacional e internacional²⁸⁶.

²⁸⁶ El Universal, *Lavar dinero. Las empresas fantasmas de los cárteles mexicanos*, 24 de mayo 2020.

Al respecto Lara Rivera y Orbelín Perez dicen:

... Como técnica de investigación de delincuencia organizada, el seguimiento, también llamado *follow the money*, tiene muchas ventajas respecto de la persecución o de la investigación de los otros delitos precedentes porque quedan registros, de ahí la importancia de la consecución de la investigación en sede financiera, hoy día tenemos la tipología del lavado de dinero basado en comercio internacional, que juega con diferenciales de precios y de aspectos cambiarios; observándose provisiones que son tradicionales en el derecho civil mexicano que tienen que ver con la simulación de actos jurídicos y, desde luego, la reivindicación de la falta de efectos de éstos cuando estamos ante una simulación absoluta que sabemos pudiese generar el efecto jurídico de la inexistencia²⁸⁷...

Es importante aclarar que a la fecha no existe un estudio que determine cantidades estimadas, en relación al blanqueo de capitales por el uso de empresas que facturan operaciones simuladas o inexistentes.

3.5 Como detrimento en las condiciones laborales y de seguridad social

En el sector laboral afecta a los trabajadores y las prestaciones laborales de los trabajadores, ya que se ha detectado que ha sido utilizada por parte de algunos patrones para disminuir el pago de cuotas patronales al instituto mexicano del seguro social, evadir el pago de algunas prestaciones, como el reparto de utilidades, la reducción del fondo para el retiro y, no generar antigüedad para la empresa²⁸⁸.

²⁸⁷ Lara, Jorge y Pérez, Orbelín, *Tratamiento notarial de combate antilavado y su relación con los derechos reales. Notariado y Fideicomiso; aspectos previsores del lavado de dinero. Las notarías y los notarios frente al otorgamiento de mutuos y créditos conforme a la ley antilavado. En: Adame, Ángel y Treto, Ana (Coords.), La prevención de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el notariado*, Tirant lo blanch, México, 2022, pág. 94

²⁸⁸ Véase Heraldo de México, *Eliminación de empresas fantasma y outsourcing para evitar defraudación fiscal*, 23 de diciembre 2019.

Al respecto, se han realizado diversos estudios en los que se puede determinar parte de las afectaciones que sufre la clase obrera y el fisco, en provecho de la clase empresarial, por ejemplo, la universidad Autónoma de Chapingo UACH, practica un estudio relacionado a la evasión en sueldos y salarios, por la utilización de redes de patrones, definiendo a las redes de patrones en su forma más simple en la relación patrón-trabajador-patrón, cuando el trabajador no tiene relación laboral real, con alguna empresa, sino solo de manera artificiosa con la intención de reducir cargas laborales²⁸⁹.

Para evitar la retención de sueldos y salarios el patrón, que si tiene relación laboral con el o los trabajadores, realiza diversas estrategias como el outsourcing agresivo o ilegal,²⁹⁰ en el cual contrata otra empresa que provee a los trabajadores, simulando relaciones laborales a fin de evitar o reducir artificialmente el pago de impuestos, prestaciones de previsión social, o derechos laborales, ya que la contratada no paga o paga menos cuotas obrero patronales que las que les debería corresponder, en las que cuando el trabajador demanda a la empresa contrada, esta no puede ser afectada pues no goza de activos o estos son escasos que no alcanzan a cubrir los daños ocasionados a los trabajadores.

El Licenciado Romero Aranda,²⁹¹ cuando se desempeñaba como Procurador Fiscal de la Federación, habló sobre la problemática que representa la subcontratación agresiva, misma que no se puede explicar sin que exista el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas o inexistentes, en la cual indicó que según sus estadísticas, en el año de 2019, existían al menos 7,600,000. (siete millones seiscientos mil) de trabajadores contratados bajo ese

²⁸⁹ Véase Zamudio, Francisco, et al, *Evasión en sueldos y salarios: redes de patrones*, Universidad de Chapingo, división de ciencias forestales, departamento de estadística, matemática y cómputo, SAT, México, 2020. P.. 10-11

²⁹⁰ La subcontratación u Outsourcing, fue permitido y regulado por la Ley federal del Trabajo, hasta el año 2020, posterior a esta fecha ha quedado prohibido, en excepción a la subcontratación de servicios especializados.

²⁹¹ Véase Romero, Aranda, *El Outsourcing, Tercerización o subcontratación Laboral*, Thonsom Reuters, México 2021, p.36

esquema, por el cual sus empleadores evadían el pago de impuestos, esta alarmante cifra es coincidente con la arrojada del estudio de la UACH²⁹²

En el mismo contexto, la Confederación Económica del Trabajo (WEC, por sus siglas en inglés) hace referencia que, para antes de la pandemia del virus SARSCOV-2, México tenía el cuarto lugar a nivel mundial, al ocupar 4,685,356 de trabajadores bajo el esquema de subcontratación por agencias de colocación, estando por debajo solamente de países como Estados Unidos de Norte America, China y Japón, quienes tenían subcontratados respectivamente a 16, 11.7 y 4.8 millones de trabajadoras y trabajadores.²⁹³

La palabra *outsourcing* es una palabra que proviene del idioma inglés, y tiene dos raíces etimológicas, *out* que significa en español “igual o afuera” y *source* con significado de “fuente u origen”. Así entendida, literalmente puede traducirse al español como “suministro desde el exterior” o “aprovisionamiento externo”. Esta figura es aceptada y reconocida en prácticamente todo el mundo, según se estableció en 1998 por la Organización Internacional del trabajo, organización que recomienda a sus estados miembro – entre ellos México – legislar sobre la figura de subcontratación. Para tales efectos, la OIT aporta un proyecto de convenio y el proyecto de recomendación sobre el trabajo en régimen de subcontratación, mismos que tienen como finalidad principal el regular la relación laboral, velando por los derechos de las y los trabajadores bajo dicho régimen²⁹⁴.

Entre las particularidades del convenio de la OIT podemos encontrar la definición de las expresiones “trabajo en régimen de subcontratación”

²⁹² Véase Zamudio, Francisco, et al, *Evasión en sueldos y salarios: redes de patrones*, Universidad de Chapingo, división de ciencias forestales, departamento de estadística, matemática y cómputo, SAT, México, 2020, p. 14

²⁹³ Véase Confederación Económica del Trabajo, *The voice of labor Market Enablers. Económic Report*. WEC. 2021, p. 11.

²⁹⁴ Véase Organización Internacional del Trabajo OIT, *Trabajo en régimen de subcontratación*, 8va Reunión de Ginebra, 1998.

“Subcontratista” e “Intermediario”. Su principal objetivo es salvaguardar los derechos de los trabajadores para que no se vean menoscabados por encontrarse laborando bajo dicho régimen.

Artículo 1

A.- La expresión «trabajo en régimen de subcontratación» designa todo trabajo realizado para una persona física o jurídica (designada como «empresa usuaria») por una persona (designada como «trabajador en régimen de subcontratación»), cuando el trabajo lo realiza el trabajador en régimen de subcontratación personalmente, en condiciones de dependencia o de subordinación efectivas respecto a la empresa usuaria, análogas a las que caracterizan una relación laboral de conformidad con la legislación y la práctica nacionales, y cuando:

- I. El trabajo se realiza con arreglo a un acuerdo contractual directo entre el trabajador en régimen de subcontratación y la empresa usuaria, distinto de un contrato de trabajo, o
- II. El trabajador en régimen de subcontratación es puesto a disposición de la empresa usuaria por un subcontratista o un intermediario;

B.- El término «subcontratista» designa a una persona física o jurídica que se compromete a asegurar la realización de un trabajo para una empresa usuaria en virtud de un acuerdo contractual celebrado con ésta;

C.- El término «intermediario» designa a una persona física o jurídica que pone a disposición de una empresa usuaria trabajadores en régimen de subcontratación, sin adquirir formalmente la calidad de empleador de esos trabajadores.

No obstante, los países integrantes de la organización, establecieron dentro de su normatividad nacional los aspectos y consideraciones que mejor estimaron para sí, sin que se llegara a aplicar el convenio internacional propuesto por la Organización Internacional del Trabajo OIT.

A continuación exploraremos algunos ejemplos para ilustrar esto.

Argentina, regula la figura de la subcontratación y establece responsabilidad solidaria de todas las obligaciones de la relación laboral y las que deriven de la seguridad social entre el tercero contratante y la empresa para la cual los trabajadores presten o hayan prestado sus servicios independientemente de cuál sea el acto nombre o estipulación que le den a la contratación de estos servicios²⁹⁵.

Venezuela, prohíbe la “intermediación laboral”, además, la señala como simulación o fraude que comenten los patrones, en general, con el propósito de desvirtuar, desconocer u obstaculizar la aplicación de las leyes laborales. Permite la contratación de obras y servicios conexos, siempre y cuando estos no sean realizados para defraudar a la ley, por que en tal caso se considerarán intermediarios²⁹⁶.

Chile, realiza una distinción entre las figuras de “subcontratación laboral” y “suministro de trabajadores”, estableciendo que en la subcontratación la potestad de mando es ejercida por la empresa subcontratista. Establece así mismo que el objeto del contrato es *civil* o *comercial* entre la empresa principal y la subcontratista, para la ejecución de una obra o la prestación de un servicio. En la tercerización, en cambio, el poder de mando es ejercido por la empresa usuaria del suministro y el contrato solo tiene por objeto el suministro de personal²⁹⁷.

En México, la Subcontratación, fue reconocida desde que entró en vigor la Ley Federal del Trabajo, específicamente dentro de sus artículos 12, 13 y 14, reafirmando esté reconocimiento con la reforma realizada en el año 2012; misma que conforme a la exposición de motivos, tenía como finalidad, evitar las relaciones de trabajo clandestinas o disimuladas, procurando mejores condiciones laborales en favor de los trabajadores, considerando a la parte contratante como patrón para todos los efectos legales, pretensión que podemos encontrar principalmente dentro de los artículos 15, 15-A, 15-B, 15-C y 15-D, donde se establecen definiciones como

²⁹⁵ Cfr. Ley No 20.744. *Ley de contrato de trabajo*, Argentina, 2021.

²⁹⁶ Cfr. Ley Orgánica del trabajo, de los trabajadores y trabajadoras, Venezuela, 2021.

²⁹⁷ Cfr. Ley No. 20.123, *Ley que regula el trabajo en régimen de subcontratación, el funcionamiento de las empresas de servicios transitorios y el contrato de trabajo de servicios transitorios*. Chile 2021,

Contratistas, Trabajadores y Contratantes, así como las condiciones requeridas para considerar subcontratación a la relación comercial efectuada y no decretarse una obligación solidaria a la parte Contratista, entre ellas:

- a) no debía abarcar la totalidad de las actividades iguales o similares que se desarrollen en el centro de trabajo;
- b) debería justificarse su carácter especializado; y
- c) no podría comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante²⁹⁸.

En el año 2020, el grupo parlamentario de la Cámara de Diputados perteneciente a Movimiento de Regeneración Nacional²⁹⁹ y el Poder Ejecutivo Federal – a través de la Titular de la STPS, Luisa María Alcalde Luján – manifestaron que la intención de la reforma anterior no había sido suficiente, sino al contrario, fue “letra muerta”, ya que solo logró que el esquema de subcontratación proliferara en los últimos años, en decremento de los derechos de la clase trabajadora, permitiendo que muchos patrones abusaran y distorcionaran este esquema, deslaborizando las relaciones obrero patronales, evitando el pago de diversas prestaciones a los trabajadores, además de realizar simulaciones, defraudación fiscal y obtener beneficios fiscales indebidos,³⁰⁰ derivado de lo anterior, se presentó una iniciativa legislativa para modificar entre otras, la Ley Federal del Trabajo, misma que entró en vigor de forma escalonada en el mes de abril del año 2021³⁰¹.

²⁹⁸ Véase Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de noviembre 2012, decreto por el que se reforma la ley federal del trabajo y que reglamenta la subcontratación.

²⁹⁹ Véase Palacio Legislativo de San Lázaro, Gaceta parlamentaria No. 5758-VIII, *Proyecto de decreto que reforman, adiciona y derogan diversas disposiciones de las leyes Federal del Trabajo, del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, así como del código fiscal de la Federación*, México 2021.

³⁰⁰ Véase Conferencia mañanera de fecha 12 de noviembre 2020, *Iniciativa que regula la subcontratación ilegal*, <https://www.youtube.com/watch?v=DUQj2IRVzW0>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

³⁰¹ Cfr. Diario Oficial de la Federación, Reforma que regula la Ley Federal del Trabajo, México 2021.

Otro esquema consiste en que la contratante cuenta con los trabajadores, declarando ante el Instituto Mexicano del Seguro Social IMSS, el Servicio de Administración Tributaria SAT, salarios menores a los que realmente paga, esta cantidad declarada coincide con lo que efectivamente paga al trabajador, a través de transferencias bancarias u otros medios que dejen evidencia de haberse realizado, a su vez celebra un contrato con una o más Empresas que Facturan Operaciones Simuladas EFOS, para que le facturen diversos bienes o servicios, generando un pago, con ese dinero, la EFOS, realiza un pago a los trabajadores del patrón contratante por conceptos distintos a sueldos y salarios, mismos que generalmente se encuentran exentos de impuestos, como Ingresos Asimilados a salarios en los términos del artículo 94 de la ley del Impuesto sobre la Renta, o pagos por concepto de gastos de algún sindicato³⁰².

Así, con la ayuda de empresas que facturan operaciones simuladas, se realizan por lo menos tres conductas sociales perniciosas, por un lado la autoridad fiscal ve disminuido su ingreso, ya que recauda en menor cantidad, los trabajadores sufren un menoscabo en las prestaciones de seguridad social al no estar integradas a su salario base de cotización, con lo que al momento de su retiro o alguna incapacidad parcial o permanente, el importe que reciba de pensión se pudiera ver drásticamente disminuido y por último, ayudan al ocultamiento de capitales ilegales y a ser insertados al sistema financiero.

4. Problemática Económica

Como lo hemos advertido con anterioridad el TdeCFDI's tiene entre sus fines el menoscabar los ingresos tributarios de las naciones y México no es la excepción, pues a la fecha del mes de mayo 2022, el servicio de administración tributaria, ha estimado un problema económico de alto riesgo, para efectos recaudatorios.

Ya que el contribuyente utiliza el TdeCFDI's como vehículo para erosionar su base gravable del Impuesto sobre la renta ISR, en algunas ocasiones hasta

³⁰² Véase Zamudio Francisco, et al, *Evasión en Sueldos y Salarios*, Universidad Autónoma de Chapingo, SAT, México 2018, pp. 18-19.

generando pérdidas que significaría el no pago de ese impuesto por varios periodos, y por cuanto hace al Impuesto al Valor Agregado IVA, es mucho más grave, porque no ingresa el impuesto trasladado ya que se generan saldos a favor, que se compensan contra el mismo impuesto, llegando a detectar que se han solicitado devoluciones por IVA inexistente.

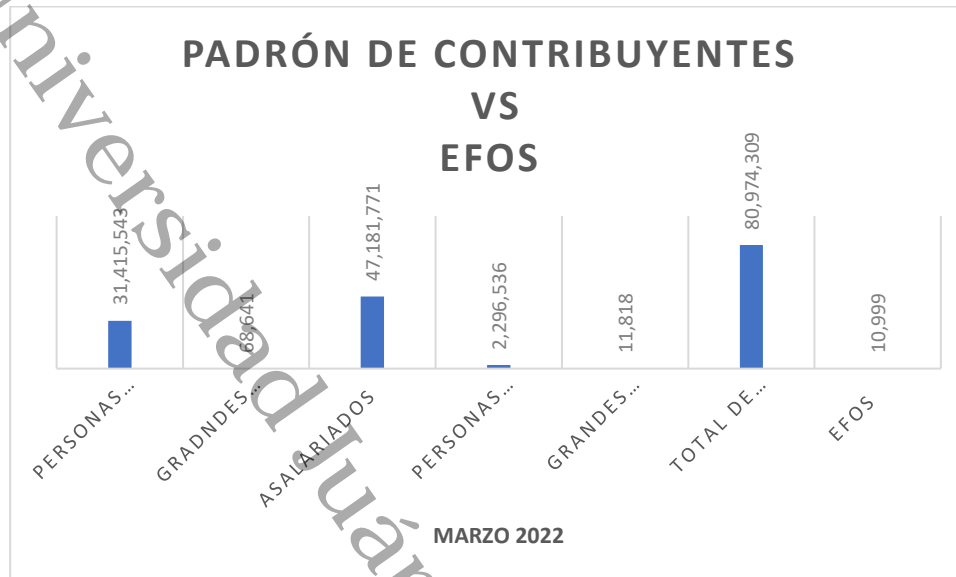
El SAT ha determinado dentro del periodo comprendido del año 2014 a marzo de 2022, diez mil novecientos noventa y nueve contribuyentes que son Empresas que Facturan operaciones Simuladas de manera definitiva, sumándose a esta cifra los contribuyentes que se sigan originando mes a mes, como muestra en el mes de marzo se publicaron 183 ciento ochenta y tres contribuyentes a la lista provisional de EFOS³⁰³.

Por otra parte, el SAT para el mes de marzo 2022 tiene registrados dentro del padrón de contribuyentes la cantidad de 30,415,543 (treinta millones cuatrocientos quince mil quinientos cuarenta y tres) personas físicas; 68,641 (sesenta y ocho mil seiscientos cuarenta y un) Personas Físicas Grandes contribuyentes; 2,296,536 (dos millones doscientas noventa y seis mil quinientos treinta y seis) personas Morales; 11,818 (once mil ochocientos dieciocho) Grandes Contribuyentes; y 47,181,771 (cuarenta y siete millones ciento ochenta y un mil setecientos setenta y un) Asalariados, dado un total de 80,974,309 (Ochenta millones, novecientos setenta y cuatro mil trescientos nueve), personas físicas y morales que tiene Registro Federal de Contribuyentes.³⁰⁴

³⁰³ Véase Servicio de Administración Tributaria, Lista de Contribuyentes (artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación), 16 de marzo 2022, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/ListCompleta69B.HTML, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

³⁰⁴ Servicio de Administración Tributaria, Datos Abiertos del SAT, Padrón por tipo de contribuyente, abril 2022. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipTipCon.html

Gráfica Número 10



Fuente: SAT

Conforme a la ley de ingresos vigente para el 2022, se estima que el estado mexicano cuente con \$7,088,250.3 MDP, de los cuales \$3,944,520.6 MDP provendrán de impuestos, de estos \$2,073,493.5 MDP provendrán de Impuesto Sobre la Renta y \$1,731,777.9 MDP por el Impuesto al Valor Agregado.³⁰⁵

También se ha detectado que cada EFO en promedio emite la cantidad de mil comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas,³⁰⁶ así del año 2014 a la fecha del corte del estudio, estos contribuyentes habrían emitido una cantidad aproximada de 10,999,000 (diez millones novecientos noventa mil), amparando un importe base de deducción aproximada de \$2,006,285 MDP y por ende, una presuntiva de evasión aproximada de \$1,601,885 MDP de ISR y \$321,005.6 MDP aproximado de IVA, cantidades que para este ejercicio fiscal 2022 representarían un aproximado del 29.02% para ISR y 18.53 % para IVA.

³⁰⁵ Ley de ingresos de la federación 2022.

³⁰⁶ Servicio de Administración Tributaria, *Operaciones Simuladas ("Factureros") Acciones*, 25 de junio 2019. <https://www.control2000.com.mx/blog/wp-content/uploads/CP-SAT-factureros-25jun19.pdf>

Es de remarcar, que el atentar contra la recaudación del estado, significa atentar en forma directa contra su integridad, estabilidad y permanencia, ya que sin la recaudación no se podría cumplir con las obligaciones mínimas para garantizar a los ciudadanos la protección y ejercicio de sus derechos, dejando así de tener razón de ser el ente estatal, siendo entonces, que el correcto y equilibrado desarrollo de la recaudación se erige como una actividad prioritaria que afecta la seguridad nacional³⁰⁷.

4.1 El negocio de la venta de facturas

Ha sido objeto de estudio las causas por las cuales los contribuyentes optan por declarar la totalidad de sus ingresos o no, siendo una de las principales la percepción que se tenga sobre la probabilidad de ser investigado por las autoridades fiscales,³⁰⁸ considerando que adicionalmente es fundamental la percepción inminente de castigo o penalización.

Se han implementado fórmulas matemáticas con el objetivo de medir los incentivos que las personas tomen en consideración para evadir impuestos, al respecto dicen que una persona física o moral tiene incentivos a evadir si:

$$G > \mu F$$

Siendo G = a la ganancia por evasión, μ la probabilidad de ser detectado y F el castigo por evadir. A su vez μ puede ser definido como:

$$\mu = \alpha p$$

Donde α es la probabilidad de ser investigado y p es la probabilidad de que la entidad fiscal obtenga suficiente evidencia para probar la culpabilidad del agente³⁰⁹.

³⁰⁷ Véase Cacho, Ricardo, Delincuencia Organizada y seguridad Nacional en los Delitos Fiscales, INACIPE, México, 2021, pp. 107-113.

³⁰⁸ Véase Allingham, M:G y Sandmo A, Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis University Journal of Public Economics, 1972, P.323 a 338

³⁰⁹ Cfr. Cruz Pérez, Brenda, *Mercado de facturas apócrifas en México: un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión fiscal*, UNAM, México, 2017, pág. 424.

Teóricamente, con la implementación de la factura electrónica ambas posibilidades se incrementan, la probabilidad de ser investigado aumenta puesto que, al ser enviadas en tiempo casi real a la autoridad hacendaria, debería aumentar la posibilidad de detectar la posible evasión, es decir, tiene una función ex-ante.

También se incrementa la posibilidad de que la autoridad hacendaria, en este caso el SAT, se allegue de información que permita evidenciar y probar la culpabilidad del evasor ya que la información generada debería ser de mejor calidad y suficiente para mejorar las auditorías, incrementando con ambos efectos la probabilidad de F castigando al contribuyente que evada impuestos a través del tráfico de comprobantes que amparen operaciones simuladas.

Así, si se mantiene la constante F tanto las EFOS, como las EDOS, tendrían una Ganancia G reducida, desincentivando el uso de dichos comprobantes para evadir el pago de impuestos.

$$\mu'F > \mu F$$

Pareciendo que en México nos encontramos lejos de aplicar la formula establecida señalada con antelación, pues según el Senado de la República, refiere que los tribunales que integran el Poder Judicial de la Federación sobre temas relacionados con la evasión fiscal entre los años del 2012 al 2018, dictaron 50 sentencias y de los temas que han sido motivo de estudio y resolución jurisdiccional se refieren al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales relacionadas con deducciones (9), Información fiscal de grupos empresariales trasnacionales (4), comprobantes fiscales digitales (1), declaraciones informativas (5), certificado de sello digital (4), convenios para evitar la doble tributación y la evasión fiscal (18), cancelación de patente aduanal (1), declaración informativa de partes relacionadas (3), auto de formal prisión (1), aseguramiento precautorio (1), depósitos en efectivo (1), fincamiento de crédito fiscal por evasión (1) y en el impuesto sobre la renta (1)³¹⁰.

³¹⁰ Véase Aguirre Quezada, Juan Pablo y Sánchez Ramírez, María Cristina; *Evasión Fiscal en México*, Cuaderno de Investigación; Dirección General de análisis Legislativo, 55 Senado de la República, febrero 2019, p. 28.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, también ha analizado y resuelto litigios en el tema de evasión fiscal, tanto el pleno como las Salas Primera y Segunda, el número de asuntos durante los años 2005 a 2018, suman un total de 14 sobre los siguientes temas: convenios para evitar la doble tributación y la evasión fiscal (6), delito de evasión fiscal por alteración de registros contables (1), facultades de atracción (3), contradicción de tesis (2), delitos contra el fisco (1) y procedimiento de cálculo de recargos (1) ³¹¹.

No obstante a los malos números de resoluciones judiciales, la secretaría de hacienda y crédito público ha informado a través del Servicio de Administración Tributaria SAT, el correspondiente informe tributario y de gestión en el que se desprende un incremento significativo en la recaudación en el periodo 2022 respecto del año 2018, puesto que las finanzas públicas aumentaron en 1.9% equivalente a 750 mil pesos, además de alcanzar prácticamente los objetivos establecidos en la ley de ingresos para ese año ³¹².

Que los ingresos obtenidos provienen en su gran mayoría de recaudación primaria o voluntaria, mientras que un 16.2% se recaudó de manera secundaria o mediante fiscalización.

Figura 3 Recaudación Primaria v/s Recaudación Secundaria

Miles de millones de pesos

Total	3,813
Recaudación primaria	3,196
Recaudación secundaria^v	616
Eficiencia recaudatoria ^{2/}	194
Fiscalización	422

Fuente el SAT ³¹³

³¹¹ Véase *Idem*.

³¹² Véase SCHP, *Informe Tributario y de Gestión Cuarto Trimestre 2022*, SAT, México, 2023.

³¹³ Véase *Idem*.

Dentro del mismo documento, se informa que la recaudación ha aumentado debido al combate a la corrupción en el que en un periodo de dos años 2020-2022, la secretaría ha presentado más de tres mil denuncias contra diversos servidores públicos, personas físicas y personas morales. Es importante destacar que, dentro de la recaudación secundaria, los costos de fiscalización y litigio según el referido informe es de poco más de 128 pesos recuperados por cada pes invertido, en comparación del año dos mil dieciocho en el por cada peso invertido en fiscalización o litigio se recuperaron más 54 pesos, esto es un incremento del más del 100% de efectividad en relación costo beneficio, dicho incremento de efectividad se debe en gran medida a los bajos costos que permite el uso de la tecnología³¹⁴.

Figura 4 Costos por Recaudación



Fuente: SAT ³¹⁵

Durante el periodo del primero de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil veintidós, se ha incrementado los ingresos obtenidos por actos de fiscalización en comparación con el mismo periodo del 2021, ya que para el 2022 se recaudaron 422.91 MMDP en comparación del 2021 que se recaudó 188.31 MMDP.

Cabe resaltar que estos incrementos de recaudación nacional no se encuentran ligados a la eficiencia litigiosa, recordemos que los litigios son parte importante de la recaudación, puesto que en ellos es que se dirime por un ente ajeno a las partes, en este caso hacienda y el contribuyente, si se confirma o se

³¹⁴ Véase *Idem*.

³¹⁵ Véase *Idem*.

otorga la nulidad sobre las resoluciones emitidas por el SAT, es decir si el contribuyente cumplió o no con sus obligaciones fiscales y si el actuar de la autoridad fue conforme a derecho.

Como resultados de los mismos informes emitidos por la SHCP y el SAT se aprecia que la efectividad de los juicios a favor de la autoridad ha disminuido en comparación del año 2018, es decir, hay un mayor porcentaje de juicios que le dan la razón a los contribuyentes, en el cual se confirmó que existieron violaciones de forma o de fondo que acreditan que el actuar en contra del ciudadano han sido ilegales. Para el 2018 el porcentaje de efectividad en juicios ganados por la autoridad hacendaria era del 48.5%, en comparación al 43.9% presentado en el año 2022, es decir, acorde a los números presentados, más del 60% de los contribuyentes que acuden a defender sus derechos ante los tribunales ganan los juicios³¹⁶.

Figura Número 5

Número de juicios y tasa de efectividad.

Año	Juicios favorables	% favorable al SAT
2018	9,020	48.5
2019	11,032	49.3
2020	6,649	50.9
2021	8,409	45.6
2022	8,434	43.9

Fuente: SAT ³¹⁷

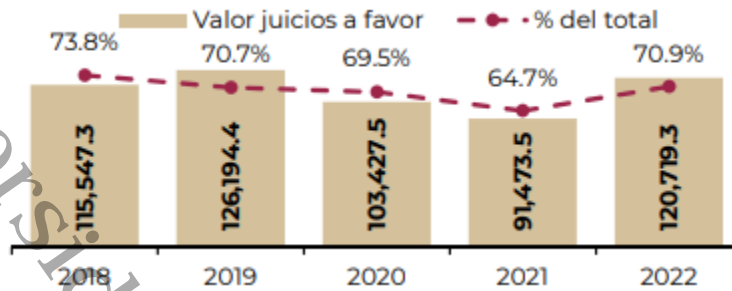
Otro punto interesante, es que, a pesar de los malos resultados de efectividad en el porcentaje de los juicios ganados por la autoridad hacendaria, en el rubro de recaudación económica se ha incrementado en comparación a lo recuperado en el año 2018, lo que indica que, aunque se ganan menos juicios, se ganan los que en cuantía representan más dinero³¹⁸.

³¹⁶ Véase SCHP, *Informe Tributario y de Gestión Cuarto Trimestre 2018*, SAT, México, 2019.

³¹⁷ Véase *Idem*

³¹⁸ Véase SCHP, *Informe Tributario y de Gestión Cuarto Trimestre 2022*, SAT, México, 2023.

Figura 6 Incremento recaudatorio por juicios



Fuente el SAT³¹⁹

Como podemos deducir de las gráficas y elementos aportados, México ha recaudado más en los últimos cinco años, esta recaudación ha sido mayoritariamente derivada de las facultades de gestión de las autoridades hacendarias que de las facultades de comprobación, que el ciudadano mexicano ha contribuido con el erario público, tratando de evitar un procedimiento de auditoría y cobro judicial por parte de las autoridades hacendarias, que los contribuyentes que fueron auditados y contravinieron la resolución de la autoridad fiscalizadora, han obtenido en su mayoría sentencias favorables a sus intereses, pero no así aquellos que tuvieron créditos económicamente considerables, lo que supondría un mayor interés por parte de los abogados de hacienda por ciertos casos particulares que por otros, haciendo de esta forma que aún y cuando en la recaudación exista un grado importante de mejoría, en la percepción ciudadana continúe una baja percepción de efectividad.

5. Recomendaciones Internacionales

Es claro que la venta o expedición, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, falsas o inexistentes repercuten directamente en la economía, salud, seguridad social y laboral de los más de ciento veinte millones de mexicanos, sin embargo, este tema no se restringe al apartado doméstico nacional sino que trasciende fronteras, siendo así, que el fenómeno de la evasión fiscal no es exclusivo de México o de algún país en particular, y los

³¹⁹ Véase *Idem*.

efectos causados no siempre se ven reflejados únicamente en el que se desarrolla, sino que pueden verse reflejados en otros, puesto los efectos de la evasión pueden ser transfronterizos y prolíferos, siendo de suma importancia ampliar y mejorar la lucha internacional.

Motivo de lo anterior es que organismos internacionales han analizado el fenómeno de la evasión fiscal dentro de los que destacan tales como la Comisión económica para América y el Caribe CEPAL, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT.

5.1 Recomendaciones CEPAL

La CEPAL se ha decantado en establecer que para alcanzar los objetivos prioritarios que conforman la agenda 2030 para el desarrollo sostenible y en sí cualquier política pública interna de cada nación, es necesario desarrollar estrategias para aumentar su recaudación, a través de reformas jurídicas a sus principales fuentes de tributación y la implementación, desarrollo y aprovechamiento de tecnología, como la facturación electrónica, que facilite el cumplimiento voluntario de sus contribuyentes, desalentando la evasión y elusión fiscal³²⁰.

La mayoría de los países ubicados en América Latina, han hecho esfuerzos importantes para acatar la recomendación de la CEPAL para aprovechar el uso de la tecnología e implementar la facturación electrónica, siendo pocos los casos de excepción, como lo podremos observar del siguiente cuadro.

Tabla Comparativa Número 4

Países que utilizan Comprobantes Fiscales Digitales por Internet

País	Uso de CFDI	Obligatorio	¿En qué casos?	Año de obligatoriedad
------	-------------	-------------	----------------	-----------------------

³²⁰ Véase Gómez Sabaini, J. C. y Morán, D., “Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud”, *Macroeconomía del Desarrollo*, N° 215 (LC/TS.2020/125), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020, p. 9

Argentina	Si	Si	En todos ³²¹	2019
Bolivia	Si	Si	Grupos uno, dos y tres ³²²	2022
Brasil	Si	Si	En todos ³²³	
Chile	Si	Si	En todos ³²⁴	2018
Costa Rica	Si	Si	En todos ³²⁵	2018
Colombia	Si	Si	A partir del 2023 ³²⁶	2023
Cuba	No	No ³²⁷		
Ecuador	Si	Si	En todos ³²⁸	2022
El Salvador	Si	No ³²⁹		
Guatemala	Si	Si	especiales ³³⁰	2023
Haití	No	No ³³¹		
Honduras	Si	Si	En todos ³³²	2016
México	Si	Si	En todos	2014
Nicaragua	Si	No ³³³		
Panamá	Si	No ³³⁴		

³²¹ Véase Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General 4290, Argentina, 2018.

³²² Véase Estado plurinacional de Bolivia, Servicios de Impuestos Nacionales (SIN), *Resolución normativa de directorio No 10220000010, Tercer Grupo de Contribuyentes que deben implementar una modalidad de facturar en línea*, Bolivia, 2022.

³²³ Véase Alvarado, Antonio, et. al., *Brasil, perfil de la Factura Electrónica*, Centro Americano de Administraciones Tributarias CIAT, 2018.

³²⁴ En Chile se establece que las microempresas rurales estarán obligadas a facturar de manera electrónica a partir del 01 de febrero. Cfr. Ley No. 20.727.

³²⁵ Véase Ministerio de Hacienda, Dirección general de Tributación, *Comprobantes Electrónicos, No DGT-R-48-2016*, Costa Rica, 2016.

³²⁶ Véase Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Decreto No 358, de fecha 05 de marzo de 2020.

³²⁷ Véase Martínez-Marsal, Armando, Guía-Alcolea, Karina, *Factura Digital: un reto para el comercio en Cuba*, Anuario Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, 2021, Cuba, pp. 3018- 330.

³²⁸ Cfr. Ley Orgánica para el desarrollo económico y Sostenibilidad Fiscal, Publicada en el Registro Oficial como suplemento 587 de 29 de noviembre de 2021, Ecuador.

³²⁹ Véase EDICOM, *Como es la factura electrónica en el Salvador*, México, 2022.

³³⁰ Véase Superintendencia de Administración tributaria, Acuerdo de Directorio 13-2018, *Régimen de factura Electrónica (FEL)*, SAT 2018.

³³¹ Véase SERES, *Situación de la Factura electrónica en el Mundo*, España, 2020.

³³² Véase SERES, Grupo DOCAPOSTE, *Evolución de la Factura electrónica en Honduras*, Madrid, 2018.

³³³ Véase SERES, *Situación de la Factura electrónica en el Mundo*, España, 2020.

³³⁴ Véase EDICOM, *La factura electrónica en Panamá*, 2022.

Paraguay	Si	Si	En todos ³³⁵	2024
Perú	Si	Si	En todos ³³⁶	2015
República Dominicana	Si	No ³³⁷		
Uruguay	Si	Si	En todos ³³⁸	2019
Venezuela	No	No ³³⁹		

Elaboración propia

Como se puede apreciar, aproximadamente en el año 2022, el 70% de los países de América Latina utilizan de manera obligatoria, mientras que el otro 30 % aproximado no la utilizan o su uso es optativo, siendo los países de Cuba, el Salvador, Haití, Nicaragua, Panamá y Venezuela, los países más rezagados en su implementación y obligatoriedad.

5.2 Recomendaciones OCDE

La OCDE, por su parte, ha realizado recomendaciones para disminuir la evasión fiscal y se tenga una mayor recaudación por parte de los estados, pues en una economía cada vez más globalizada surgen grupos delictivos organizados que se aprovechan de las debilidades del sistema financiero de los países, estableciendo diez recomendaciones o principios globales contra la lucha de delitos fiscales, mismas que como veremos México ha avanzado en su acatamiento³⁴⁰.

La primera de las recomendaciones se dirige principalmente en criminalizar la defraudación fiscal, sugiriendo se identifiquen las conductas que consideran deben ser penalizadas, estableciendo sanciones de carácter penal, en la que se pueda identificar y castigar tanto al evasor fiscal como a los que ayuden, faciliten o instiguen a que se cometan los delitos, así como a las corporaciones que son utilizadas, estableciendo un periodo lo suficientemente amplio para la prescripción

³³⁵ Véase Puhl, Fernanda, *La obligatoriedad de la Factura Electrónica en Paraguay 2022*, Migrete, 2022.

³³⁶ Véase SERES, *Situación de la Factura electrónica en el Mundo*, España, 2020.

³³⁷ Véase Idem.

³³⁸ Véase Idem.

³³⁹ Véase Idem.

³⁴⁰ Véase OCDE, *Lucha contra los delitos Fiscales: Los Diez Principios Globales*, París, 2019.

de los delitos fiscales, con la finalidad de otorgar el tiempo necesario a las autoridades de determinar, enjuiciar y castigar a los responsables. Establecer una penalidad mayor para los delitos que se consideren más graves, pero también hacer uso de sanciones diversas a la penal, como, sanciones financieras, servicio comunitario, restringir empleos o servicios, señalar o avergonzar en medios de comunicación, limitaciones personales, como restricciones para viajar, conducir o realizar alguna actividad o profesión y otras, como libertad condicionada, trabajo público³⁴¹.

Un segundo principio establece que las autoridades fiscales deberán contar con estrategias efectivas para abordar los delitos tributarios, que les permita identificar riesgos y combatir amenazas, alentando para que exista una estrategia general de cumplimiento fiscal, que va desde el estímulo o facilitación al cumplimiento voluntario, como la fiscalización del incumplimiento como la elusión, y la evasión, asegurándose el estado que los funcionarios penales y no penales, cuenten con capacidades suficientes especializados y compartan información adecuadamente³⁴².

El tercero y cuarto de los principios se enfocan en otorgarle a las autoridades fiscales o las encargadas de investigar delitos tributarios o financieros de las herramientas necesarias y el marco jurídico adecuado para realizar sus funciones, permitiéndoles encontrar y analizar información para determinar la comisión de un delito fiscal y recuperar los objetos del ilícito, estableciendo como recomendaciones que puedan³⁴³:

- Allanar o incautar el hardware, el software, celulares y medios digitales, interceptar correos y telecomunicaciones,
- Solicitar y tener información de terceros y de diversas instituciones financieras, de registros de propiedades,

³⁴¹ Véase Idem.

³⁴² Véase Ibidem pp. 22-28.

³⁴³ Véase Ibidem pp. 29-47.

- Autorizar el uso de la fuerza razonable para ingresar a propiedades en caso de ser necesario,
- Obtener información a través de entrevistar o solicitar declaraciones a sospechosos, acusados y testigos.
- Llevar a cabo vigilancia y operaciones encubiertas, para identificar a toda la cadena de personas que intervienen en la relación criminal, obtener información incriminatoria e identificar los bienes o activos utilizados para perpetrar los delitos.
- Arrestar, detener o retener a una persona para poder acusarlo formalmente de un delito, o llevar a una persona a custodia, para evitar que influya en otros sospechosos o testigos, evitando que huyan y que se cometan nuevos delitos.
- Embargar, incautar y confiscar o congelar bienes y activos, que hubieran sido generados o producidos por ilícitos fiscales, por parte del presunto delincuente o de terceros, sean asegurados rápida y adecuadamente durante la investigación y juicios fiscales que se originen dentro de su país o en el extranjero, evitando que los activos financieros puedan ser removidos de una jurisdicción a otra u otras.

Un quinto y sexto principio, recomiendan que los estados deben de contar con una estructura organizada con responsabilidades bien definidas, que además cuenten con recursos humanos, económicos y de infra estructura necesarios y adecuados para la investigación y sanción de los delitos tributarios.

El contar con un modelo organizativo claro, permite la asignación de responsabilidades, evitando lagunas legales y duplicidad de esfuerzos, permitiendo mayor transparencia en el uso de recursos. Por lo que es necesario contar con personal experimentado, que cuente con conocimientos, experiencia, capacitación y habilidades adecuadas, para la investigación y persecución de delitos tributarios, siendo también necesario que este personal y la organización, cuenten con recursos económicos y herramientas físicas y tecnológicas necesarias para realizar sus labores, esto es, que la agencia de investigación cuente con un presupuesto y en su caso

*financiación para pagar todas las necesidades que se presenten en la investigación*³⁴⁴.

El principio siete, se encamina a tipificar los delitos de evasión fiscal como delito predicado o subyacente para el lavado de dinero, con la finalidad de disuadir estos delitos, además al ser catalogados de esta manera, los estados abren el abanico de posibilidades para que las autoridades puedan obtener condenas o imponer mayores penas.

Por su parte, el principio ocho, tiene como propósito que se establezca la cooperación entre instituciones, pues los delitos financieros comprenden una serie de etapas clave, en la que se involucran varios organismos gubernamentales que tienen facultades únicas y al realizarse una efectiva coordinación pueden mejorar significativamente las investigaciones de los delitos tributarios, haciendo que la cooperación entre organismos sea particularmente importante y beneficiosa³⁴⁵.

La recomendación nueve tiene una dimensión extra nacional, incitando la cooperación entre naciones, por lo que importa otorgar a las agencias de investigación poderes que las habiliten más allá de las jurisdicciones domésticas, a través de diversas actividades como la investigación conjunta, el intercambio de información y documentación, estableciendo trámites y legislaciones que faciliten recabar material probatorio, homologando criterios, priorizando la interrogación de personas y la toma de testimonios de testigos, agilizando los procedimientos de embargos y decomisos de mercancías, lo anterior debido a que en algunos casos los delitos fiscales trascienden las fronteras escondiendo sus ingresos y activos ilegales en otras jurisdicciones.

Esta cooperación internacional puede realizarse a través de diversos instrumentos jurídicos, que van desde tratados internacionales relativos a la tributación incluidos los delitos cometidos en esa materia, hasta acuerdos de

³⁴⁴ Véase Ibidem pp. 47-57.

³⁴⁵ Véase Ibidem pp. 60-68.

cooperación entre naciones relativos al intercambio de información, asistencia administrativa, sobre la cooperación en los poderes coercitivos y de investigación.

- Siendo prioritario que las naciones cuenten con la red más amplia de cooperación internacional posible, caracterizándose esencialmente por lo siguiente:
- Amplia cobertura geográfica.
- Amplia gama de tipos de asistencia internacional,
- Ajustar su marco jurídico interno para permitir el flujo de información constante entre naciones, entre instituciones, entre agencias de investigación y demás dependencias que intervengan en la identificación, persecución y castigo de los delitos tributarios
- Identificar personal a contactar en caso de solicitud de asistencia por una agencia extranjera, así como su constante capacitación, dotándolos de los recursos humanos y económicos suficientes para el cumplimiento de sus funciones³⁴⁶.

El décimo principio hace hincapié y subraya que el marco jurisdiccional que utilicen las naciones así como todos los actos y hechos que realicen los estados para tipificar el delito tributario como predicado de lavado de dinero, que permita la cooperación internacional e interinstitucional e interagencia, deben establecer un irrestricto respeto a los derechos humanos de los sospechosos, de lo contrario, todas estas actividades pueden tener un efecto adverso, tanto en la investigación como en los procesos de imputación de los delitos tributarios.

La finalidad de criminalizar la evasión fiscal según la OCDE, es la de enviar la señal que nada ni nadie se encuentran por encima de la ley, actuando como un agente de disuasión para aquellas personas que se pudieran ver tentadas en cometer alguna conducta de evasión fiscal o que éste pueda repetir la o las conductas evasoras, respetando en todo momento los derechos humanos de los

³⁴⁶ Véase Ibidem pp. 69-72.

contribuyentes sospechosos o acusados de cometer un delito fiscal, quienes en general y de manera enunciativa mas no limitativa deberán respetar³⁴⁷:

- El derecho de presunción de inocencia;
- El derecho de ser informado de sus derechos;
- El derecho de ser informado de los detalles de lo se le acusa;
- El derecho a permanecer en silencio
- El derecho a no auto incriminación
- El derecho a contar con un abogado en todo el proceso y en su caso a proporcionar asesoría legal gratuita;
- El derecho a la interpretación y traducción;
- El derecho a la divulgación completa, es decir contar con acceso a documentos y material del caso.

En la práctica, la línea que divide al derecho fiscal en su parte civil de la materia fiscal penal es muy tenue y en algunos casos hasta de carácter difuso, aunque más adelante del presente apartado lo veremos con mayor detenimiento, es importante puntualizar el motivo de este principio, ya que por ejemplo, en la primera de las materias la que podemos llamar fiscal-civil, el contribuyente se encuentra obligado a proporcionar información a la administración tributaria, pero en dentro de la investigación fiscal-penal, el sospechoso debería tener derecho a guardar silencio y no auto incriminarse, por lo que los estados deben legislar con especial cuidado sobre la protección de los derechos humanos, con la finalidad de poder respetar la integridad de los contribuyentes así como el poder recaudar más y de mejor manera, recuperando efectivamente los ingresos omitidos y las ganancias obtenidas ilícitamente.

5.3 Acciones BEPS

Otra importante recomendación internacional tiene lugar con la conformación del grupo de las veinte economías más fuertes del mundo, conocida como el grupo de los 20 o G-20, sobre todo la que se originó de la erosión de la base gravable y la

³⁴⁷ Véase Ibidem pp. 74-80.

reubicación de utilidades, mejor conocido como recomendaciones BEPS por sus siglas en inglés (*Base Erosion and Profit Shifting*), la cual realiza 15 recomendaciones a los fiscos miembros, entre ellos México, para combatir y erradicar la evasión y elusión fiscal y hacer más eficientes los procesos de fiscalización.

Las recomendaciones tienen sustento en la erosión de la base gravable, que se origina con el comercio internacional y especialmente con el electrónico en el que al erosionarse la referida base gravable por la fuga de capitales a otras entidades diversas a la que efectivamente se llevó a cabo la actividad comercial, lesiona directamente las finanzas públicas de aquel país, impactando en su capacidad de recaudación, existiendo un gasto público artificial, que debe ser subsidiado por otros contribuyentes, pero que además limita la soberanía tributaria, trasladando dichos beneficios a otras entidades. Así el BEPS, tiene como objetivo armonizar las legislaciones fiscales en todos los países que conforman el grupo de los veinte G-20 y otras economías en desarrollo, para que se logren acuerdos, avances y estrategias de recaudación exitosa.³⁴⁸

Las 15 recomendaciones se pueden establecer según la OCDE en los siguientes rubros³⁴⁹:

- Acción 1 Economía digital. La primera recomendación se refiere a los desafíos que enfrentan los miembros del grupo ante el comercio electrónico, el mismo que en últimos años se ha caracterizado por el incremento de activos intangibles, que permiten desarrollar la actividad comercial nacional e internacional mejor y con mayor facilidad, causando problemas en la disminución de la presencia física de los negocios, pues con el uso de la tecnología se transforma la manera de hacer el comercio, el que no requiere sujetarse a una jurisdicción específica

³⁴⁸ Véase Olmedo, Javier, y Hernández, Jesús, *La Acción 12 del BEPS, y la revelación de esquemas reportables en México*, Thomson Reuters, México, 2022, pp. 3-4.

³⁴⁹ Véase OCDE, *Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20*, quinta reunión del Marco Inclusivo en Lima Perú del 27 al 28 de junio de 2018.

para la venta de productos y servicios, condición que plantea indudables problemas pendientes de resolver en cuanto a la tributación³⁵⁰.

- Acción 2 Mecanismos Híbridos. Estos se originan por las diferencias que existen entre países pertenecientes al G-20, ya que existen asimetrías o divergencias en su tratamiento fiscal, que puede terminar generando una doble imposición tributaria o el que los tributos sean diferidos a largo plazo, lo que se traduce en una erosión significativa para los países en los que se origina, trayendo consecuencias negativas a nivel global, en cuanto a la competencia, transparencia, justicia y eficiencia recaudatoria³⁵¹.
- Acción 3 Normatividad sobre CFC. Estas normas denominadas CFC por sus siglas en inglés *Controlled Foreign Corporation*, han implicado un impacto en la forma que deben analizarse tributariamente las inversiones que general rentas pasivas que atraen ingresos a las economías nacionales, cuya tributación se encontraba suspendida o diferida, busca establecer cuál es la cantidad que es justa de distribuir en cada jurisdicción cuando nos encontramos en presencia de actividades económicas internacionales, buscando evitar traslados de beneficios proporcionados por la existencia de lagunas legales o mecanismos no deseados entre los diversos mecanismos fiscales, que puedan ser aprovechados por los contribuyentes para erosionar la base imponible, disminuyendo o retardando el pago de los impuestos³⁵².
- Acción 4 Deducciones de intereses. La moneda es un activo no estático y fungible. Esto ayuda a los grupos multinacionales a lograr resultados fiscales favorables. Las empresas pueden ajustar su nivel de pasivos, ya que se sabe que los grupos multiplican el nivel de pasivos respaldados por cada grupo de entidades a través del grupo. Préstamo interno. Estos grupos multinacionales

³⁵⁰ Véase Price Waterhouse Cooper, a través de la fundación impuestos y Competividad, *Acción 1 Del Proyecto BEPS*, PCW, 2014.

³⁵¹ OCDE, *Proyecto OCDE/G20, Sobre la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Informes finales 2015, p.09

³⁵² Toledo, Cesar, Ramírez, Marcelo, *La acción 3 de BEPS, en el contexto de Colombia, Perú y Chile*, Revista actualidad Jurídica Uría Méndez, España, No 45, 2017

pueden utilizar instrumentos financieros para realizar pagos económicamente equivalentes a intereses, aunque en diferentes formas jurídicas, evitando así posibles limitaciones a las deducciones. En la que la OCDE señala que los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios por parte de grupos internacionales puede ocurrir en tres escenarios³⁵³:

1. El grupo concentra grandes cantidades de deuda en entidades separadas en países con impuestos altos
 2. El monto de la deducción de intereses generados por el Grupo utilizando préstamos entre miembros del Grupo excede los gastos reales incurridos en el pago de intereses a terceros.
 3. El grupo genera ingresos no imponibles por financiaciones obtenidas de las mismas empresas del grupo.
- Acción 5 practicas fiscales perniciosas. La acción busca combatir las prácticas fiscales nocivas con un equilibrio entre transparencia y sustancia, por lo que propone políticas fiscales para combatirlas, tratando de erradicar el uso de incentivos fiscales para desplazar artificialmente los beneficios, basados en la falta de transparencia, y será de particular interés en aumentar la transparencia, incluido el intercambio espontáneo y obligatorio de resoluciones individuales relacionadas con los regímenes preferenciales, razón por la cual se eligió un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales que podrían erosionar la base imponible y desplazar los beneficios.³⁵⁴
 - Acción 6 abuso de convenios fiscales. Su objeto es establecer disposiciones generales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas para evitar el otorgamiento de los beneficios de los convenios en circunstancias inapropiadas, definir que los referidos convenios tributarios no están destinados a ser utilizados para crear la doble no imposición y para determinar las

³⁵³OCDE, *Proyecto OCDE/G20, Sobre la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Informes finales 2015, p.17

³⁵⁴ Véase OCDE, *Proyecto OCDE/G20, Sobre la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Informes finales 2015, p. 21.

consideraciones de política fiscal, en otras palabras, en general, los factores que los países deben considerar antes de decidir celebrar un tratado fiscal con otro país³⁵⁵.

- Acción 7 establecimientos permanentes. Modificar la definición de establecimiento permanente para evitar la elusión artificial de su normativa en materia de erosión de la base imponible y traslado de beneficios, incluso mediante el uso de mecanismos de comisionista y exenciones para determinadas actividades³⁵⁶.
- Acción 8, 9 y 10 precios de transferencia. Adoptar reglas para prevenir la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios a través del movimiento de activos intangibles entre los miembros del grupo. Esto significa, entre otras cosas, adoptar una definición amplia y bien definida de activos intangibles, asegurar que los beneficios asociados con la transferencia y el uso de activos intangibles se asignen adecuadamente en función de su valor real y la promulgación de normas de precios de transferencia o medidas especiales. Por transmisiones de activos intangibles que puedan dificultar su valoración³⁵⁷.
- Acción 11 Análisis de datos Sobre Beps. Su objetivo es establecer métodos para recopilar y analizar datos y respuestas de BEPS, lo que significa evaluar los datos existentes e identificar nuevos. Los datos deben ser recolectados respetando la confidencialidad de los contribuyentes y los costos administrativos para las empresas nacionales y multinacionales³⁵⁸.
- Acción 12 Planeación Fiscal Agresiva. Acción que puntualiza que los estados miembro exijan a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación agresiva, desarrollando normas de declaración obligatorias, teniendo en cuenta los costes administrativos de las entidades y empresas,

³⁵⁵ Véase Ibidem p. 22.

³⁵⁶ Véase Ibidem p. 23.

³⁵⁷ Véase Ibidem pp. 24-25.

³⁵⁸ Véase Ibidem pp. 25-26.

haciendo uso de la experiencia internacional sobre tales normas, mejorando el intercambio de información.³⁵⁹

- Acción 13 Documentación sobre precios de transferencia. Cuyo objetivo es reexaminar la documentación sobre los precios de transferencia, desarrollando normas que permitan aumentar la transparencia para las autoridades hacendadas, procurando que las multinacionales suministren la información necesaria sobre sus ingresos, actividad económica e impuestos pagados a todos los gobiernos con los que sostengan relaciones comerciales³⁶⁰.
- Acción 14 Resolución de Controversias. Legislar para mejorar la eficacia del mecanismo de solución de controversias, formular soluciones a los obstáculos para que los países resuelvan controversias sobre acuerdos a través de procedimientos amistosos promoviendo el arbitraje, siendo útiles estas medidas para minimizar riesgos de incertidumbre y doble tributación, procurando la aplicación coherente de los convenios fiscales³⁶¹.
- Acción 15 Instrumento Multilateral. Las empresas multinacionales deben tener en cuenta que el instrumento multilateral IML, dando un paso sólido en el campo de la fiscalidad internacional para evitar la elusión fiscal mediante la modificación de los tratados fiscales. El acuerdo ha entrado en vigor, habiendo sido firmado en París el 6 de julio de 2017 por 76 jurisdicciones. para evitar la doble imposición de forma simultánea, rápida y eficaz. El IML es una revolución en la fiscalidad internacional destinada a prevenir la doble imposición y comenzar a combatir la doble no imposición o el abuso de los tratados al frenar la elusión fiscal activamente planificada por parte de las empresas multinacionales³⁶².

El cumplimiento de las anteriores recomendaciones es esencial para afrontar la erosión de la base tributaria de los países miembro de la G-20 y de los que se

³⁵⁹ Véase *Ibidem* pp. 26-27.

³⁶⁰ Véase *Ibidem* p. 27.

³⁶¹ Véase *Ibidem* pp. 40-50.

³⁶² Véase Reátegui, Ciprian Elva, "Las empresas multinacionales en el marco de la Acción 15 de BEPS," *Revista Internacional Consinter de Direito*, Brasil, n. X, 2019.

hayan adherido a su cumplimiento voluntario, no obstante, para nuestro tema de estudio, tenemos que destacar y hacer énfasis en la recomendación 12 BEPS, que exige a los contribuyentes las planeaciones fiscales agresivas, en la que el Estado Mexicano, adoptó en la adición del título sexto del Código Fiscal de la Federación y que lleva por título “de la revelación de esquemas reportables” con el objetivo de que tanto contribuyentes como asesores fiscales revelen a las autoridades fiscales los planes que están adoptando o que piensan poner en práctica que son o pueden ser perjudiciales para las finanzas públicas.

La referida Acción identifica las operaciones o planificaciones fiscales agresivas, estas planeaciones pueden surgir por disposición propia de los contribuyentes o por consejo de sus asesores fiscales o por el acuerdo de ambos, estas planeaciones la OCDE ha destacado que se encuentran principalmente dos rasgos que las caracterizan, rasgos genéricos y específicos, dentro de los primeros se encuentran los rasgos distintivos de confidencialidad y de comisión muy elevada, dentro de los segundos los de protección contractual y el aprovechamiento de la vulnerabilidad de los sistemas tributarios o lagunas legales .

Los rasgos son instrumentos para identificar las características de estructuras de planificación fiscal agresiva y se dividen, en general, en dos categorías: rasgos genéricos y específicos. Los rasgos genéricos se centran en características que son frecuentes en las estructuras promovidas, como el requisito de confidencialidad o el pago de una comisión muy elevada. Los rasgos genéricos también pueden utilizarse para detectar mecanismos de planificación fiscal nuevo e innovadores que puedan ser fácilmente replicados y vendidos a diversos contribuyentes. Los Rasgos específicos se utilizan para centrarse en vulnerabilidades conocidas del sistema tributario y técnicas que se utilizan frecuentemente en mecanismos de elusión fiscal, como el uso de pérdidas³⁶³.

³⁶³ Véase OCDE, *Proyecto OCDE/G20, Sobre la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Informes finales 2015, pp. 41.

Si bien, dentro de las recomendaciones BEPS, no se define lo que debemos entender por planeación fiscal agresiva, la Comisión Europea CE señala que se puede presentar en diversas formas, pero tiene la finalidad de erosionar la base gravable de los contribuyentes, aprovechándose de los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias que existen entre más sistemas fiscales como podrían ser las deducciones dobles o la doble no imposición que permitiera al contribuyente no pagar en ningún país impuestos o lo pueda deducir tanto en un país como en otro³⁶⁴.

En este sentido, aunque el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, simuladas o actos jurídicos inexistentes, en una primera mirada encuadra según la CE, en una planeación fiscal agresiva con rasgos genéricos que pueden ser replicados y vendidos fácilmente a otros contribuyentes, el cual tiene su base en el aprovechamiento de las debilidades del sistemas tributario de vigilancia y de la escasas de facultades por parte de las autoridades hacendarías para detectar y castigar el fenómeno de estudio.

Con efectos de corroborar los avances en la penalización del Tráfico de comprobantes fiscales, se realizaron a través del sistema de transparencia se solicitó información tanto a la FGR, SAT y CJF sobre la penalización en ultima ratio de las conductas sancionadas por la compra y venta de comprobantes fiscales por internet.

6. Solicitudes de Información

Con la finalidad de aproximarnos a la efectividad que han tenido los controles en materia penal y administrativos comentados en el apartado anterior, solicitamos a través de la plataforma nacional de transparencia diversas solicitudes de información, para que el Consejo de la Judicatura Federal CJF y la Fiscalía General de la República FGR, nos informaran sobre la aplicación efectiva de los delitos del tráfico de comprobantes fiscales tanto al sector público y privado.

³⁶⁴ Véase Olmedo, Javier y Hernández, Jesús, *La Acción 12 del BEPS, y la revelación de esquemas reportables en México*, Thomson Reuters, México, 2022, p. 17.

Primeramente, al CJF, se le solicitó informe sobre el número de sentencias condenatorias que hayan causado ejecutoria por los delitos establecidos en los artículos 113 fracción III dentro del periodo comprendido del 17 de mayo del 2019 al 20 de febrero 2022, autoridad que al otorgarnos respuesta, a través de la misma plataforma, bajo oficio CJF/CAP/DGGGJ/1422/2022 DE FECHA 10 de marzo de 2022, firmado por el secretario técnico A de la Dirección General de Gestión Judicial, se negó a responder, alegando que el Sistema Integral de Seguimiento a Expedientes SISE, no cuenta con campos de captura que permitan identificar la fracción de la consulta requerida, por lo que no es posible elaborar un documento ad hoc para atender solicitudes de información, mismo que se adjunta como Anexo A1.

A la misma autoridad, es decir, al CJF, se le solicitó que informara sobre el número de sentencias condenatorias que hayan causado ejecutoria por los delitos establecidos en los artículos 113 bis del Código Fiscal de la Federación dentro del periodo comprendido del 17 de mayo del 2019 al 28 de febrero 2022, informándonos a través del oficio CJF/CAP/STG71423/2022, de fecha 14 de marzo de 2021(Sic) que durante ese periodo se imputaron a 83 personas de los cuales solo una persona ha sido sentenciada. Adjunta como Anexo A2.

Por otra parte, se solicitó a la FGR, que informara sobre el número de denuncias recibidas por los delitos establecidos dentro del artículo 113 bis del código fiscal de la federación, durante el periodo del 17 de mayo del 2019 al 20 de febrero del año 2022, informando a través del oficio FGR/UTAG/DG/002166/2022, de fecha 4 de abril de 2022, que durante el periodo solicitado, se localizaron 272 carpetas de investigación iniciadas, durante el periodo de vigencia del tipo penal, es decir, de enero de 2014 a febrero del año 2022. Adjunta como Anexo A3.

También, se solicitó a la FGR, informes sobre el número de querellas recibidas durante el periodo del 01 de enero 2014 al 20 de febrero de 2022, por los delitos contenidos dentro de la fracción III del artículo 113 bis del CFF, informando por medio del oficio FGR/UTAG/00277/2022, de fecha 4 de abril de 2022, que de

2014 a febrero del 2022, se localizaron 1,034 carpetas de investigación iniciadas por el delito mencionado. Adjunta como anexo A4.

Adicionalmente, se solicitó a la FGR, informes sobre el número de querellas que le fueron presentadas por el delito innominado contenido en el artículo 113 bis del CFF por el periodo de mayo 2019 a febrero 2022, la cual informó por medio del oficio FGR/UTAG/0021667/2022, de fecha 4 de abril 2022, que 272 carpetas de investigación fueron iniciadas en dicho periodo. Adjunta como Anexo A5.

Para mejor visualización sobre los informes rendidos por las autoridades cuestionadas, nos permitimos realizar un resumen a través del siguiente cuadro comparativo.

Figura 7 Resumen Respuestas por Transparencia

10,918 EFO'S PUBLICADOS DEFINITIVAMENTE			
MARZO 2022			
Delito	Periodo	Dependencia	Respuesta
Artículo 113 frac. III CFF	01/01/2014 al 28/02/2022	FGR	1,034 Carpetas de investigación
Artículo 113 bis CFF	17/05/2019 al 28/02/2022	FGR	272 Carpetas de investigación
Artículo 113 frac. III	01/01/2014 al 20/02/2022	CJF	Sin Respuesta
Artículo 113 bis CFF	17/05/2019 al 20/02/2022	CJF	Imputados 83 Sentenciados 1

Artículo 223 CPF.	01/12/2017 al 30/11/2021	CJF	Inculpados 89 Imputados 18 Sentenciados 0
-------------------	-----------------------------	-----	---

Fuente: Elaboración Propia basado en información proporcionada por las dependencias CJF y FGR

7. Conclusiones Parciales

En el desarrollo del presente capítulo observamos que, el fenómeno del tráfico de comprobantes fiscales, ha evolucionado junto con los avances tecnológicos, ocasionando daños importantes al desarrollo del estado mexicano, manchando de manera indeleble la conducta de algunos funcionarios públicos para el desvío de recursos públicos, violentando el derecho de los gobernados de contar con una adecuada administración de los recursos públicos.

Que la conducta de compra, venta, adquisición o expedición de comprobantes fiscales digitales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, afectan social y económicamente al estado, dificultando el desarrollo de una sociedad económicamente equilibrada.

Así pues, se ha llegado a la necesidad de evolucionar y establecer distintas Políticas públicas, apoyadas en gran mayoría en recomendaciones de organismos internacionales, para identificar y controlar el tráfico de comprobantes fiscales por internet, con la finalidad de que se cumpla con la obligación constitucional de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De las respuestas otorgadas tanto de la Fiscalía General de la República, como del Consejo de la Judicatura Federal, podemos aproximarnos que tanto para el sector privado como para el público, el delito innominado por la expedición, enajenación, adquisición o compra de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, ha sido aplicado en contra de un porcentaje mínimo de la población, en comparación con el número de empresas han sido publicadas como

EFO's definitivos conforme al artículo 69 B del código Fiscal de la Federación, puesto que desde que el primero de enero de 2014, fecha en que entró en vigor el referido artículo 69 b hasta el mes de febrero 2022, fecha en la que concluyó nuestro período de muestra, solo una persona fue sentenciada.

A partir de los hallazgos vertidos, se desprende que la percepción que la ciudadanía tiene sobre la efectividad para contrarrestar este fenómeno, ha sido a la fecha poco eficaz, circunstancia que alienta de manera indirecta su continuidad.

CAPÍTULO IV. CONTROLES PÚBLICOS ADMINISTRATIVOS Y PENALES IMPLEMENTADOS EN MÉXICO PARA COMBATIR EL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES

En el desarrollo del presente capítulo pretendemos establecer cuáles son los principales controles jurídicos establecidos en para contrarrestar y administrar la compra y venta de comprobantes fiscales digitales, ya que si bien esta transacción comercial ilegítima, no es novedosa, ni se origina con la llegada del internet, sino que es un fenómeno social que se venía practicando desde años atrás con la compra y venta de facturas en papel falsas, para posteriormente evolucionar en un

tráfico de comprobantes digitales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, pero ahora a través de los llamados CFDI's.

Estos CFDI's, tienen la peculiaridad que son reales, es decir, son auténticos en cuanto a su forma, ya que el documento digital que se emite, reviste todos los requisitos de legalidad, con la única diferencia, que la sustancia que tiene es nula o muy poca, hecho que a primera vista es imposible detectar, pero que ayuda a los contribuyentes que los utilizan a bajar su carga tributaria al presentar estos comprobantes fiscales como deducciones, causando por lo menos los problemas sociales y económicos para el estado, expuestos en el capítulo anterior.

Al tratarse de comprobantes auténticos, complica la vigilancia y fiscalización de los contribuyentes, por lo que el estado mexicano ha creado en respuesta a las políticas públicas diversos controles jurídicos que depende de una política pública tributaria, que ha trascendido a otras áreas del derecho, especialmente a la civil y la penal, con la intención de contener, detectar el tráfico de Comprobantes Fiscales Digitales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

En atención a lo anterior, así como a recomendaciones internacionales, el estado mexicano ha establecido diversos controles para inhibir el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, controles que van desde el ámbito mediático,³⁶⁵ hasta reformas a distintos ordenamientos jurídicos, del orden administrativo y penal, en este último, con tendencias claras de aplicar un derecho de excepción o como decía Günther Jakobs, derecho penal del enemigo³⁶⁶.

En presente estudio por ser de orden jurídico, nos avocaremos a identificar y analizar por su trascendencia social, únicamente los controles jurídicos administrativos y penales implementados con el objetivo de identificar, combatir y

³⁶⁵ Entiéndase como la difusión que realiza el estado en todos los medios de comunicación, escritos o no, sobre las sanciones que pueden verse afectados quienes vendan o comercialicen, compren o adquieran comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas.

³⁶⁶ Véase GÜNTHER, Jakobs y CANCINO, Manuel, *Derecho penal del enemigo*, Thomson Civitas, Madrid, España, 2003, p. 28.

erradicar el combate al tráfico de comprobantes fiscales que en su contenido amparan operaciones simuladas o inexistentes, los cuales tienen como punto de partida la adición del artículo 69-b del código fiscal de la federación, el cual se considera un instrumento novedoso y de carácter prioritario, no obstante el mismo, de ser mal aplicado por la autoridad hacendaria, puede tener un alcance importante en la vida de los contribuyentes y lesionar como nunca antes en la historia moderna de nuestro país los derechos de propiedad y libertad de todos y cada uno de los contribuyentes mexicanos.

1. Artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación.

Este artículo es la piedra angular, para identificar, combatir y erradicar la compra y venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, falsas o inexistentes, creado con el efecto de dotar a las autoridades hacendarias de facultades expresas para la detección y determinación de que un comprobante fiscal ampara operaciones simuladas, falsas o inexistentes.

De la correcta aplicación del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, depende la imposición de sanciones administrativas y penales para los contribuyentes que hacen uso de esta estrategia fiscal agresiva, intentando con esto una doble función de control, uno de carácter administrativo y otro.

Por cuanto hace a los controles administrativos, podemos identificar de primera mano los que encontramos dentro del Código Fiscal de la Federación especialmente los que surgen derivado de la implementación del artículo 69-B, entre otros, los artículos 17 H, 32- D, 29, 29-A, así como los establecidos en los artículos 82-Quarter y 113 H de la Ley del Impuesto sobre la Renta LISR y dentro del artículo 5 de Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA (estrictamente indispensable).

El principal control administrativo, manantial de todos los demás controles jurídicos, definitivamente lo podemos encontrar en el proceso establecido expreso para otorgar a la autoridad hacendaria la facultad de determinar que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales que amparan

operaciones simuladas e inexistentes. Este proceso, como ya lo hemos comentado, el 09 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la federación una importante reforma hacendaria, misma que dio origen al artículo 69-b del CFF, mismo que no entró en vigor hasta el año 2014.

Uno de los principales problemas que tiene el Estado para combatir los esquemas de defraudación fiscal realizados a través del tráfico de comprobantes fiscales, como ya lo hemos mencionado, es que la propia actividad, se asemeja mucho a cualquier otra actividad comercial, ya que, a simple vista, no hay modo de distinguir una empresa que tiene como fin el emitir comprobantes fiscales sin sustento o materialidad, realizando operaciones simuladas o inexistentes, de otra que efectivamente realiza actividades comerciales y más difícil aún, que la autoridad pueda contar con la plena certeza que las operaciones carecen de veracidad, por lo que la autoridad, se ve envuelta en enorme una disyuntiva a resolver, el poder combatir el tráfico de CFDI's y a su vez poder respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de los contribuyentes³⁶⁷.

El legislador, consciente de esta problemática, ha tratado de contener el tráfico de CFDI's, realizando diversas reformas a los ordenamientos jurídicos nacional, entre las que sobre salen, la adición al Código Fiscal de la Federación del artículo 69-B³⁶⁸, misma que tiene como objetivo fundamental, el acreditar la veracidad de las operaciones que amparan los diversos comprobantes fiscales, sin embargo, éste artículo ha sido objeto de diversos cuestionamientos tanto en su constitucionalidad, como en su técnica jurídica y aplicación.

Este control jurídico tiene entre sus objetivos, la disuasión del TdeCFDI's, en los que se aprovecha tanto la tecnología como los medios de difusión electrónicos, difundiendo periódicamente a contribuyentes con los cuales sería peligroso sostener relaciones comerciales.

³⁶⁷ Cfr. Artículo 1º fracción tercera de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³⁶⁸ Véase Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013.

Publicación establecida dentro del artículo 69-b del CFF, en la que se pretende identificar a las personas que de manera presunta y definitiva se encuentran vendiendo o emitiendo comprobantes que amparan operaciones inexistentes, dicha publicación se realiza mediante una lista que se hace pública cada mes, tanto en la página del SAT, como en el Diario Oficial de la Federación, en la que a la fecha se encuentran más de diez mil setecientas personas físicas y morales y la cifra sigue incrementándose³⁶⁹.

Siendo claro que al seguir incrementándose la cifra de contribuyentes que facturan operaciones simuladas EFOS, es factible pensar que el solo control administrativo de publicación no es suficiente para que las empresas no compren comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, sino lo que únicamente cambian de razón social que les siga proveyendo de dichos comprobantes.

La exposición de motivos que diera lugar a la existencia del referido artículo 69-b, señalaba que el procedimiento establecido no iba en contra de los contribuyentes honestos y cumplidos sino en contra de los traficantes de comprobantes fiscales, de los que se había detectado ciertas particularidades estableciéndose una tipología presente de manera genérica en las EFO's, tratando así, de distinguirlos del resto del universo de contribuyentes, entre los que destacaban:

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.
2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.

³⁶⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación) Información actualizada al 31 de agosto de 2023.

4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.
9. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.
10. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos, compartiendo domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios³⁷⁰.

De esta manera el SAT asegura que el negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las

³⁷⁰ Véase Diario Oficial de la Federación, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del código fiscal de la federación*, DOF, México, 9 de noviembre de 2013, p.CVIII

mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan³⁷¹.

Para el efecto de tratar de distinguir a la o las empresas EFOS y a las operaciones que utilizaron las EDOS, se erige el artículo 69-b en el que se propone un procedimiento bifásico ya que un primer momento, es menester declarar la inexistencia de las operaciones, catalogando como EFOS a la empresa que emite los comprobantes fiscales y posteriormente en un segundo momento a las personas físicas y morales que utilizaron dichos comprobantes EDOS.

Así, este procedimiento expreso para la detección y combate del tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas he inexistentes pretende otorgar a las empresas o sociedades que presenten las características anteriormente señaladas garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga, para posteriormente proceder a la publicación de una lista que tenga como efecto la presunción de que las operaciones amparadas nunca existieron y por tanto no pueden producir efecto fiscal alguno.

Por otra parte, se propuso otorgarle a los adquirentes la oportunidad de destruir la presunción de inexistencia de los presuntos comprobantes, acreditando la materialidad de los bienes o servicios presuntamente recibidos o en su defecto autocorregirse, adicionando a la autoridad hacendaria dentro de sus facultades de comprobación el eliminar los comprobantes referidos, recalculando el pago de contribuciones y en su caso el proceder por la vía penal por el delito de las simulaciones que con las conductas actualizadas se realicen.

Es importante destacar que dentro del proceso legislativo se aprobó la adición al código fiscal de la federación, realizándose algunas modificaciones al texto originalmente propuesto, como lo podemos visualizar en el siguiente cuadro comparativo:

³⁷¹ Véase Idem.

Tabla Comparativa 5
Evolución Artículo 69-B CFF 1

Propuesta del artículo 69-B	Artículo 69-B Aprobado
<p>Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales por actos o actividades inexistentes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.</p>	<p>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.</p>
<p>Las personas físicas o morales podrán manifestar ante la autoridad fiscal, en un plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación en su buzón tributario, lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los motivos que llevaron a la autoridad a notificarlos.</p>	<p>En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un</p>

	plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.
Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer, notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que se encuentran efectivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo.	Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.
Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.	Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.
Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, deberán proceder a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias	Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que

<p>que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código en el mes siguiente al de la citada publicación, calculando las contribuciones actualizadas, recargos y multas correspondientes o, de ser el caso, acreditar en el mismo plazo ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales.</p>	<p>efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.</p>
<p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no corrigió su situación fiscal o no acreditó la efectiva prestación de servicio o adquisición de los bienes, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de lo previsto en el artículo 109, fracción IV, de este Código.</p>	<p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p>

Fuente: Elaboración Propia

De esta manera con la aprobación del artículo 69-B del CFF, inicia a una nueva era en nuestro sistema tributario mexicano, en cuanto al combate al tráfico de comprobantes fiscales se refiere, naciendo con ello, nuevos retos de hecho y derecho para poder declarar la inexistencia de los comprobantes fiscales, así como para la defensa y salvaguarda de los derechos de los contribuyentes, especialmente por los abusos que se puedan originar en la práctica por las autoridades hacendarias.

El referido proceso ha sido fuertemente cuestionado sobre su legalidad y constitucionalidad, puesto que se ha alegado que violenta derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, pronunciándose al respecto al Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo hasta nuestros días que el artículo 69-b es Constitucional.

Así lo decretó la Segunda Sala, al resolver los amparos 51/2015, 302/2015, 354/2015, 361/2015 y 424/2015, estableciendo que, el artículo 69-B del código fiscal de la federación no contraviene el principio de retroactividad de la Ley³⁷², ni el derecho de audiencia³⁷³, ni la presunción de inocencia³⁷⁴, ni viola el derecho a la libertad del trabajo³⁷⁵, además que no constituye una pena que deba respetar los derechos reconocidos en el artículo 22 Constitucional³⁷⁶ y los datos que hace referencia que pueden ser publicados son de carácter público, por ende pueden darse a conocer a terceros³⁷⁷.

No obstante, del cúmulo de posibles ilegalidades y contravenciones a la constitución que la SCJN no pudo llegar a un consenso fue la establecida en la fracción tercera, referente a la temporalidad con la que contaba la autoridad para valorar pruebas, emitir y notificar la resolución en la que se determine la presunción definitiva de que un contribuyente ha emitido comprobantes fiscales simulados o inexistentes.

³⁷² Cfr. Tesis Jurisprudencial 2ª./J.132/2015 Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23. T II Segunda Sala, Materia constitucional, octubre 2015, p.1740.

³⁷³ Cfr. Tesis jurisprudencial 2ª./J.133/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23 Tomo II Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, p.1738.

³⁷⁴ Cfr. Tesis Jurisprudencial 2ª./J. 135/2015, Gaceta del Semanario judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23 T. II, Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, p.1742.

³⁷⁵ Cfr. Tesis Jurisprudencial 2ª./J, 134/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23. T. II. Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, p.1743.

³⁷⁶ Cfr. Tesis Jurisprudencial 2ª./j. 161/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23 T. II. Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, p.277.

³⁷⁷ Cfr. Tesis Jurisprudencial 2ª./j. 140/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23 T. II. Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, p.1745.

Al analizar la referida fracción tercera del artículo 69-b del CFF, la primera sala aprobó por votos de los ministros José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo y Norma Lucía Piña Hernández, dentro del amparo 3827/2017 que no viola la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes, basándose su argumentación prácticamente en dos criterios fundamentales, el primero, estableciendo su argumentación basada en una argumentación gramatical, en la que se establece que la intención del legislador no fue la de limitar las facultades de la autoridad en cuanto a la temporalidad de cinco días, ya que de la lectura se desprende que la tercera fracción menciona lo siguiente:

...Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos...Advirtiendo la Primera Sala que, bajo una interpretación jurídica bajo el método gramatical del precepto impugnado, la intención del legislador fue separar con el uso del signo de puntuación de “punto y coma” el término para valorar y las pruebas y defensas hechas valer, mas no se refiere a que en dicho término se tena que notificar la resolución correspondiente, ya que el uso de dicho signo de puntuación consiste en separar oraciones sintácticamente independientes entre las que existe relación semántica. En ese mismo orden de ideas pronuncia el segundo argumento de que si bien, dentro del artículo y fracción alegada no se establece de forma expresa un término específico para notificar la resolución esto no vulnera la seguridad jurídica de los gobernados, puesto que el legislador no se encuentra obligado establecer en un solo precepto legal todos los supuestos y consecuencias de la norma, dado que tales elementos pueden, válidamente establecerse en diversos numerales del propio ordenamiento, e inclusive en distintos cuerpos normativos, en tanto no existe una disposición constitucional que establezca lo contrario, como lo es el caso de la caducidad de las facultades de la autoridad establecidas dentro del artículo 67 del CFF. Previendo que la Caducidad en materia de impuestos, tiene la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los

contribuyentes, pues asegura que las facultades de las autoridades se hagan valer bajo una temporalidad, siendo susceptibles de extinción las facultades de revisión, determinación y liquidación de créditos fiscales así como para sancionar las omisiones de los contribuyentes o terceros con ellos relacionados, por lo que el plazo para notificar la resolución definitiva que un contribuyente se encuentra emitiendo comprobantes que amparan operaciones simuladas sería de cinco años conforme a lo establecido en el artículo 67 del CFF. Por otra parte, los ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, votaron en contra del referido amparo realizando voto de minoría, en el cual se pronunciaron por establecer que en su opinión el tercer párrafo del artículo 69-b si transgrede el principio de seguridad jurídica al no prever un plazo para que la autoridad fiscal concluya el procedimiento de revisión determinando si el contribuyente emitió o no operaciones inexistentes, además de ser inaplicable la caducidad establecida en el artículo 67 del CFF pues este resulta aplicable únicamente a procedimientos de auditoría que tengan por finalidad imponer sanción o determinar contribuciones omitidas al contribuyente revisado, supuesto que no se materializa en el caso del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal. En adición el voto en minoría refiere que la caducidad establecida dentro del artículo 67 CFF va en contra de la naturaleza del procedimiento para determinar la inexistencia de operaciones fiscales de ser un juicio sumario y ágil, que le permita a la autoridad hacendaria la pronta determinación y localización de las personas que emiten esos comprobantes, por lo que no puede dejarse al libre arbitrio de la autoridad la facultad de elegir la temporalidad en la que notificará la presunción definitiva³⁷⁸.

Álvarez Balderas refiere al respecto, que el procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF atribuye a la autoridad hacendaria facultades que afectan la esfera jurídica de los pagadores de impuestos en su domicilio, papeles y, en

³⁷⁸ Véase Amparo en Revisión 3827/2017, Voto de minoría que formulan los señores Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

general, su patrimonio, por lo que si las autoridades no actúan dentro de los plazos respectivos, los actos que emitan extemporáneamente carecen de validez por no respetar la temporalidad aún y la norma no ejerza una sanción expresa, puesto que uno de los elementos del principio de seguridad Jurídica atiende a que la autoridad debe de resolver de manera pronta las determinaciones adoptadas por el legislador y con ello inhibir la decisión arbitraria de las autoridades para resolver los procedimientos a su cargo³⁷⁹.

Siendo las tesis referidas, las primeras aproximaciones a la constitucionalidad del procedimiento referido, pero no fue suficiente para callar las voces de ilegalidad que se pronunciaban al respecto, tan es así que en el año 2018 fue publicada una primera reforma al artículo 69-b del CFF, que dentro de su exposición de motivos se reitera que el proceso establecido tiene la finalidad de Investigar, neutralizar y sancionar los esquemas que tienen como fin erosionar la base gravable, mediante comprobantes fiscales que amparen operaciones sospechosas, irregulares e incluso inexistentes, convirtiéndose en una herramienta de control sobre las operaciones que soportan los comprobantes fiscales³⁸⁰.

La misma exposición de motivos, establece que si el referido procedimiento es una herramienta de gran utilidad para la autoridad hacendaria, también lo es que no se encuentra apegado a derecho, por lo que consideró que para dar una mayor claridad al procedimiento, era necesario reestructurar integralmente el texto de la ley, incorporando la facultad de la autoridad de poder requerir información adicional al contribuyente, definiendo los plazos para su entrega y para valoración de las pruebas, así como para emitir y notificar la resolución definitiva y las consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento³⁸¹.

³⁷⁹ Véase Álvarez Banderas, Jorge, *La presunción de Inexistencia de operaciones, en la legislación tributaria mexicana*, Thomson Reuters, México, 2020, p.62.

³⁸⁰ Véase Diario Oficial de la Federación, Dictamen que contiene el “*Proyecto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*” de fecha 25 de junio de 2018.

³⁸¹ Ibidem.

Señalando que con lo anterior se fortalecía la seguridad jurídica del contribuyente, privilegiándola sobre los procedimientos, plazos y formalismos de la relación tributaria, reiterando que la reforma busca combatir las malas prácticas de los comprobantes fiscales, dotando a la autoridad hacendaria de mejores herramientas, que no menoscaben los derechos de los contribuyentes fortaleciendo la seguridad jurídica que todo procedimiento judicial o administrativo debe otorgar al pagador de impuestos³⁸².

Entre las principales propuestas de la reforma se encuentran:

- La posibilidad de otorgar a los contribuyentes una prórroga de cinco días a la autoridad fiscal para aportar la documentación e información que considere necesaria.
- La facultad de la autoridad fiscal para requerir al contribuyente mayor documentación e información, otorgándole a éste un plazo de diez días para su atención, término que al ser aprobado se redujo a cinco días.
- Establecer un plazo cierto de cincuenta días para que la autoridad valore la información aportada por el contribuyente, especificando que deberá de emitir y notificar su dentro de dicho plazo.
- La obligación de que la autoridad publique trimestralmente un listado de aquellos contribuyentes que lograron destruir la presunción que se le imputó o por sentencia firme se haya dejado sin efectos la resolución que dio fin al procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF.

Como establece López Villa, el sentido de la reforma según la exposición de motivos, es que el procedimiento desemboque en una resolución exhaustiva y apegada a la realidad de los hechos salvaguardando los derechos fundamentales de audiencia, legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes, que interpretado

³⁸² Ibidem.

a contrario censo previo a la reforma original del referido artículo era contrario por lo menos a esos derechos fundamentales de los contribuyentes³⁸³.

Pareciendo paradójico y hasta bizarro leer que la misma autoridad legislativa que propuso la creación del artículo 69-b del CFF, sea la que en una posterior reforma, alegue la necesidad de su reforma a efecto de otorgarle al contribuyente seguridad jurídica para no dejarlo en estado de indefensión.

Dentro del proceso legislativo, la propuesta fue publicada en el DOF el 25 de junio de 2018, siendo significativamente reformado el precepto de estudio, tal como se aprecia en el siguiente cuadro comparativo:

Tabla Comparativa 6
Evolución Artículo 69-B CFF 2

Artículo 69-B Aprobado 2014	Artículo 69-B Aprobado 2018
<p>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.</p>	<p>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.</p>
<p>En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante</p>	<p>En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante</p>

³⁸³ Véase López Villa, J. Raúl, *Defensa Fiscal Estratégica VS Presunción de Operaciones Inexistentes*, Editorial Flores, México 2019, p.15.

<p>publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.</p>	<p>publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.</p>
	<p>Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.</p>
<p>Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los</p>	<p>Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información</p>

<p>hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.</p>	<p>adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.</p>
<p>Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.</p>	<p>Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.</p>
	<p>La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se</p>

	refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.
	Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.
Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.	Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.
En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes	En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes

señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.	señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.
---	---

Fuente: Elaboración Propia

Así, con esta reforma, por fin después de más de cuatro años de aplicación del proceso referido, se fortalece el principio de seguridad jurídica para los contribuyentes mexicanos, estableciendo un panorama un poco más claro sobre la temporalidad en la cual la autoridad hacendaria está obligada a valorar pruebas, emitir y notificar la resolución correspondiente, limitando la temporalidad en la que la autoridad hacendaria podrá legalmente ejercer sus facultades de gestión contra los contribuyentes que se les presume la emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, con el efecto de quedar sin efectos la presunción de los comprobantes observados que dieron origen al procedimiento.

Con la misma exposición de motivos de la reforma, podemos concluir que la autoridad desde que nació el artículo 69-B CFF si tenía la obligación de emitir la resolución final dentro de la temporalidad establecida en su fracción tercera, es decir cinco días y que de no hacerlo la presunción de operaciones inexistentes debería haberse dejado sin efectos, sin que se pueda alegar que la resolución del amparo directo en revisión 3827/2017 no es de observancia obligatoria ya que no alcanzó los cuatro votos requeridos conforme al artículo 223 de la ley de amparo³⁸⁴.

Ahora bien, si la reforma del 2018 es un gran avance para la preservación del principio de seguridad jurídica, procurando por una justicia tributaria, ésta llegó de forma tardía ya que cientos de contribuyentes fueron auditados y declarados como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas durante el periodo de 2014 a 2018, empresas que fueron sujetas a un proceso dudoso que no les permitía saber previamente a qué atenerse.

³⁸⁴ Cfr. Artículo 223 de la Ley de amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados unidos mexicanos, Última Reforma 18/02/2022.

Posteriormente, el 08 de septiembre del año 2021, se publica en la gaceta parlamentaria una tercera reforma en la que se adiciona un último párrafo al artículo 69-B, en la exposición de motivos se refiere como una actualización al procedimiento contra empresas que Facturan Operaciones Simuladas EFOs y Empresas que deducen operaciones simuladas EDOs, adición que se erige en contra de aquellos contribuyentes incumplidos en sus obligaciones fiscales, que legalmente no pueden emitir directamente CFDI's, sino que, a través de diversas figuras jurídicas legales permiten amparar las operaciones que realicen con comprobantes fiscales emitidos por otro contribuyente, durante el periodo en el cual se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital en términos de lo dispuesto por los artículos 17-H y 17-H Bis de este Código, sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, o bien emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona³⁸⁵.

De esta manera, es claro que el artículo 69-b del CFF ha sufrido importantes modificaciones, reformas y adiciones, en las cuales se ha dejado claro que es una importante herramienta que ayuda a la autoridad hacendaria, a tener un mejor control sobre la recaudación y combatir el tráfico de comprobantes fiscales, pero también se ha legislado en pro de la seguridad jurídica de los contribuyentes, como puede apreciarse en el siguiente cuadro evolutivo:

Tabla Comparativa 7
Evolución Artículo 69-B CFF 3

Artículo 69-B Aprobado 2014	Artículo 69-B Aprobado 2018	Artículo 69-B Aprobado 2021
--------------------------------	--------------------------------	--------------------------------

³⁸⁵Ejecutivo Federal, *Iniciativa del ejecutivo federal que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción de Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos*, Gaceta Parlamentaria. Año XXIV, No 5864-D, 8 de septiembre de 2021, P.CXXXVI.

<p>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.</p>	<p>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.</p>	<p>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.</p>
<p>En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la</p>	<p>En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la</p>	<p>En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la</p>

documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.	documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.	documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.
	Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.	Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.
Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que	Transcurrido el plazo para aportar la documentación e	Transcurrido el plazo para aportar la documentación e

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

	<p>contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo.</p> <p>En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.</p>	<p>contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo.</p> <p>En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.</p>
<p>Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.</p>	<p>Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.</p>	<p>Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.</p>
	<p>La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la</p>	<p>La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la</p>

	<p>resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.</p>	<p>resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.</p>
	<p>Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.</p>	<p>Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.</p>
<p>Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración</p>	<p>Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración</p>	<p>Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración</p>

<p>o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.</p>	<p>o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.</p>	<p>o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.</p>
<p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p>	<p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p>	<p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p>
		<p>Para los efectos de este artículo, también se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que</p>

		<p>soportan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital en términos de lo dispuesto por los artículos 17-H y 17-H Bis de este Código, sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, o bien emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona.</p>
--	--	---

Fuente: Elaboración Propia

1.1 Algunos problemas de aplicación del artículo 69-B

Adicionalmente, la redacción del artículo 69-B original y sus reformas, siguen siendo tema de discusión en cuanto a su validez, puesto que, sigue poniéndose en tela de juicio si respeta o no los principios de seguridad jurídica y legalidad, así como los principios de presunción de inocencia y división de poderes.

Es importante recordar que con la adición del artículo 69-b al CFF se establece por primera vez en nuestro país el concepto de inexistencia en dicho ordenamiento, inexistencia que como ya se comentó dentro del apartado 2.1 del capítulo III de esta investigación, difiere por mucho de la inexistencia civil, sin

embargo, para efectos de argumentación es necesario retomar que el del Código Civil Federal, refiere que acto jurídico es inexistente por falta de dos elementos:

- a) el consentimiento, y
- b) el objeto.

Asimismo, sabemos que el acto inexistente no producirá efecto alguno, -no tendrá efectos ni para la materia civil, administrativa, laboral, fiscal o cualquier otra- que esta puede invocarse por cualquier interesado y no es susceptible de valer por confirmación ni por prescripción, además que traerá como consecuencia ya sea una nulidad absoluta o relativa³⁸⁶.

En cambio, para efectos tributarios el acto jurídico fiscal es inexistente cuando carece de:

- a) activos,
- b) personal,
- c) Infraestructura,
- d) Capacidad material; y
- e) se encuentre como no localizado.

De lo anterior, se establece que, a diferencia de la inexistencia en materia civil, el único ente facultado para invocar la inexistencia para efectos fiscales es la autoridad fiscal, -afirmación que fue ha sido cuestionada y dado origen a la adición del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación si puede ser convalidada por la prescripción o caducidad de las facultades de las autoridades hacendarias y solo no producirá efecto efectos fiscales, por lo que siempre traerá como consecuencia una nulidad relativa.

Podemos destacar que el SAT, ya sea dentro de sus facultades de gestión o de verificación, puede presumir la inexistencia de operaciones cuando detecte que

³⁸⁶ Cfr. Código Civil Federal artículos 2224 al 2242, vigentes al año 2021.

un contribuyente se encuentra emitiendo comprobantes fiscales y no cuenta con los activos, personal, infraestructura, capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, esta presunción es *juris tantum*, ya que admite prueba en contrario y el mismo ordenamiento dentro de los párrafos segundo al séptimo señala un procedimiento para desvirtuarla, y que por su trascendencia me permito transcribir.

Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin...

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

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

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y

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

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

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

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

De lo anterior, se desprende que si bien la presunción de inexistencia de operaciones en materia fiscal es una presunción que admite prueba en contrario,

también lo es que dentro del procedimiento para desvirtuarla, es la misma autoridad fiscal, la que determina si la o las operaciones que ella misma presume, fueron desvirtuadas o no por aquel contribuyente que ella le está imputando la inexistencia, con un poder plenipotenciario para la valoración de las pruebas ofrecidas por el presunto EFO, y sobre todo, no debemos de pasar por alto, que también es la misma autoridad fiscal, la que se vería afectada en el supuesto que se diera el tráfico de comprobantes fiscales, por lo que el SAT, se convierte en juez y parte dentro del procedimiento referido, y aunque es cierto que el contribuyente presunto EFO, cuenta con la facultad de impugnar dicha resolución, también lo es que ésta al ser pública, puede afectar sus intereses comerciales irreparables que lo pudieran llevar a la extinción de su actividad comercial.

Tomando en cuenta que el estado debe tender a centrar sus esfuerzos dentro de una buena administración, misma que va encaminada como lo veremos en apartados posteriores a centrar a la persona como vertiente primigenia y principal, de la administración pública, colocando por delante el respeto a sus derechos fundamentales,³⁸⁷ por lo que a continuación nos acercaremos a algunos factores en los que el estado pudiera violentar estos derechos del hombre al ponderar el interés recaudatorio, afectando la certeza jurídica y presunción de inocencia, al aplicar el procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF, procedimiento que también pone de relieve una clara intromisión a la división de poderes siendo contrario a la prudencia constitucional, tal como lo trataremos de exponer en los siguientes apartados.

1.2 Invasión de poderes

El doctor Miguel Ángel Marmolejo, realiza un excelente análisis de la prudencia constitucional a la luz de la división de poderes el cual, hasta nuestros días se establece en el poder legislativo (producen normas), poder ejecutivo (ejecuta las normas) y poder judicial (soluciona los conflictos que se originen en dichas normas), y cuya finalidad es el evitar que se realicen vulneraciones como la no intromisión,

³⁸⁷ Véase Rodríguez-Arana, Jaime, “La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa”, *Revista Misión Jurídica*, Volumen 6, Número julio-diciembre, 2013, p.29.

no dependencia y no subordinación, al respecto se ha pronunciado la SCJN, que la intromisión, es el grado más leve de violación al principio de división de poderes, se actualiza cuando uno de los poderes se inmiscuye o interfiere en una cuestión propia de otro, la dependencia, implica que un poder impida jurídicamente a otro, a que tome decisiones o actúe de manera autónoma y la subordinación, un poder debe someterse a la voluntad del otro poder subordinante, impidiendo que aquel pueda tomar decisiones³⁸⁸.

DIVISIÓN DE PODERES. PARA EVITAR LA VULNERACIÓN A ESTE PRINCIPIO EXISTEN PROHIBICIONES IMPLÍCITAS REFERIDAS A LA NO INTROMISIÓN, A LA NO DEPENDENCIA Y A LA NO SUBORDINACIÓN ENTRE LOS PODERES PÚBLICOS DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS. El artículo 116 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe implícitamente tres mandatos prohibitivos dirigidos a los poderes públicos de las entidades federativas, para que respeten el principio de división de poderes, a saber: a) a la no intromisión, b) a la no dependencia y c) a la no subordinación de cualquiera de los poderes con respecto a los otros. La intromisión es el grado más leve de violación al principio de división de poderes, pues se actualiza cuando uno de los poderes se inmiscuye o interfiere en una cuestión propia de otro, sin que de ello resulte una afectación determinante en la toma de decisiones o que genere sumisión. La dependencia conforma el siguiente nivel de violación al citado principio, y representa un grado mayor de vulneración, puesto que implica que un poder impida a otro, de forma antijurídica, que tome decisiones o actúe de manera autónoma. La subordinación se traduce en el más grave nivel de violación al principio de división de poderes, ya que no sólo implica que un poder no pueda tomar autónomamente sus decisiones, sino que además debe someterse a la voluntad del poder subordinante; la diferencia con la

³⁸⁸ Véase Marmolejo, Cervantes Miguel Ángel y Saucedo, Ingrid, "Pensamiento Reflexivo Sobre la prudencia constitucional en el ejercicio de la facultad anulatoria contenida en el artículo 69-b de CFF", *Revista de Investigación Jurídica, Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 2019.

dependencia es que mientras en ésta el poder dependiente puede optar por evitar la imposición por parte de otro poder, en la subordinación el poder subordinante no permite al subordinado un curso de acción distinto al que le prescribe. En ese sentido, estos conceptos son grados de la misma violación, por lo que la más grave lleva implícita la anterior³⁸⁹.

Si bien, es cierto que tanto el Código Civil Federal como la doctrina establecen diferencias entre inexistencia y nulidad (absoluta y relativa), también lo es que, - la SCJN ha considerado, en algunos precedentes, que esas diferencias son meramente teóricas y, en otros, que sí existen, lo que denota que las distintas integraciones del máximo tribunal de la república mexicana, no han escapado al debate doctrinal suscitado al respecto. No obstante, la doctrina, la ley y la jurisprudencia de este Alto Tribunal, en sus distintas épocas, convergen en que es necesaria la intervención jurisdiccional para comprobar la inexistencia del acto, o bien, para declarar su nulidad, de donde deriva que tanto la inexistencia como la nulidad de los actos jurídicos deben determinarse jurisdiccionalmente.

INEXISTENCIA Y NULIDAD DE LOS ACTOS JURÍDICOS. DEBEN DETERMINARSE JURISDICCIONALMENTE. Si bien es cierto que tanto el Código Civil Federal como la doctrina establecen diferencias entre inexistencia y nulidad (absoluta y relativa), también lo es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado, en algunos precedentes, que esas diferencias son meramente teóricas y, en otros, que sí existen, lo que denota que las distintas integraciones del Máximo Tribunal de la República no han escapado al debate doctrinal suscitado al respecto. No obstante, la doctrina, la ley y la jurisprudencia de este Alto Tribunal, en sus distintas épocas, convergen en que es necesaria la intervención jurisdiccional para comprobar la inexistencia del acto, o bien, para declarar su nulidad, de donde

³⁸⁹Cfr. Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario de la federación y su Gaceta, Tomo XX, septiembre de 2004, Materias: Constitucional, Tesis. P/J. 80/2004, P.1122.

*deriva que tanto la inexistencia como la nulidad de los actos jurídicos deben determinarse jurisdiccionalmente*³⁹⁰.

Por otra parte, es de puntualizar que el ordenamiento jurídico fiscal dentro ninguno de sus apartados, señala que debe de entenderse por simulación o inexistencia, siendo en el código Civil Federal donde si podemos encontrar una definición, ordenamiento jurídico que debemos atender de manera supletoria tal como lo establece el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.³⁹¹

Dentro del apartado de los efectos de las obligaciones con relación a terceros, específicamente en el Capítulo II correspondiente de los artículos 2180 al 2184 hace referencia a la simulación de actos jurídicos, entendiendo que es simulado el acto jurídico en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas, además que la simulación puede ser absoluta o relativa, y que es el Ministerio Público el único ente del estado autorizado y a quien se le confieren facultades discrecionales para pedir la nulidad de los actos simulados, en dos supuestos, cuando se transgreda la ley y cuando se perjudique a la hacienda pública.

No cabe duda que la adición del artículo 69-b al CFF, tiene como finalidad, el neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales y evitar un daño a la colectividad, y este daño indiscutiblemente solo se puede ocasionar cuando se perjudica la hacienda pública, ya que el estado se ve mermado para poder recaudar y destinar el recurso recaudado al gasto público, así pues, si no

³⁹⁰ Cfr. Tesis: Asilada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XXIX, enero de 2009, Materias: Civil, Tesis 2ª CLXIII/2008, P.785.

³⁹¹ Véase Artículo 5º Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

existiera un daño a las arcas de la tesorería de la nación no habría un perjuicio a la colectividad.

Al respecto el código fiscal de la federación adiciona en 2021 el artículo 42-b que las autoridades fiscales podrán cuando derivado de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales.

Siendo así, como refiere el Dr. Marmolejo, existe una violación a la división de poderes, por la razón de que el Poder Ejecutivo, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración tributaria, invade facultades propias del Poder Judicial, en por lo menos en grado de intromisión, en una actividad propia de éste y en grado máximo, de dependencia, puesto que el Poder Ejecutivo sustituye al poder judicial, en la facultad anulatoria propia de este último³⁹².

Es de señalarse, que la SCJN, también se ha pronunciado y decantado en esta última época, en el sentido de que la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación tiene facultades para determinar la inexistencia de los actos jurídicos, cuando adviertan que los documentos presentados por los contribuyentes amparan operaciones que no se realizaron, sin embargo, al hablar de las facultades que graciosamente le concede el legislador a la autoridad hacendaria dentro del artículo 69-b CFF, es una facultad de gestión y no de comprobación, por lo que ésta no se encuentra incluida dentro del artículo 42 del ordenamiento tributario.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES. Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la

³⁹² Véase Marmolejo, Cervantes; *op. cit.*, p.13.

Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones³⁹³.

Conforme a este criterio deberemos preguntarnos, si ¿es posible que un acto jurídico pueda ser veraz para ciertos actos e inexistente para otros? Es decir ¿si la anulación de sus efectos puede realizarse en forma parcial o temporal, provisional y momentánea? La respuesta definitivamente debería ser no, en ese mismo sentido los comprobantes fiscales presuntos de nulidad, dejarían sus efectos trancos ya que solo sería posible determinar una nulidad absoluta o relativa, para la materia fiscal pero no para otras materias, como la misma Civil, Administrativa, Penal, laboral o de cualquier otra índole, violentando en perjuicio del gobernado el principio de seguridad jurídica.

1.3 Presunción de inocencia

³⁹³ Véase Tesis: Asilada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, Libro XII, septiembre 2012, Tomo 3, Materias: administrativa, Tesis VI. 3º A 358 A (9ª), P.1745

La SCJN, se ha decantado por dictar jurisprudencia en la que refiere que el artículo 69-b del CFF no viola el principio de presunción de inocencia, básicamente por dos argumentos, el primero debido a que el numeral, otorga a los terceros que hayan utilizado los documentos que se presumen de inexistentes, un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o servicios o para corregir su situación fiscal, por lo que al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que solo prevé un llamamiento para que el contribuyente al que se le presume que emitió comprobantes que amparan operaciones simuladas EFOS o al que dedujo o recibió el comprobante que ampara dichas operaciones EDOS, puedan alegar lo que a su derecho convenga y aporte documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de operaciones que avalan los comprobantes.

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que

obra en su poder, que encuadran en las hipótesis contenidas en aquel artículo. Ante esta presunción, la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los elementos probatorios a su alcance para desvirtuar aquella determinación de la autoridad, consecuentemente, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes. Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales³⁹⁴.

Consideramos importante destacar que esta tesis jurisprudencial, fue realizada por reiteración, y una de las sentencias que contribuyó a formarla fue el amparo en revisión número 51/2015, en la cual la segunda sala, reitera la importancia que tienen los comprobantes fiscales dentro de la relación jurídico-tributaria, entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, puntualizando que éstos, son

³⁹⁴ Cfr. Con Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Décima época, Libro XXIII, octubre 2015, Tomo II Materias: Constitucional y administrativa, Tesis 2ª./j 135/2015 (10a), P.1742.

los medios a través de los cuales comprueban la realización de actividades y constituyen una herramienta de control para que se pueda verificar la autenticidad de la información presentada por los sujetos pasivos para los efectos fiscales a que haya lugar³⁹⁵.

El considerando noveno de esa sentencia, determina que el artículo 69-B CFF no viola el principio de presunción de inocencia, medularmente porque el procedimiento ahí establecido, no se funda bajo el procedimiento administrativo sancionador, por lo cual no resulta aplicable el principio de presunción de inocencia ya que bajo su argumentación establece que el procedimiento administrativo sancionador, se constituye por el conjunto de actos o formalidades concatenados entre sí en forma de juicio por autoridad competente, con el objeto de conocer irregularidades o faltas ya sean de servidores públicos o de particulares, cuya finalidad, en todo caso, sea imponer alguna sanción, asimismo señala que por infracción debe entenderse aquel comportamiento que contraviene lo dispuesto en una norma jurídica, a la que se apareja una sanción consistente en la privación de un bien o un derecho, y que no aparece calificado como delito o falta.

La sala precisó, que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación prevé y regula un procedimiento con base en el cual se establecen las condiciones para destituir las presunciones determinadas por la autoridad, sin que éste derive en una sanción. Refiere que se trata de una presunción que de no demostrarse lo contrario puede derivar en que los comprobantes fiscales emitidos no produzcan efectos fiscales, esto no tiene el carácter de sanción o de privación de derechos, ya que es un procedimiento, por el cual se le otorga su verdadera naturaleza a unos documentos que al no contener los requisitos necesarios no producirán efectos fiscales, porque no son comprobantes fiscales en términos de ley, pero si el contribuyente desvirtúa esa presunción, sus documentos continuarán produciendo los efectos correspondientes, como comprobantes fiscales, pues basta con que presente las pruebas que así lo acreditan para que obtengan validez.

³⁹⁵ Cfr. Con Segunda Sala, Amparo en Revisión 51/2015, sentencia de 26 de agosto de 2015.

En otras palabras, refiere la corte que el hecho de no otorgarle los alcances legales a los documentos de que se trata, no se traduce en una *limitación de derechos*, pues si tales documentos no cuentan con un respaldo que cumpla con los requisitos legales, entonces no existe derecho alguno que pueda derivarse de ellos.

En resumen, la sala de la SCJN, establece que el artículo 69-b CFF no vulnera el principio de inocencia basándose en dos posturas principalmente a) Refiere que no se trata de un procedimiento administrativo sancionador, sino un procedimiento que admite prueba en contrario, y b) No se trata de una limitación de derechos.

No obstante, que no se comparte este criterio, pues como ya lo comentamos en el apartado anterior, el derecho que se otorga a una de las partes para alegar lo que a su derecho convenga, para desvirtuar la presunción se le imputa, lo tiene que realizar precisamente, ante la misma autoridad que está presumiendo, o para decirlo de forma más clara, que le está acusando de emitir comprobantes que carecen de algún elemento de existencia, y es ella misma, la que califica y valora la suficiencia e idoneidad, para desvirtuar su presunción y en su caso retirar su acusación. Adicionalmente se considera que este criterio puede ser superado, ya que nuestros ordenamientos jurídicos supremos abren la posibilidad de hacerlo, y trataré de desarrollarlo en estas líneas de manera muy sucinta.

El principio de presunción de inocencia lo encontramos establecido en el artículo 20 fracción I del apartado B de la Constitución política de los estados unidos mexicanos, mismo que refiere: Artículo 20, Apartado B “de los derechos de toda persona imputada” e I “que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa³⁹⁶”

Por otra parte, la convención americana de los derechos humanos, establece, en su artículo 8.2, que toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.

³⁹⁶ Cfr. Con el artículo 20 del la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

- a) derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;
- b) comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;
- c) concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
- d) derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;
- e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;
- f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;
- g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y
- h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

Por su parte, la Corte Interamericana de derechos Humanos, dictó una sentencia conocida como el caso (Ordoñez V/S Guatemala, 2016)³⁹⁷ en la que en

³⁹⁷ Cfr. Corte Interamericana de derechos humanos, *Ordoñez Vs Guatemala*; Sentencia, resolución 85. Del 27 de abril 2016.

sus resoluciones número 73³⁹⁸ y 85³⁹⁹ se pronuncia sobre el principio de presunción de inocencia, declarando responsable al Estado de Guatemala, por la violación de diversos derechos, recordando que estas sentencias son de carácter vinculante cuando sean favorables a la persona.

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido

³⁹⁸ 73. La Corte ha señalado que el artículo 8.1 de la Convención consagra los lineamientos del llamado “debido proceso legal”, que consiste en el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en su contra o para la determinación de sus derechos. Mientras que el artículo 8.2 de la Convención establece, adicionalmente, las garantías mínimas que deben ser aseguradas por los Estados en función del debido proceso legal. Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas. *Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.*

³⁹⁹ 85. En primer lugar, la Corte reitera que el principio de presunción de inocencia constituye un fundamento de las garantías judiciales, *y que dichas garantías deben observarse en los procedimientos en que se determinen o se afecten derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.* La Corte ha establecido que el alcance de las garantías contenidas en el artículo 8.2 de la Convención debe respetarse tanto en materia penal como en todas en donde se vean afectados los derechos de las personas... Lo anterior incluye el principio de presunción de inocencia, por lo que es posible analizar el respeto a dicho principio en procedimientos sancionatorios administrativos.

en el artículo 1o. constitucional, pues el principio pro persona obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: (i) cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; (ii) en todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y (iii) de ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos⁴⁰⁰.

De los artículos mencionados, podemos apreciar, que el principio de presunción de inocencia se encuentra protegido tanto en el ordenamiento jurídico nacional como el internacional, sobre todo en la sentencia invocada de la CIDH en la que podemos concluir que el referido principio debe de observarse en todos los procedimientos en que se determinen o se afecten derechos y obligaciones del orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, determinando un criterio diverso al establecido en primer lugar por la SCJN, en la que hace referencia de que dicho principio solo debe ser aplicado cuando se esté en presencia de una procedimiento administrativo sancionador.

Por otra parte, la jurisprudencia de la CIDH, al establecer que el principio de presunción de inocencia constituye un fundamento de las garantías judiciales, *y que dichas garantías deben observarse en los procedimientos en que se determinen o se afecten derechos y obligaciones* de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otra índole, pareciera que deja fuera de aplicabilidad para confrontarse con la sentencia 51/2015 de la SCJN, ya que el procedimiento establecido en el multicitado artículo 69-b del CFF, al hecho de no otorgarle los alcances legales a los documentos de

⁴⁰⁰ Cfr. Registro 2006225, Pleno, Gaceta del seminario Judicial de la Federación, Décima época, libro 5, abril de 2014, t I, tesis P./j.21/2014 (10ª), p.204.

que se trata no se traduce en una limitación de derechos, pues en todo caso, tales documentos no cumplen con los requisitos legales, en consecuencia no existe derecho alguno sobre ellos, por lo que no se estaría en apariencia derechos y obligaciones.

Óbice de lo anterior, tenemos que retomar lo establecido en la sentencia 51/2015, dictada por la SCJN referente a que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación prevé y regula un procedimiento con base en el cual se establecen las condiciones para destituir las *presunciones determinadas por la autoridad*, sin que éste derive en una sanción.

Refiere el alto tribunal que, se trata de una presunción que de no demostrarse lo contrario puede derivar en que los comprobantes fiscales emitidos no produzcan efectos fiscales.

Al respecto el Mtro. Gerardo Mejorado Ruiz, señala que, la presunción jurídica constituye un medio de prueba reconocido por la ley, que se integra por tres elementos:

- 1.- hecho conocido,
- 2.- hecho desconocido, y
- 3.- la relación de causalidad entre ellos⁴⁰¹.

Así, en las presunciones jurídicas es muy importante que el hecho conocido, lleve a creer en la existencia de un derecho desconocido, quede plenamente “comprobado”, pues de no ser así la prueba presuntiva estará construida en base a posibilidades ocasionando inseguridad jurídica.

Tema abordado por los Tribunales Colegidos de Circuito, dentro del amparo directo 842/2012, en el que se indicó que, en materia tributaria, la finalidad de establecer presunciones por parte del legislador radica, precisamente, en el hecho

⁴⁰¹ Véase Mejorado Ruiz Gerardo; *Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coord. RAMIREZ Amayo Yubani, Editorial Tirant lo Blanch, México 2020, p.305

de que, en aquellas situaciones en las que, por la dificultad de la autoridad de probarlas, y a fin de controlar prácticas de evasión y elusión de impuestos, deben recogerse experiencias derivadas de prácticas que se dan con un cierto margen de generalidad o reiteración, lo que se conoce como "máximas de experiencia" que, dada su idoneidad, el legislador las positiviza, recogiénolas en el texto con ese carácter.

Así, la presunción jurídica constituye un juicio lógico del legislador, del juez o para el caso la autoridad hacendaria, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, en el que indica, en el tema de estudio, cual debería de ser el modo normal que se deberían llevar las relaciones comerciales.

Dicha figura de presunción se integra, en todo caso, por tres elementos esenciales, a saber:

- a) una afirmación base (hecho conocido), que sirve de sustento en el que se funda la presunción.
- b) otra presumida (hecho desconocido), producto novedoso, que surge a partir del hecho conocido, y
- c) el enlace o nexo causal por el que se relacionan las dos afirmaciones anteriores.

PRESUNCIÓN JURÍDICA. SU NOCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. En materia tributaria, la finalidad de establecer presunciones por parte del legislador radica, precisamente, en el hecho de que, en aquellas situaciones en las que, por la dificultad de la autoridad de probarlas, y a fin de controlar prácticas de evasión y elusión de impuestos, deben recogerse experiencias derivadas de prácticas que se dan con un cierto margen de generalidad o reiteración, lo que se conoce como "máximas de experiencia" que, dada su idoneidad, el legislador las positiviza, recogiénolas en el texto con ese carácter. Así, la presunción jurídica constituye un juicio lógico del legislador o del Juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos. Dicha figura se integra,

en todo caso, por tres elementos esenciales, a saber, una afirmación base, otra presumida y el enlace o nexa. El primero se constituye en piedra angular sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente; el segundo es el producto novedoso con significado probatorio, establecido a partir del hecho base, una vez verificado y, el tercero, consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida⁴⁰².

En la práctica, destruir la presunción de inexistencia que refiere el artículo 69-b del CFF es casi imposible, debido a la falta de regulación y de criterios de valoración que permitan establecer cuando se considera que un contribuyente acredita contar con capacidad material para realizar la actividad amparada en los comprobantes fiscales que emite, sobre todo cuando aparcan servicios intangibles, pues la valoración probatoria por la misma autoridad hacendaria es muy subjetiva y sus procedimientos demasiado rígidos.

Tan es así, que solo el 4% aproximadamente de los contribuyentes a los que se les realiza dicha presunción, llegan a acreditar la materialidad de sus operaciones.

Por cuanto hace a la presunción de inexistencia la misma SCJN, se ha pronunciado en el sentido de que es necesaria la intervención jurisdiccional para comprobar la inexistencia del acto, ya que cuando se habla de un acto jurídico inexistente, se hace referencia a la nada jurídica, por lo que este criterio obliga a que se pruebe que falta algún elemento de validez para declarar inexistente el acto jurídico.

De esta manera, el primer párrafo del artículo 69-b CFF se centra en dos elementos importantes para arribar a la calificación de inexistencia de operaciones, un elemento formal (presunción) y un elemento sustancial (cinco supuestos de existencia).

⁴⁰² Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Décima época, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 3, página 2027. Materias: Administrativa, Tesis I.4º. A.57 A (10a).

Al no existir definición de presunción en materia fiscal, es menester acudir a lo que dicta el Código Sustantivo Civil Federal por ser supletorio en la materia.

- El artículo 190 refiere que, las presunciones pueden ser de dos tipos:
 - I. las que establece la ley, y
 - II. las que se deducen de hechos comprobados,
- El artículo 191 hace referencia a que, las presunciones, sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando para las primeras, exista prohibición expresa de la ley.
- El artículo 81 establece que, el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones. y
- El artículo 82 dice que, el que niega sólo está obligado a probar:
 - I. Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;
 - II. Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y
 - III. Cuando se desconozca la capacidad.

Es importante señalar, que no se puede arribar al contenido si previamente no se tiene el supuesto, pues, solo a través del primero, es lo que determina la esencia o contenido de la presunción, por lo que le corresponde a la autoridad hacendaria acreditar que falta alguno o más de los supuestos que puedan dar origen a la presunción de inexistencia y que el legislador los estableció dentro del primer párrafo artículo 69-b del CFF.

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

Por lo cual, para asegurar la presunción de inexistencia de las operaciones, la autoridad fiscal previamente debe hacer valer y acreditar los supuestos de

inexistencia, es decir que al contribuyente que se le presume que se encuentra facturando operaciones simuladas EFO no cuente con activos, personal, infraestructura, capacidad material o se encuentre como ilocalizable.

Esta presunción, como todo acto de autoridad, debe ser debidamente fundado y motivado, para que el gobernado pueda mostrar pruebas para destruir los supuestos, ya que en caso contrario, daría entrada a la posibilidad de actuaciones ilegales a la hora de decretar la inexistencia de operaciones, en otras palabras, si la autoridad fiscal no prueba la presunción dejaría al gobernado en un estado de indefensión puesto que tendría que probar hechos negativos, rompiendo con todos los principios de derecho.

Así que cuando la SCJN establece dentro de la sentencia 51/2015, que la referida presunción no priva de derechos por el hecho de que la presunción definitiva es igual a la nada jurídica se pone entre dicho, puesto que como se puede apreciar de la lectura del artículo 69-b del CFF, a la autoridad fiscal en ningún momento se le exige que pruebe plenamente la falta de algún elemento de los supuestos que pudieran derivar en la determinación de inexistencia de sus actos jurídicos, dejando la carga probatoria al contribuyente.

Existiendo la posibilidad de que la presunción se construya sobre simples posibilidades, de que se le considere que se encuentra de forma definitiva en la situación que refiere el primer párrafo del artículo en comento, cuando en realidad las operaciones que realizó operaciones veraces, en el que obviamente se le estarían violentando sus derechos como contribuyente y hasta con posibilidades de sufrir una imputación penal.

Por lo anterior, se considera que es posible que la SCJN, abandone el criterio establecido en la jurisprudencia y tome nuevas determinaciones en aras de velar por un estado de derecho y de justicia contributiva, procurando por preservar el principio de inocencia de los gobernados, ya que como estableció Voltaire, "Vale más arriesgarse a salvar a un culpable que condenar a un inocente".

1.4 Invalidez Temporal del Artículo 69-B

La crítica a la invalidez del artículo en estudio se fundamenta en el principio de seguridad jurídica, el cual, como ya se comentó, es uno de los principios en los que se basa el ordenamiento jurídico mexicano y cuyo propósito debe ser siempre asegurar que al gobernado nunca se le deje en una posición de incertidumbre y, por tanto, indefenso, es una herramienta que brinda certeza a los habitantes del país a saber lo que sucederá, garantizando sus derechos humanos y privilegios constitucionales.

Toda norma jurídica debe ser válida, y su aplicación debe ajustarse a las disposiciones legales y brindar protección jurídica a los gobernados, por lo que la existencia de una norma no significa que sea eficaz, sino que sólo prueba que ha nacido en la vida jurídica, pero es necesario analizar su contenido para comprobar su validez.

Ante estos hechos es necesario analizar la validez del artículo 69-b CFF y en específico de la publicación el DOF del nombre de los contribuyentes que no lograron acreditar la materialidad o existencia de sus operaciones.

De explorado derecho es que la validez de las normas puede establecerse desde su ámbito formal y material, es decir, que la norma nace en su ámbito formal cuando es derivada de un proceso legislativo, a través de una iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e inicio de vigencia.

A su vez para que las normas sean materialmente válidas, según el Maestro Hans Kelsen, citado en García Máynez, deben respetar el ámbito espacial, temporal, personal y material⁴⁰³.

El ámbito espacial, se refiere al territorio en donde la norma puede ser aplicada, es decir, si la norma es de carácter federal, estatal o municipal.

El ámbito personal, va dirigido al sujeto o sujetos a los que se dirige, es decir, si la norma va dirigida al gobernado o a la autoridad.

⁴⁰³ García, Máynez, *Introducción al estudio del derecho*, Porrúa, 1998, P.80- 83

El ámbito material, se refiere a si las normas son de derecho público o privado.

El ámbito temporal, se refiere a la duración de la norma, está la temporalidad puede ser determinada o indeterminada, la primera se establece dentro del proceso de creación la misma norma, en ella se fija una vigencia específica, y en la segunda, no se fija una vigencia específica, sino que ésta será válida hasta que no sea derogada o abrogada.

Excepciona esta regla el contenido de la norma, toda vez que las normas que otorgan obligaciones, prohibiciones o permisos deben delimitar su temporalidad, por el cual se establecen las referidas cargas o permisos, ya que, dentro de su contenido, ésta siempre debe ser limitada cuando sea prohibitoria o permisoria, pues la una o la otra no pueden depender de la abrogación de la misma⁴⁰⁴.

Ahora bien, analizando el artículo 69-b en los distintos ámbitos de validez, podemos encontrar lo siguiente:

El ámbito personal, del artículo 69-b del CFF, podemos establecer que el destinatario es la autoridad fiscal, motivo por el que la norma debe ser interpretada en forma estricta, pues es precisamente a dicha autoridad a la que se le concede por ministerio de ley el permiso para presumir e incluir en el listado de presuntos y definitivos EFOS, entre otros datos, el nombre y RFC de los contribuyentes.

El ámbito espacial, es claro que se trata del orden federativo, ya que se faculta de manera exclusiva a la autoridad hacendaria federal, y no a las haciendas de los estados o municipales.

En cuanto al ámbito material, se establece el permiso a la autoridad hacendaria federal, específicamente al Servicio de Administración Tributaria SAT, para publicar en el Diario Oficial de la Federación DOF y en la página del SAT el

⁴⁰⁴ Ibidem.

nombre y datos de identificación del contribuyente que se presume que se encuentra emitiendo comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes.

En lo que nos importa para establecer el argumento crítico a la validez del artículo 69-B CFF es atender a la validez de la norma en su ámbito temporal, por cuanto hace al proceso de creación, no existe mucho que discutir, puesto que la misma fue creada y se encuentra vigente a partir del primero de enero del año dos mil catorce.

No obstante, atendiendo a su contenido, ya que el artículo contiene la concesión o permiso a la autoridad hacendaria SAT, para publicar los datos de los contribuyentes determinados EFOS presumibles y definitivos, esta tiene definido el inicio de la publicación, -en el momento que la autoridad realice las publicaciones- pero no tiene una fecha de terminación para ese permiso, por lo que adolece, a nuestro parecer, de un ámbito temporal de validez bien definido.

Es claro que el permiso que le concede graciosamente la ley a la autoridad fiscal federal para publicar el nombre y otros datos de identificación de un contribuyente en el listado Negro del SAT es a su vez una sanción para el particular, es una manifestación punitiva del estado mexicano y en consecuencia debe estar sujeta a los límites personales, espaciales, materiales y temporales.

En estas condiciones la persona que fue publicada en dicho listado por presuntamente emitir comprobantes fiscales inexistentes, sabe la fecha que inició la sanción en su contra, pero no puede saber cuándo dejará de ser un EFO pues nunca dejará de aparecer en los listados establecidos para dichos efectos, como que emite comprobantes fiscales, ni los efectos que esto conlleva, por lo que el contribuyente que fuera publicado en la lista de EFOS definitivos, nunca dejará de serlo, trayendo con esto, como lo veremos en los siguientes apartados, consecuencias tan trascendentes para los contribuyentes como la muerte comercial, toda vez que se le impide volver a emitir comprobantes fiscales.

2. Artículo 69 B del CFF como fuente de control Administrativo

Un Contribuyente que aparezca en el listado definitivo de empresas que facturan operaciones inexistentes, será una EFOS toda su vida, perderá de por vida la posibilidad de realizar nuevas contrataciones o ventas, pues aunque el listado del 69-b no es un impedimento para contratar en materia Civil o Mercantil, si imposibilita a que pueda emitir comprobantes fiscales y por ende que se le contrate, sobre todo si es Persona Física y aun siendo Persona Moral no tendrá posibilidad de que los activos que tuviera, trasladarlos a otra persona, al menos que se realice por una figura como comodato, la que a la postre, también originará que se vuelva a enlistar como EFOS definitivo ante la imposibilidad de acreditar estos activos.

Imaginemos que en la lista definitiva de EFOS, que no lograron desvirtuar la presunción de inexistencia, se encuentra una persona física, ésta no podrá facturar o emitir comprobantes fiscales por el resto de su vida, no importando que las operaciones que pretenda realizar sean reales, o que solo alguna o algunas de las que realizó en el pasado hubieran sido inexistentes, pero la mayoría si sean reales, la consecuencia sería la misma, no poder facturar operaciones inexistentes ni reales, obligándolo con esto, a salir del comercio formal y desarrollar sus actividades económicas desde las economías informales o subterráneas.

En estos supuestos, el listado establecido dentro del artículo 69-B del CFF, tiene como efectos llevar a la presunta EFOS a la muerte comercial, por lo que consideramos importante analizar los efectos establecidos tanto en el Código Fiscal de la Federación como en otros dispositivos normativos.

2.1 Cancelación y suspensión de sellos digitales

El primero de estos efectos y que podemos catalogar dentro de los controles administrativos, nos encontramos con que el contribuyente publicado en la lista referida, quedará imposibilitado para volver a emitir factura alguna a su nombre ni a través de algún tercero⁴⁰⁵.

⁴⁰⁵ Cfr. Artículo 17-H Fracción XI del Código Fiscal de la Federación.

Este control lo podemos encontrar dentro del artículo 17-H del CFF, otorgando a las autoridades hacendarias facultades administrativas tan importantes que pueden impedir que los presuntos EFOS, puedan continuar emitiendo facturas, cancelando sus sellos digitales, aún sin que se haya determinado su situación jurídica definitiva.

Esta facultad es tan poderosa que es capaz de matar comercialmente a una empresa que se haya señalado como EFO, puesto que al no poder continuar facturando lo más lógico es que sus socios comerciales se abstengan de continuar sosteniendo relaciones comerciales⁴⁰⁶.

De igual manera, para el adquirente de los comprobantes fiscales se establece *la posibilidad de cancelar temporalmente los certificados de sello digital*, por lo que tampoco podrán expedir comprobantes fiscales, aunque sus comprobantes sean auténticos y amaren operaciones reales, hasta en tanto no acredite ante la autoridad fiscal que recibió el bien o servicio que amparan los comprobantes expedidos por la EFOS o bien realice una declaración complementaria dejando fuera esos comprobantes, pagando el impuesto a cargo a satisfacción de la autoridad hacendaria⁴⁰⁷.

2.2 Responsabilidad solidaria para socios, accionistas y trabajadores

Otro de los efectos de relevancia de encontrarse en el listado que se refiere el artículo 69-b por haberse ubicado de manera definitiva en el supuesto de expedir comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes o si muladas, así como para el adquirente de las mismas es que *se le considere a los socios y accionistas responsables solidarios con la contribuyente*.

Con esto, se amplían los supuestos para que las personas físicas o morales que formen parte de la figura jurídica responsable de contribuir, adquieran una responsabilidad solidaria en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la misma, estableciéndose que limitante que esta

⁴⁰⁶ Cfr. Artículo 17 H del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁰⁷ Cfr. Artículo 17-H Bis fracción V del Código Fiscal de la Federación.

responsabilidad no podrá ser superior a la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo que se trate.

Para que la responsabilidad solidaria alcance a los socios y accionistas de las EDOS, tendrá que ocurrir además que, el importe de los comprobantes fiscales recibidos, supere la cantidad de \$8,658,790 (Ocho millones seiscientos cincuenta y ocho mil setecientos noventa pesos)⁴⁰⁸.

Situación que afecta mayoritariamente a las EDO's que, a las EFO's, ya que, en las segundas, se ha determinado que, si realizan operaciones reales, que los socios son personas que ejercen la actividad económica, mientras que a las segundas se ha generalmente son empresas fachada que no ejercen actividad económica alguna y los socios son trabajadores o testaferros insolventes, por lo que no alcanzarían a cubrir ningún adeudo fiscal.

2.3 Imposibilidad de liquidación y no ser contratado por el Estado

Adicionalmente, conforme al artículo 27 del CFF, el encontrarse dentro del listado definitivo establecido en el artículo 69-B del CFF, trae efectos en la vida y duración de las empresas, ya que estas *no podrán presentar aviso de cancelación en el registro federal de contribuyentes* por liquidación total de sus activos, ni por cese de operaciones o por fusión con otras sociedades⁴⁰⁹.

Este efecto consideramos afecta mayormente a la EDO's que a la EFO's, pues estas últimas generalmente no presentan oficios de cancelación ante el registro federal de contribuyentes, sino solo dejan de tener operaciones económicas, y aunque presentaran los referidos avisos, difícilmente lo realizaría para fusionarse con otra EFOS.

De la misma manera, conforme a lo establecido en la fracción V del artículo 32- D del CFF, no podrán ser contratados para adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas, ni podrán ser sujetos de subsidios o estímulos de ninguna índole que puedan otorgarse por cualquier autoridad o ente público, entidad

⁴⁰⁸ Cfr. Artículo 26 fracción IX incisos g y h del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁰⁹ Cfr. Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

u organismo público, de ninguno de los tres niveles de gobierno o de cualquier organismo que reciban y ejerzan recursos públicos federales⁴¹⁰.

Por otra parte, a las empresas que hayan dado efectos a los comprobantes emitidos por las empresas enlistadas como contribuyentes que emiten operaciones inexistentes o simuladas, no les será aplicada la reserva de su nombre, denominación social y RFC al personal para que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de disposiciones tributarias, por lo que se habilita dicha información para que sea pública y no forme parte del gastado secreto fiscal⁴¹¹.

Conforme a lo establecido en el artículo 69 del CFF, es importante destacar que dicha medida se encuentra establecida únicamente para las empresas que hayan dado efectos a los comprobantes simulados, es decir para los EDOS, pareciendo que a la EFOS si se le debe aplicar por parte de las autoridades hacendarias la reserva a sus datos personales.

2.4 Imposibilidad de llegar a acuerdos conclusivos

De la misma manera conforme al artículo 69-C el encontrarse dentro del listado provisional y definitivo que establece el artículo 60-B del CFF, afecta a los EFOS al impedirle llegar a un acuerdo de solución de conflictos de manera alternativa, al no proceder la solicitud de poder llegar a un acuerdo conclusivo cuando la autoridad hacendaria ejerza en su contra las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del CFF, pues se encuentra impedido por ministerio de ley para poder optar por dicho procedimiento, por lo que forzosamente tendrán que agotar las instancias judiciales⁴¹².

2.5 Tercero Colaborador

Asimismo, se crea la figura de “tercero colaborador fiscal”, como aquella persona que no participó en la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales, pero que tienen información de la que adolece la autoridad hacendaria, que

⁴¹⁰ Cfr. Artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación.

⁴¹¹ Cfr. Artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

⁴¹² Cfr. Artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación.

le podrá ser proporcionada por aquel de manera reservada para que ésta, pueda sustanciar el procedimiento previsto en el artículo 69-B del código⁴¹³.

Dicha figura acude al interés patriótico y desinteresado de los ciudadanos para querer coadyubar con la autoridad hacendaria y que pueda determinar empresas EFOS y EDOS.

Como menciona Ochoa, el tercero que tiene información confidencial de un contribuyente, se encontraría ante la disyuntiva de quebrantar el secreto profesional, por lo que se le podría iniciar un proceso conforme a lo establecido en el artículo 211-bis del Código Penal Federal, que establece que se le podrá imponer sanciones de seis a doce años de prisión a quien revele, divulgue o utilice indebidamente o en perjuicio de otro, información o imágenes obtenidas en una intervención de comunicación privada⁴¹⁴.

2.6 Multas agravadas

Otro de los efectos importantes se refiere a las infracciones establecidas hacia el EDOS por utilizar para efectos fiscales comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, sin que se haya demostrado la materialización de dichas operaciones, se le podrá condenar al pago de una multa que podrá ir de un 55% a un 75% del importe de cada comprobante fiscal⁴¹⁵.

De la misma manera, al funcionario o empleado público que no emita dentro del plazo establecido la resolución establecida en el artículo 69-b del CFF, será sancionado con multa que puede ir de los \$147,950.00 (ciento cuarenta y siete mil novecientos cincuenta pesos MN) a \$197,270.00 (Ciento noventa y siete mil doscientos setenta pesos MN)⁴¹⁶.

⁴¹³ Cfr. Artículo 69-B Ter del Código Fiscal de la Federación.

⁴¹⁴ Véase Ochoa, León Martha, *Simulación e inexistencia de operaciones y su relación procedimental con los derechos Humanos en México*, Puede ser localizado en, YUBANI, Ramírez Mayo, (Coord.) *Materialidad, Inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscale*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2020, p.278.

⁴¹⁵ Cfr. Artículo 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación.

⁴¹⁶ Cfr. Artículos 87 y 88 del Código Fiscal de la Federación.

2.7 Revocación de permisos

También tendrá como efecto que aplica únicamente a las EFOS, que el Servicio de Administración Tributaria pueda revocar la autorización de ser donataria autorizada y poder recibir donativos deducibles, para aquellas empresas que se encuentren en el listado definitivo de empresas que facturan operaciones simuladas conforme al párrafo cuarto del artículo 69-b del CFF⁴¹⁷.

Se impone una sanción adicional a la EDOS, ya que estos contribuyentes, en caso de poder seguir realizando operaciones comerciales, después de pagar las multas agravadas y haber desvirtuado los demás controles administrativos, ya no podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en el régimen simplificado de confianza también llamado RESICO, por lo que, en su defecto, tendrán la obligación de tributar dentro del régimen general⁴¹⁸.

3. Artículo 69-B como fuente de Control Jurídico Penal

El artículo 69-b del CFF adicionalmente de establecerse como fuente o manantial de los controles jurídicos administrativos, también se erige como elemento fundamental para la aplicación de sanciones penales, en la que el procedimiento establecido para la determinación definitiva de que un contribuyente se encuentra emitiendo comprobantes que amparan operaciones simuladas o inexistentes, juega un papel trascendental y necesario para su correcta aplicación y efectividad de las sanciones penales que correspondan.

El proceso establecido para determinar la presunción de que un contribuyente emite o ha emitido comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas y a su vez que otros contribuyentes han dado efectos fiscales a dichos comprobantes, establece un procedimiento por parte de la autoridad federal hacendaria, del cual sus resultados o efectos no solamente se contienen en la materia administrativa, sino que trascienden a otras, incluso en la materia penal.

⁴¹⁷ Cfr. Artículos 82 y 82 Quárter de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁴¹⁸ Cfr. Artículos 113-H de La Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así, el procedimiento del artículo 69-B del CFF, se erige en dos etapas las cuales afectan a distintos contribuyentes, la primera etapa va encaminada a la determinación del EFO's, es decir, cuando la autoridad, presume que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, por no contar con alguno o algunos de los supuestos de inexistencia, iniciando el proceso con la notificación de la presuntiva a través de tres medios, Buzón Tributario, Página de Internet del SAT y el Diario Oficial de la Federación y concluyéndolo con la resolución que confirma definitivamente o destruye la presunción, realizando las notificaciones correspondientes por solo dos medios, es decir por la página de internet del SAT y el DOF.

A partir de ese momento, comienza a la segunda etapa, encaminada a la determinación de la o las EDOS, pues a partir de la segunda publicación, todas las empresas que dieron efectos a los comprobantes fiscales presuntos de inexistencia, puedan acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o los servicios amparados en dichos comprobantes o en su defecto corregir su situación fiscal, mediante las declaraciones complementarias que tengan lugar, autorizándose al SAT determinar los créditos fiscales que correspondan y a considerar a dichos comprobantes fiscales como actos o contratos simulados, para los efectos de los delitos contenidos en el Código Fiscal de la Federación.

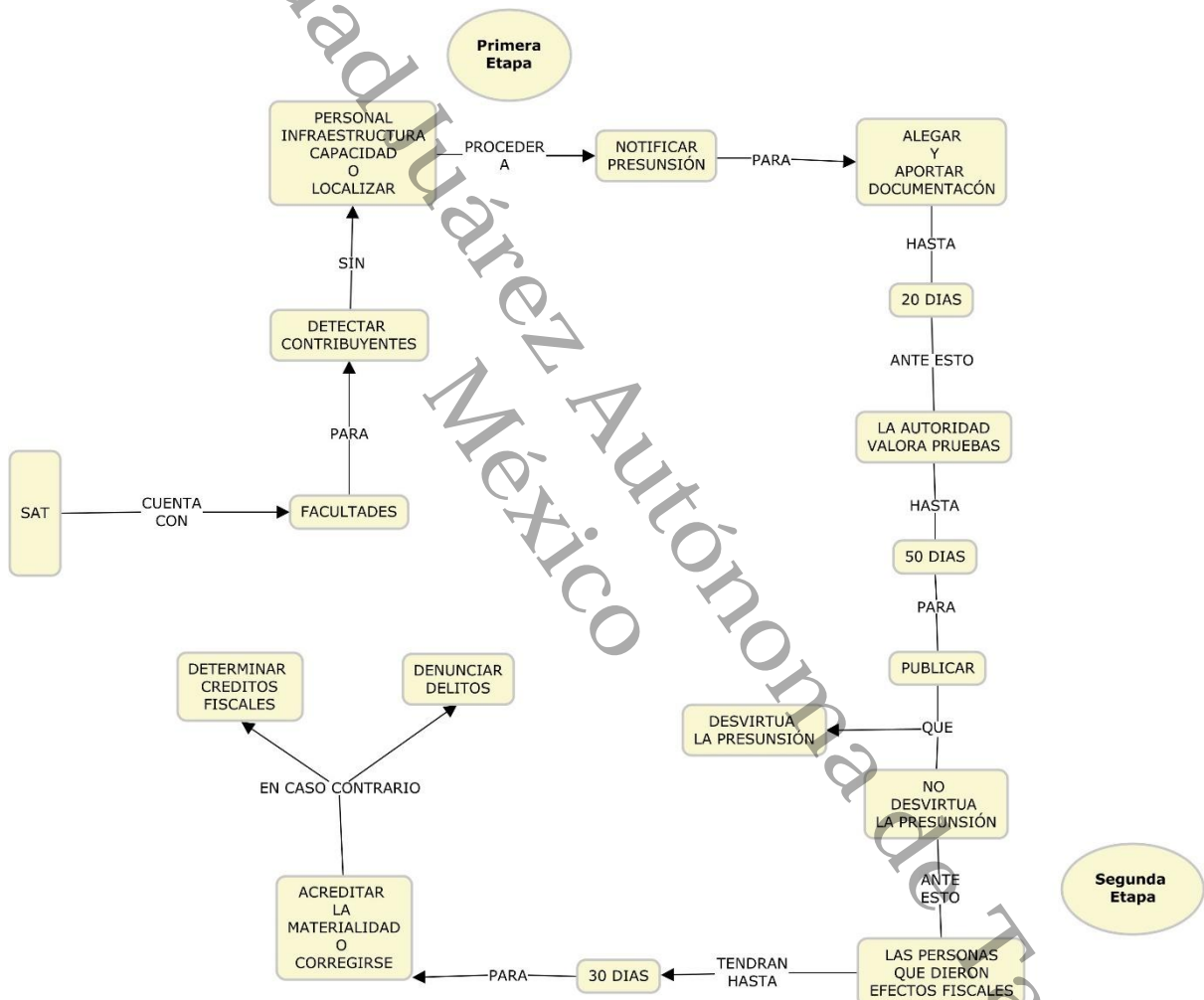
Con la negativa del Contribuyente EDO's al no acreditar ante la autoridad hacendaria, que efectivamente recibió los bienes o servicios que amparan los comprobantes fiscales emitidos a su favor por una o más de las empresas publicadas en la lista definitiva mencionada en el cuarto párrafo del artículo 69-B o bien por no corregir su situación fiscal presentando declaraciones complementarias en las que no tome en consideración los referidos comprobantes fiscales, se faculta al SAT, para denunciar la comisión de los delitos por simulación de actos o contratos.

Sirva de ejemplo la siguiente figura, en la que pretendemos resumir el procedimiento y las etapas correspondientes al proceso establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Previo a la reforma publicada el 08 de noviembre de 2019, comentada en el próximo apartado, la autoridad hacendaria tendría bajo los supuestos del penúltimo párrafo la posibilidad de denunciar los delitos fiscales tipificado en los artículos 108, 109 y 113 fracción tercera y 113 bis del código de la materia.

Figura 8

Procedimiento que establece el artículo 69-b CFF



Fuente: Elaboración propia

3.1 Delito de Defraudación Fiscal y su equiparable

En esas circunstancias, el primer control criminalizante o penal, que pretende inhibir el uso de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas o inexistentes derivado del procedimiento establecido dentro del artículo 69-b, es la conducta típica

establecida dentro de su numeral 109 fracción IV, al establecer literalmente, que serán sancionados con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien o quienes simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal⁴¹⁹.

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: I.- Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones. IV.- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Si bien el comprobante fiscal declarado inexistente se ha determinado que es un documento autentico, que cumple con todas las características y requisitos de forma para ser autentico, no se puede negar que el mismo en el fondo contiene información falsa, si nos acogemos al significado gramatical, el diccionario de Oxford establece que falso es todo aquello contrario a la verdad por error o malicia o que solamente aparenta ser real o no es lo que parece.

Conforme a la fracción primera del artículo 109, es equiparable a la defraudación fiscal, el consignar en las declaraciones que presente deducciones falsas, dejando la posibilidad de que la autoridad fiscal presente querrela contra la persona que adquirió y dedujo el comprobante fiscal emitido por una EFOS, por el cúmulo de comprobantes fiscales que se hayan determinado su simulación o inexistencia.

Este delito equiparable a la defraudación fiscal, establece en tipología establecida en el artículo 108 del CFF, que se puede ser cometida por cualquier contribuyente, cuando se haga valer de engaños o se aproveche de errores, para dejar de pagar la totalidad o una parte de una contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, castigándose dichas conductas con pena de

⁴¹⁹ Cfr. Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

prisión que puede ir de los tres meses a los nueve años dependiendo del importe del monto defraudado.⁴²⁰

El párrafo segundo del artículo 108 de CFF establece que la omisión total o parcial de pago comprende indistintamente los pagos parciales o definitivos, en los cuales se encuentran los pagos definitivos del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la autoridad hacendaria, podrá en cualquier momento formular querrela en contra de la EDOS que adquirió y acreditó para efectos de IVA comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes.

Artículo 108.- *Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.*

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

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

Adicionalmente el uso de documentos o datos falsos se considera como una calificativa del delito de defraudación fiscal, haciendo esto que las penas que correspondan a cada delito se aumentará en una mitad, hablamos de delitos, puesto que cada inciso de la calificativa, establecida en el artículo 108 del código de la materia, dependerá del uso que le dé el contribuyente EDOS a los comprobantes

⁴²⁰ Cfr. Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

adquiridos, el cual puede ser desde el simple uso, o adicionalmente solicitar devoluciones, compensaciones, omitir contribuciones trasladadas, como es el caso del IVA o simular esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas ⁴²¹.

Artículo 108.- *El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:*

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

En ese orden de ideas, si la pena establecida en la facción III del referido artículo 108 del CFF, es de 3 a nueve años de prisión, en el supuesto de la calificativa incrementada en una mitad, se tendrá que sancionar con una pena mínima de prisión de 4.5 y una máxima de 13.5 años prisión.

3.2 Delitos Innominados, contenidos en los Artículos 111 bis, 113 y 113 bis CFF

Junto al nacimiento jurídico del artículo 69-B, se crean dos tipos penales innominados, pero exprofeso para controlar el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas TdeCFDI's. Delitos que pretenden ser distintos a la defraudación fiscal y su equiparable y por consiguiente erigirse como un control adicional de última ratio.

En primera instancia, nos referimos a la conducta que hoy día establece el artículo 113 bis del CFF, mismo que en principio se encontraba contenido dentro de

⁴²¹ Cfr. Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

la tercera fracción del artículo 113 del propio código, con la imposición de una pena privativa de libertad mucho menor a la que hoy conocemos, pues la sanción podría ir de tres meses a seis años de prisión para el que expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados⁴²².

Artículo 113. - *Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que: Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

A casi cinco años de vigencia, de la referida fracción tercera, se reformó el artículo 113 del Código, para que ésta solo tipificara las conductas realizadas por la EDO's conservaba la misma pena privativa de libertad de tres meses a seis años.

Para la enajenante o expedidora EFOS, se adicionó un artículo diverso, el cual en el proceso legislativo recayó en el numeral 113 bis. Esta adición, instauraba que la pena mínima privativa de libertad fuera claramente mayor a la de los EDOS, pues iniciaba en tres años en lugar de tres meses, conservando el límite mayor de hasta seis años de prisión⁴²³.

Artículo 113. - *Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que: III. Adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

Artículo 113 Bis. - *Se impondrá sanción de tres a seis años de prisión, al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

La anterior reforma al código fiscal que creó dos tipos de delitos y sanciones diversas tuvo una vida muy corta, pues su vigencia fue ahora de casi cinco meses, ya que el 8 de octubre de 2019 se publica en el DOF una nueva reforma que afecta

⁴²² Cfr. Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de fecha 09 de diciembre de 2013.

⁴²³ Cfr. Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforma la fracción III del artículo 113 y se adiciona un artículo 113 BIS al código Fiscal de la Federación, de fecha del 16 de mayo de 2019.

tanto a la tercera fracción del artículo 113 con su derogación, como al recién adicionado 113 bis, incrementando y equiparando la penalidad para EFO's y EDO's⁴²⁴.

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

Como puede apreciarse, el referido artículo ha evolucionado al paso del tiempo en cuanto a sus destinatarios y grado sancionador, estableciendo tanto para EFOS como para EDOS una pena mínima de 2 años y una máxima de 9 años de prisión, con la finalidad de que el tráfico de los comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, sea penalizado con una media aritmética de 5.5 años de prisión, sancionando estas conductas como delitos graves conforme al supuesto establecido en la primera fracción del artículo 150 del Código Nacional de procedimientos penales.⁴²⁵

Artículo 150

Solo en casos urgentes el Ministerio público podrá, bajo su responsabilidad y fundando y expresando los datos de prueba que motiven su proceder, ordenar la detención de una persona, siempre y cuando concurren los siguientes supuestos:

- I. Existan datos que establezcan la existencia de un hecho señalado como delito grave y que exista la probabilidad de que la persona lo cometió o participó en su comisión. Se califican

⁴²⁴ Cfr. Diario oficial de la Federación, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal.

⁴²⁵ Cfr. Artículo 150 primer párrafo fracción Primera del Código Nacional de procedimientos Penales, Vigente al año 2019.

como graves, para los efectos de la detención por caso urgente, los delitos señalados como de prisión preventiva oficiosa en este Código o en la legislación aplicable, **así como aquellos cuyo término medio aritmético sea mayor de cinco años de prisión;**

Adicionalmente, al elevar la pena de prisión mínima a dos años, se eliminaba la posibilidad de conmutación por multa, conforme a lo establecido por la fracción III del Código Penal Federal⁴²⁶.

Cabe mencionar que el incremento del término medio aritmético mayor a cinco años fue propuesta desde la segunda reforma de mayo de 2019, en la que en su oportunidad se rechazó por el legislador y no fue aprobado en estos términos, por considerar que pudiera ser excesiva y netamente punitiva, existiendo la posibilidad de sancionar personas que no fueran culpables, y se esperaba que la medida propuesta tuviera efectos positivos para la inhibición en la venta, enajenación o compra, adquisición de comprobantes fiscales que soporten operaciones simuladas, inexistentes o falsas⁴²⁷.

Tabla Comparativa 9: Evolución del delito inominado cometido por la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes.

Enero 2014	Mayo 2019	Enero 2020
<p>Artículo 113. - Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:</p> <p>I. y II. ...</p>	<p>Artículo 113. - Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:</p> <p>I. y II. ...</p>	<p>Artículo 113. - Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:</p> <p>I. y II. ...</p> <p>III. Se deroga</p>

⁴²⁶ Cfr. Artículo 70 fracción tercera del Código Penal Federal, Vigente al año 2019.

⁴²⁷ Véase Covarrubias, Cervantes Ma. Guadalupe, *Iniciativa con proyecto de decreto por el que reforma el artículo 113 del Código Fiscal de la Federación*, 09 de octubre de 2018.

<p>Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.</p>	<p>III. Adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.</p>	
	<p>Artículo 113 Bis. - Se impondrá sanción de tres a seis años de prisión, al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.</p>	<p>Artículo 113 Bis. - Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.</p> <p>Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes,</p>

		<p>falsas o actos jurídicos simulados.</p> <p>Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código.</p> <p>Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito. El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.</p>
--	--	---

Fuente: Elaboración Propia

Posteriormente, con la reforma al código fiscal de la federación de fecha 12 de noviembre 2021, se adiciona la fracción VI del artículo 111 bis, estableciéndose otro control jurídico criminalizante para la EDOS, al establecer de manera

específica, que la persona que haya dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por algún contribuyente publicado en la lista definitiva del 69-B del CFF como EFOS y amporen hidrocarburos o derivados del petróleo se le sancionará con una pena privativa de libertad de 3 a 8 años⁴²⁸.

Artículo 111 Bis. - *Se impondrá sanción de 3 a 8 años de prisión a quien:*
VI. - Haya dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, que amporen la adquisición de cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, sin que haya demostrado la materialización de dichas operaciones o corregido su situación fiscal dentro del plazo legal establecido en el octavo párrafo del citado artículo.

Con esta reforma, el legislador pretende establecer un control adicional para contener la compra o adquisición de comprobantes fiscales que amporen operaciones simuladas, atendiendo a un área estratégica como lo son los petrolíferos e hidrocarburos, estableciendo al igual que el delito innominado del 113 bis, sea considerado un delito grave y no pueda darse la conmutación de prisión por multa.

Para Ponce Rivera, los controles jurídicos establecidos en los referidos artículo 111 bis y 113 bis tienen un efecto devastador, superior que la defraudación fiscal y su equiparable para las personas implicadas, en especial para las EDO's, en virtud de que de ser investigada y determinada culpable por el delito de defraudación fiscal o su equiparable con la calificativa correspondiente la pena máxima que se le pudiera imponer sería de cuatro años como mínima y de trece años y medio de prisión como máxima, sin importar que las cantidades defraudadas, puesto que para estos acorde a la fracción tercera del referido 108 del CFF, da igual

⁴²⁸ Cfr. Artículo 111 Bis del Código Fiscal de la Federación.

que la cantidad defraudada sea de tres millones o de tres mil millones, la penalidad no puede exceder de una máxima de 13 años y medio⁴²⁹.

Por su parte en los delitos del 111 bis y 113 bis, existe la posibilidad de que se establezca un concurso real de delitos, recordando que este existe cuando con la pluralidad de conductas se comenten varios delitos⁴³⁰.

Para el delito genérico innominado de compra venta de facturas, cada vez que se expida, enajene, compre o adquiera cada comprobante fiscal que ampare una o más operaciones simuladas, falsa o actos jurídicos simulados, se realiza una conducta diferente, así, que, si lo cuestionado es cualquiera de los verbos rectores del delito, expedir, enajenar, comprar o adquirir, y que éstos se encuentren relacionados a la inexistencia, falsedad o simulación de cualquier comprobante fiscal, sin importar el número que se haya utilizado, pues cada comprobante cuestionado, sería una conducta delictiva diferente.

En similitud, si una persona con un cuchillo priva de la vida a otro, sería en caso de ser encontrado culpable, condenado por un solo homicidio, pues la conducta inicia y termina cuando con el uso del arma punzo cortante privó de la vida a un semejante, sin embargo, con esa misma arma, en su camino del lugar de los hechos a donde fue detenido, asesinó a otras personas, tendrá que ser juzgado y en su caso sancionado por cada una de las personas que privó de la vida, sin importar que los homicidios fueran cometidos con la misma arma o que se cometieran en lapsos muy cercanos, ya que pueden darse uno cada minuto y seguirán siendo delitos diversos con pluralidad de conductas.

Con tráfico de comprobantes fiscales sucede algo similar al ejemplo anterior, puesto que cada CFDI se expide, enajena, compra o adquiere, con conductas distintas, que nacen y fenecen al momento de actualizarse cada uno de los supuestos contenidos en los verbos rectores del delito.

⁴²⁹ Ponce, Rivera Alejandro, *La Trampa de las Facturas Compradas*, México Triunfador, México 2019, P.115

⁴³⁰ Cfr. Artículo 18 del Código Penal Federal.

En este tenor, si a un contribuyente se le acusa, se le acredita y se condena culpable por el delito establecido en el referido 113 bis, de diez o mil comprobantes fiscales, entonces existen diez o mil conductas diferentes a través de las cuales se comenten diez o mil veces los delitos fiscales.

Situación similar sucede con el delito tipificado en el referido 111 bis, sin embargo, éste solo se encuentra instruido para aquella persona que haya dado efectos fiscales a los CFDI's emitidos por un contribuyente establecido en el listado del multicitado artículo 69-b del Código fiscal de la federación, por lo que de igual forma, si de lo que se le acusa, se prueba y se condena es que el contribuyente dio efectos fiscales a diez o mil comprobantes fiscales, estaría cometiendo diez o mil delitos.

Es de trascendencia apuntar que las conductas establecidas en ambos artículos no establecen alguna cuantía económica para que pueda iniciar un proceso en contra de cualquier contribuyente, sino que solo basta que hagan uso de los comprobantes señalados como falsos, inexistentes o simulados conforme al listado definitivo del artículo 69-B.

Por su parte el código penal federal establece que, para el caso de concurso real de delitos, se impondrá la sanción del delito más grave, la cual podrá aumentarse con las penas que la ley contempla para cada uno de los delitos restantes, sin que exceda de las máximas señadas en el título segundo del libro Primero⁴³¹, el cual establece que la prisión consiste en la pena privativa de libertad persona y que su duración será de tres días a sesenta años⁴³².

El Código Nacional de Procedimiento Penales por su parte, establece como criterio para la individualización de la sanción penal que, en caso de concurso real, se impondrá la sanción del delito más grave, la cual podrá aumentarse con las

⁴³¹ Cfr. Artículo 64 del Código Penal Federal.

⁴³² Cfr. Artículo 25 del Código Penal Federal.

penas que la ley contempla para cada uno de los delitos restantes, son que exceda de los máximos señalados en la ley penal que aplique⁴³³.

Así, en razonamiento con las normas referidas, en el ejemplo de que si una persona, es investigada, y declarada culpable de haber actualizado cualquiera de las conductas establecidas en los verbos rectores de los artículos 111 bis (dar efectos) y 113 bis, (expedir, enajenar, comprar o adquirir) por CFDI's determinados que sustentan operaciones fiscales inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, debe de imponerse una sanción primeramente de 2 a 9 años de prisión para el 113 bis y de 3 a 8 años para los del 111 bis, por cada uno de los comprobantes.

Si a una persona física ya sea EDO's o EFO's se encuentra culpable sobre mil comprobantes fiscales, se tendría que imponer mil veces la pena establecida, por lo que para el tipo penal establecido en el 113 bis se debería imponer mil veces una pena privativa de libertad entre dos años la mínima y de nueve años la máxima, es decir de dos mil a nueve mil años de prisión, no obstante al respetar lo establecido por los artículos 64, 25 del CPF y 410 del CNPP ya mencionados, la pena máxima posible de imponer sería de sesenta años de prisión.

Bajo este tenor, los delitos contenidos en los artículos 111 bis y 113 bis del Código Fiscal de la Federación, tienen por la naturaleza de las conductas sancionadas, un efecto demoledor para el contribuyente que sea acusado, procesado y hallado culpable, sin importar que la cuantía amparada en los comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, inexistentes o falsas sean por cantidades multimillonarias o solo por algunos pesos.

3.3 Reforma Penal- Fiscal

Si los controles penales señalados con anterioridad no parecieran suficientes, se instauró por parte del estado mexicano en el año 2019 nuevos controles, para contener el tráfico de comprobantes fiscales, con lo que coloquialmente se le conoce como la reforma penal fiscal, en la que el Código Fiscal de la Federación CFF, La ley Contra la delincuencia organizada LFCDO, la ley de seguridad nacional LSN, el

⁴³³ Cfr. Artículo 410 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

Código Nacional de Procedimientos Penales CNPP y el Código Penal Federal CPF sufrieron importantes modificaciones⁴³⁴.

Reforma que ha sido fuertemente criticada y tildada de inconstitucional por diversos por diferentes gremios desde su exposición de motivos, además que, implica una tarea titánica para la Procuraduría Fiscal de la Federación y los operadores jurídicos relacionados, cuando se solicite la integración de las diversas carpetas de investigación de todos los contribuyentes enlistados como EFO's definitivos y EDO's relacionados, en la que dicha reforma, en su gran mayoría fue declarada inconstitucional quedando como letra muerta ya que presentaba serios problemas de interpretación⁴³⁵.

Aunque esta reforma en su gran mayoría a la fecha de escribir las presentes líneas ha quedado sin efectos por declararse inconstitucional por parte de la SCJN, es importante analizarla ya que marca una clara tendencia a establecer un derecho penal de excepción, contra los defraudadores fiscales, sobre todo, por aquellos que defraudan utilizando comprobantes fiscales que amparan operaciones fiscales inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, en la cual de manera clara establecían que esos ilícitos deberían ser catalogados como conductas de delincuencia organizada, además de ser consideradas como peligro para la nación y por tanto ameritar prisión preventiva oficiosa⁴³⁶.

Situación crítica para todos los contribuyentes, puesto que basta, el señalamiento por parte de las autoridades fiscales, para poder implementar contra los contribuyentes, controles propios del derecho penal del enemigo, teniendo el

⁴³⁴ Cfr. Artículo primero del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal.

⁴³⁵ Véase Álvarez, Banderas Jorge, *La presunción de Inexistencia de operaciones en la legislación Tributaria Mexicana*, Thomson Reuters, México, 2020, p. 210-212.

⁴³⁶ Véase Acción de inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulado 139/2019, promovida por la comisión Nacional de Derechos Humanos y diversos Integrantes de la Cámara de Senadores.

gobernado, que desvirtuar ese señalamiento, que, en el caso particular, como lo vimos, se trata de una presunción, privado de su libertad, por operar la prisión preventiva oficiosa, sin recursos económicos.

3.4 Delincuencia Organizada

De la ley Federal Contra la delincuencia Organizada, se reformó la fracción VIII y adicionaron las fracciones VIII Bis y Ter el artículo 2 con la finalidad de que los delitos fiscales, entre ellos el innominado tendiente al tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o inexistentes, cuando superen a tres veces lo establecido en el artículo 108 fracción III del CFF fueran consideradas conductas delictivas de delincuencia organizada.

Con la incorporación al catálogo de delitos que conforman la delincuencia organizada en nuestro país en la fracción VIII Ter del artículo 2 de la LFDO, se establece por primera vez en nuestro país que cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, las conductas de expedir, enajenar, adquirir o comprar comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, podrá aplicárseles el derecho de excepción y de última ratio⁴³⁷.

Artículo 2o.- Cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada. VIII Ter. Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;

⁴³⁷ Cfr. Artículo 2 de la Ley Contra la Delincuencia Organizada.

Al pertenecer el TdeCDI's a la delincuencia organizada, cuando el importe de las facturas cuestionadas supere tres veces el umbral establecido en la fracción III del 108 del CFF, al declarado culpable, se le pudiera imponer por este hecho adicionalmente a las penas establecidas en el 113 bis, para las personas físicas que tengan funciones de administración, dirección o supervisión de ocho a dieciséis años más una multa que puede ir de los quinientos a veinticinco mil días de multa y para los demás imputados la mitad de las sanciones que se les impondría a los que realicen las funciones anteriores⁴³⁸.

Artículo 4o.- Sin perjuicio de las penas que correspondan por el delito o delitos que se cometan, al miembro de la delincuencia organizada se le aplicarán las penas siguientes: II. En los demás delitos a que se refiere el artículo 2o. de esta Ley: a) A quien tenga funciones de administración, dirección o supervisión, de ocho a dieciséis años de prisión y de quinientos a veinticinco mil días multa, o b) A quien no tenga las funciones anteriores, de cuatro a ocho años de prisión y de doscientos cincuenta a doce mil quinientos días multa.

No se pierda de vista que el delito establecido en el artículo 113 bis, su naturaleza tiene una estrecha relación con el sector empresarial, en el que por regla general, haciendo uso de libre derecho a asociarse y de ejercer el comercio, este se puede realizar a través de personas morales, las cuales sabemos, son ficciones jurídicas con personalidad y patrimonio propios, que realizan sus actividades a través de los entes físicos que la componen, teniendo definida por derecho o de hecho su administración, dirección y vigilancia, no importando la denominación que se le otorgue ni el tipo de persona moral⁴³⁹.

Por tanto, al ser imputada una persona moral por enajenación, expedición, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, se encontrarían en riesgo ser

⁴³⁸ Cfr. Artículo 4 fracción II de la Ley Contra la Delincuencia Organizada.

⁴³⁹ Cfr. Artículo 6 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

investigados, procesado y sentenciados por delincuencia Organizada, tanto el Administrador Único o Consejo de Administración, el Consejo de Vigilancia o Comisarios, así como todo el personal que realice cualquier acto de dirección sin importar la forma en la que se le denomine, por el simple hecho de haber elegido conformar una sociedad y ocupar cualquiera de los cargos establecidos por designación en el contrato estatutario o peor aún, por haberse postulado y haber sido contratado para ocupar algún puesto directivo.

No solo impacta el incremento de la pena especial por pertenecer a la delincuencia organizada en las personas mencionadas, sino que la imputación pudiera atraer diferentes y severas consecuencias, entre las que destacan la duplicidad de la prescripción, toda vez con la finalidad de que las conductas presumiblemente señaladas como delitos de delincuencia organizada no queden impunes por falta de tiempo para que las autoridades, puedan acreditar la responsabilidad del o de los inculpadados se estableció que tanto la prescripción punitiva y la potestad de ejecutar las penas y medidas de seguridad se dupliquen.⁴⁴⁰

Dentro de las causas de extinción de la responsabilidad penal, se encuentra la figura de la prescripción, misma que le otorga al gobernado, seguridad jurídica, sobre el tiempo que puede verse afectado en sus intereses legalmente por la autoridad, asimismo faculta a la autoridad para que durante ese lapso pueda ejercer sus facultades, estableciendo una especie de sanción sobre la inactividad de la autoridad.

Existen dos tipos de prescripción en materia penal, la prescripción de la acción y la prescripción de la pena⁴⁴¹, en la que la primera se refiere a la extinción de la pretensión punitiva por parte de la autoridad, derivada del transcurso de del tiempo establecido en la ley, mientras que, en la segunda, también por

⁴⁴⁰ Cfr. Artículo 6 de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada.

⁴⁴¹ Cfr. Artículo 100 Código Penal Federal.

consecuencia del paso del tiempo, extingue la potestad del Estado para ejecutar las penas o medidas de seguridad⁴⁴².

En materia penal, se establece la prescripción dentro del título quinto denominado *de las causas de Extinción de la Acción Penal*, en su capítulo VI, establece que es una forma de extinguir la acción penal y las sanciones, es personalísima y solo bastará el transcurso del tiempo de un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad, pero en ningún caso podrá ser menor a tres años.

Por su parte, en la materia fiscal, la prescripción la podemos encontrar en el artículo 100 del CFF, estableciendo la prescripción de la acción que tiene derecho la autoridad para formular querrela, declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de hacienda y Crédito Público, precluye en cinco años ininterrumpidos, mientras que la segunda fracción hace referencia a la prescripción de la pena, al establecer que los delitos fiscales prescribirán en un plazo igual al término medio aritmético, pero en ningún caso podrá ser menor a cinco años.

En este supuesto, al encontrarnos, bajo dos normas que atienden sobre el mismo tema, es menester decidir sobre cual se tendrá que aplicar la prescripción, lo cual es de explorado derecho, que en este caso debe de darse prioridad a la norma especial sobre la general, Luis Jiménez de Asúa, citado en Ambrosio Michel, refiere que el “principio de especialidad puede concretarse diciendo que en el caso en que una materia sea regulada por dos leyes o disposiciones de ley, la ley o la disposición especial será la aplicable: *lex specialis derogat legi generali*”⁴⁴³

Al encontrarse la conducta que hemos llamado tráfico de comprobantes fiscales tipificada dentro del Fiscal de la Federación y al establecer dicho ordenamiento reglas específicas para la prescripción de las conductas punitivas, atendiendo al principio de especialidad establecido en el artículo 6 del Código Penal

⁴⁴² Véase Michel, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, Porrúa, México, 2012, p.163.

⁴⁴³ Véase *Ibidem* p.167.

Federal, abocándonos a lo establecido en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece lo siguiente:

Artículo 100. El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá. La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años. Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

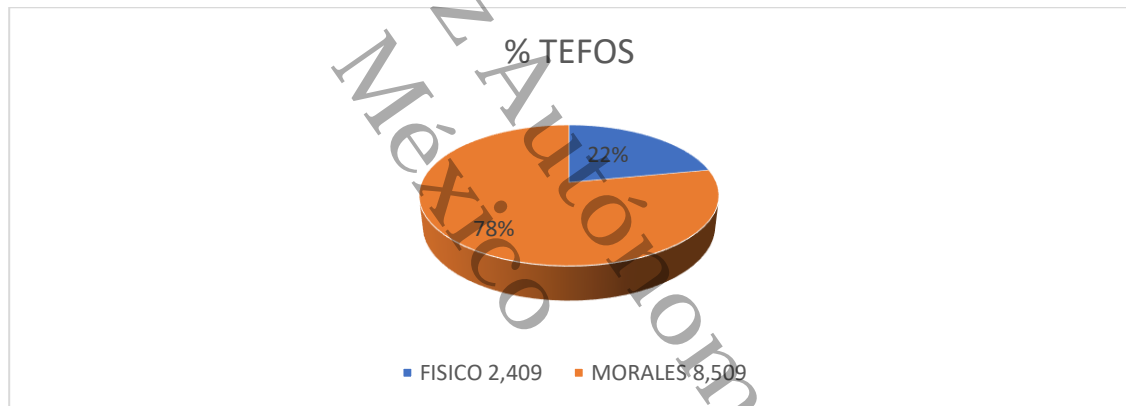
Tomando en cuenta que el delito establecido en el artículo 113 bis del Código fiscal de la federación establece un rango de años en los que el infractor pueda ser privado de su libertad, es necesario, para establecer el tiempo de prescripción el término medio aritmético de la pena, misma que se obtiene sumando la penalidad mayor y penalidad menor dividiendo el resultado entre dos, por consiguiente, si el término medio aritmético del delito inominado correspondiente al tráfico de comprobantes fiscales establece una pena privativa de libertad que va de dos a nueve años, el término medio aritmético sería de 5.5 años, tiempo necesario para que en términos generales pudiera alegarse la prescripción de la pena, pero al tratarse de ser un delito contenido en el listado de delincuencia organizada, el término se duplicaría, siendo entonces 11 años los mínimos necesarios para que pueda existir la prescripción de la pena y a 10 años la prescripción de la acción.

Otra afectación clara que sufrirían aquellos contribuyentes que se les acusara por la autoridad hacendaria de cometer los delitos establecidos en el artículo 113 bis del CFF cuando el umbral económico sea mayor a lo establecido en la fracción III del 108 del mismo código, y por consecuencia encontrarse dentro del supuesto

de delincuencia organizada, es que se pueden aplicar por parte de la autoridad investigadora técnicas especiales de investigación.

Dentro de estas técnicas encontramos que se podrán encaminar no solamente para las personas físicas que pertenezcan a la organización sino también para las personas morales de las que se valgan para cometer sus delitos, lo cual para el delito específico de TdeCFDI's, es de trascendencia puesto que la gran mayoría de las empresas determinadas como EFOS son personas morales, pues en México se habían identificado y publicado para el mes de noviembre del año 2021 de manera definitiva en los listados de empresas que facturan operación simuladas o inexistentes EFOS, a 10,918 Contribuyentes, de los cuales 8,509 son personas morales y 2,409 son personas físicas⁴⁴⁴.

Grafica 11: Porcentaje de EFOS Físicos y Morales



Fuente: Elaboración Propia

A estas personas físicas y morales, así como a los posibles intervinientes como, socios, administradores, apoderados, trabajadores, promotores y comisionistas se les pudieron realizar investigaciones por parte del Ministerio Público con personal encubierto, además que se les pudo intervenir, soportar que

⁴⁴⁴ Véase Listado de empresas que facturan operaciones simuladas, SAT, México, 2021, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.htm, última fecha de consulta 15 de octubre de 2023.

se realicen seguimientos de sus actividades y vigilancia electrónica, utilizar testigos protegidos en contra, además de la posible retención hasta por 48 horas.

Por otra parte, el juez de control pudo decretarles arraigo, prisión preventiva oficiosa, sin tener derecho a libertad anticipada, serían internados en centro penitenciarios de alta seguridad, sin que tengan derecho a que sea el más cercano a su domicilio⁴⁴⁵.

Al delito innominado establecido en el artículo 113 bis del Código Fiscal de la Federación, al ser catalogado como delincuencia organizada era susceptible de que se le aplique la ley nacional de extinción de dominio sobre sus bienes cuya legítima procedencia no pueda ser acreditada⁴⁴⁶.

Es de verse que estos controles, fueron implementados para que el contribuyente acusado de traficar con comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas, o inexistentes, en cualquiera de sus modalidades ya sea EFOS o EDOS, no se pueda sustraer fácilmente de la justicia, tenga que pasar su proceso privado de la libertad, sin recursos económicos y fuera del área geográfica de influencia.

Es pertinente aclarar que aún y se haya desincorporado por resolución de la SCJN de la ley de Federal Contra la delincuencia Organizada los delitos fiscales, entre ellos los establecidos en el artículo 113 bis del código de la materia, destaca que esta conducta es perseguible de manera simultánea por el delito establecido en el artículo 400 bis del Código Penal Federal, conocido como de lavado de dinero, delito por el cual si es posible aplicar las sanciones de previstas para la delincuencia organizada al contribuyente acusado de formar parte del TdeCFDI's⁴⁴⁷.

3.5 Peligro para la Seguridad Nacional

En la misma propuesta legislativa, se estableció un control adicional contra el tráfico de comprobantes fiscales al adicionar la fracción décimo tercera del artículo quinto

⁴⁴⁵ Cfr. Artículos 12, 42, 43, 46, de la Ley Federal Contra la delincuencia Organizada.

⁴⁴⁶ Cfr. Artículo 1 segundo párrafo inciso a) de la Ley Nacional de Extinción de Dominio.

⁴⁴⁷ Cfr. Con el último párrafo del artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación.

de la ley de seguridad nacional, en la que se insta que los delitos fiscales establecidos en el artículo 167 del CNPP serán considerados como amenazas a la seguridad nacional.⁴⁴⁸

Artículo 5.- Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional: XIII Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del código nacional de procedimientos penales.

Por su parte el artículo 167 del CNPP consideraba en su párrafo séptimo fracción tercera, que la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, cuando superen tres veces el umbral económico establecido en la tercera fracción del artículo 108 del CFF son delitos que ameritaban prisión preventiva oficiosa⁴⁴⁹.

Artículo 167. Causas de procedencia: Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

III La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Así, a partir del primero de enero del año 2022, era posible instaurar contra las personas que se les acusara de cometer el delito innominado establecido en el

⁴⁴⁸ Cfr. Artículo segundo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal.

⁴⁴⁹ Cfr. artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales. Vigente 2022

artículo 113 bis del CFF, en cualquiera de sus verbos rectores, expedir, enajenar, comprar o adquirir, más el agregado por el artículo 167 del CNPP de Vender, podían ser acusados de tratar de corromper la integridad, estabilidad y permanencia del estado mexicano.

Al catalogarse a los EFOS y EDOS como peligro para la seguridad nacional conllevaba que, a las personas físicas y morales acusadas de traficar comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, se les pudiera sujetar a un régimen especial de investigación a través del Centro de Investigación y Seguridad Nacional, para que éste, a través de un procedimiento de carácter reservado, en el que ninguna persona podrá tener acceso pueda intervenirles comunicaciones e intercambio de la misma en cooperación con agentes extranjeros⁴⁵⁰.

3.6 Código Nacional de Procedimientos Penales

Como se comentó en líneas anteriores, la reforma penal fiscal comentada estableció como control para el TdeCFDI's, que ameriten prisión preventiva de oficio, acorde a la adición del párrafo séptimo del artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales, que considera que los delitos de contrabando y defraudación, con sus respectivas calificativas así como los delitos cometidos por la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o inexistentes conforme al artículo 113 bis del CFF, cuando superen por tres veces el umbral establecido en la fracción II del artículo 108 del CFF, tengan el carácter de prisión preventiva oficiosa⁴⁵¹.

Por otra parte, estableció la reforma que, en los delitos fiscales anteriores no sería posible que procedan acuerdos reparatorios e improcedente la suspensión condicional, ni podrían aplicarse criterios de oportunidad, exceptuando esto último

⁴⁵⁰ Cfr. Artículos 34, 42 y 68 de la Ley de Seguridad Nacional.

⁴⁵¹ Cfr. Artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal.

cuando existan informantes que aporten información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito⁴⁵².

3.7 Código Fiscal de la federación

La referida reforma penal fiscal, instaura uno de los principales controles jurídicos contra el Tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones Simuladas o inexistentes, al adicionar el artículo 113 bis y reformar la fracción tercera del artículo 113 ambos del CFF, que a fin de no realizar repeticiones innecesarias téngase por reproducida la parte cuando comentamos la evolución que ha sufrido la tipicidad de la conducta de enajenación, expedición, adquisición o compra de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes acorde a lo establecido en el artículo 69-B del CFF.

Sin embargo, es pertinente comentar que el delito que hoy se tipifica dentro del artículo 113 bis del CFF, no solamente se endereza contra EFOS y EDOS, sino que tiene un alcance que irradia a las personas que permitan o publiquen a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales carentes de sustancia real⁴⁵³.

Cuando la persona física que cometa el delito, sea un servidor público en ejercicio de sus funciones, e inhabilitado por hasta por diez años para desempeñar cargos o comisiones públicas, adicionalmente la pena aplicable por el delito que resulte, se le aumentará de tres a seis años de prisión⁴⁵⁴.

Este delito solo podrá proceder y será perseguible cuando medie querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y podrá ser perseguirse simultáneamente por el delito conocido como de lavado de dinero tipificado en el artículo 400 bis del Código Penal Federal, por lo que la sanción privativa de libertad

⁴⁵² Cfr. Artículos 187, 192 y 256 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

⁴⁵³ Cfr. Con el segundo párrafo del artículo 113 bis del Código Fiscal Federal.

⁴⁵⁴ Cfr. Artículo 97 Código Fiscal de la Federación.

podiera verse incrementada de cinco a quince años de prisión y hasta cinco mil días de multa⁴⁵⁵.

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

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

Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código. Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.

3.8 Código Penal Federal

Por último, con la reforma penal fiscal, no solo dirige sus efectos de control sobre las personas físicas que puedan cometer delitos fiscales, sino que también se endereza contra las figuras jurídicas o empresas cuando estas hayan intervenido en la comisión de los delitos ahí tipificados, de esta manera las personas jurídicas también podrán ser sancionadas penalmente con las siguientes consecuencias jurídicas:

- a) Suspensión de actividades entre seis meses a seis años

⁴⁵⁵ Cfr. Artículo 400 Bis. del Código Penal Federal.

- b) Clausura de locales y establecimientos entre seis meses a seis años.
- c) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión, por un plazo de entre seis meses a diez años.
- d) Inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación o celebrar contratos regulados por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, así como por la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas, por un plazo de entre seis meses a seis años.
- e) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores en un plazo de entre seis meses a seis años.

Es de observarse que los controles jurídicos establecidos en la reforma del 8 de noviembre de 2019, establece fuertes sanciones de carácter penal fiscal tratando de establecer un derecho de excepción contra las personas físicas y morales que sean acusadas de cometer delitos fiscales, en especial los relacionados con el tráfico de comprobantes fiscales.

Con la publicación de la mencionada reforma comenzó la discusión, debate y cuestionamiento sobre su legalidad, iniciando como su proceso de entropía, ya que como refiere Hernández-Cancino, todo lo que existe puede ser conceptualizado como un sistema que transitan por un proceso irreversible y continuo, nada permanece, todo cambia hasta la ley misma⁴⁵⁶.

En ese tenor la Comisión de derechos Humanos y el grupo parlamentario del partido Acción nacional, interpusieron cada un impusieron una acción de inconstitucionalidad, mismas que recayeron bajo los rubros 130/2019 y 136/2019 respectivamente y que en sesión de fecha 24 de noviembre 2022, la Suprema Corte

⁴⁵⁶ Véase Hernández-Cancino, Edgar, *Decídete a ser feliz, una guía para lograrlo*, Selector, México, 2017, p.46-48.

de Justicia de la Nación resolvió, la inconstitucionalidad de considerar los delitos fiscales, entre ellos el conocido como tráfico de comprobantes fiscales o contra los factureros, no deben ser considerados como delitos de delincuencia organizada ni como peligro para la seguridad nacional, por lo que se ordenó su desincorporación de la Ley Federal Contra la delincuencia Organizada y de la Ley Nacional de Seguridad Nacional.

Lo anterior no quiere decir que el contribuyente mexicano se encuentre en una situación de relajamiento y que no le puedan aplicar los controles propios del derecho penal del enemigo, toda vez que como ya se comentó con antelación, tanto el delito de defraudación fiscal como el cometido por el tráfico de comprobantes fiscales, son delitos que se pueden y deben perseguirse simultáneamente con el delito de lavado de activos, establecido en el artículo 400 bis del CPF, y por lo mismo le es aplicable la ley federal contra la delincuencia organizada⁴⁵⁷.

El artículo 2 de la LCDO establece:

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

I...Operaciones con recursos de procedencia ilícita previstos en el artículo 400 bis... del código penal federal.

De esta forma, a los delitos fiscales como el tráfico de comprobantes fiscales, podrán aplicársele controles de derecho de excepción, sin que exista la cantidad económica de procedencia que establecía la reforma penal-fiscal, en otras palabras, cuando las autoridades hacendarias denuncien a un contribuyente por la posible comisión del delito que hemos denominado de tráfico de comprobantes fiscales, aquella ya no tendrá la obligación de cuantificar el daño patrimonial superior a lo

⁴⁵⁷ Cfr. Con los artículos 108 y 113 bis del Código Fiscal de la Federación

establecido en la tercera fracción del artículo 108 del CFF y desde ese momento podrán ser aplicables todos los controles excepcionales antes comentados en el apartado de delincuencia organizada.

4. Conclusiones parciales

Que el artículo 69-b se erigió como control administrativo y penal contra el combate del tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, teniendo actualmente importantes resultados en su vertiente de control administrativo, sin embargo, en su vertiente de control penal, sus resultados han sido poco eficientes, abriendo la puerta para que algunos contribuyentes deshonestos, continúen la práctica de dicha estrategia evasiva, por lo que la autoridad hacendaria requiere de una regulación clara que permita alcanzar los dos objetos de control para lo que fue diseñado el artículo 69-b.

Que uno de los principales problemas de eficacia, para el control administrativo y penal del tráfico de comprobantes fiscales que realiza la autoridad hacendaria es desde nuestra apreciación, que busca, erradamente, la materialidad de las operaciones, siendo que, lo que debería buscar es, la realidad de las mismas, puesto que las actividades comerciales pueden ser tan variadas tanto en su prestación como en su acreditamiento, pudiendo colocar a los contribuyentes en estado de indefensión al no establecerse una regulación específica, sino disposiciones genéricas que no puedan encuadrarse en cada caso específico.

Que la autoridad hacendaria se enfrenta a serios problemas para alcanzar el objetivo de combatir el tráfico de comprobantes fiscales, puesto que, si bien, el número de contribuyentes detectados como EFOS puede ser muy alto, teniendo certeza gracias a la facturación electrónica de todas las operaciones que estos realizaron, así como de las deducciones hechas por los EDOS, el número de sentencias condenatorias en materia penal es insignificante a las denuncias que se han presentado.

CAPÍTULO V. CUMPLIMIENTO NORMATIVO COMO PROPUESTA DE POLÍTICA PÚBLICA ALTERNATIVA CONTRA EL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES.

Si bien, es cierta que la pretensión del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación persigue un fin indiscutiblemente indispensable para preservar las finanzas públicas, combatiendo el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, también lo es, que los contribuyentes mexicanos nos encontramos en desventaja ante la autoridad hacendaria para acreditar la realidad de las operaciones comerciales que realizamos día a día.

Como vimos en el capítulo anterior, esta desventaja en la se encuentran algunos contribuyentes cumplidos que no tienen la intención de obtener un lucro indebido en perjuicio del estado, los pone en una situación de vulnerabilidad en la que, en ocasiones, por descuido, ignorancia o por la imposibilidad de acreditar la materialidad de sus operaciones pueda sufrir afectaciones en su patrimonio y libertad personal.

La desventaja se incrementa en tanto no existen reglas claras para que los contribuyentes puedan acreditar sus operaciones, y mucho más, cuando la autoridad hacendaria busca que se le acredite la materialidad y no, la realidad de las deducciones, además que, al trabajar los funcionarios sobre metas recaudatorias, pueden verse tentados a desechar operaciones reales pero que el contribuyente no pudo o no supo cómo acreditar la correspondiente materialidad.

Siendo trascendente que tanto gobernados como gobernantes, contemos con reglas claras, que las autoridades hacendarias, cuenten con facultades previamente establecidas por normas válidas y vigentes, y que su actuar se apegue irrestrictamente a ellas, para que sus resoluciones consigan el fin buscado, incrementar la recaudación, realizando procedimientos eficaces que culminen en sentencias condenatorias que desincentiven el tráfico de comprobantes fiscales.

Por otro lado, se requiere también, que los contribuyentes gocen de certeza jurídica, que sepan de manera clara y precisa sobre sus obligaciones fiscales y requisitos que deberá de presentar a la autoridad hacendaria para acreditar sus deducciones bajo procedimientos claros, sencillos y transparentes que le permitan contar con la certeza jurídica que en ningún momento se quedará en estado de indefensión.

Adicionalmente, los contribuyentes necesitamos contar con mecanismos que nos brinden la certeza y transparencia para poder verificar que el sacrificio económico realizado, será utilizado única y exclusivamente para sufragar a los gastos públicos, castigando a los responsables del desvío de cualquier recurso de las arcas hacendarias que no sean para esos.

Dentro del presente capítulo, pretenderemos puntualizar que el *Compliance* tributario, es de suma importancia para desalentar el uso o consumo de comprobantes que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, y que adicionalmente trae aparejados beneficios importantes para el sector empresarial, el erigir dentro de sus empresas, programas de cumplimiento normativo en materia fiscal, facilitando el acreditamiento de sus deducciones, limitando la posibilidad de rechazos por parte de la autoridad hacendaria y por ende disminuyendo drásticamente la posibilidad de que puedan ser denunciados y condenados por la comisión de uno o más delitos fiscales al no haber podido acreditar su materialidad de sus operaciones.

Aunado a lo anterior los sistemas de cumplimiento normativo en el sector público, puede ser de gran ayuda para de gran ayuda para transparentar el gasto público, otorgando mayor confianza al gobernado que el sacrificio tributario realizado no se destinará a cubrir fines diversos a los constitucionalmente establecidos, de contribuir a los gastos públicos de la federación, estados, municipios y de la Ciudad de México.

1. Acercamiento al término *Compliance*

El término *Compliance* proviene del verbo inglés “to comply with” que podría traducirse al español como “cumplir con” o “cumplir de conformidad con”, siendo un anglicismo utilizado para hacer referencia al cumplimiento de obligaciones, obligaciones externas *hard law* y obligaciones internas *soft law*, entre las primeras podemos encontrar entre otras a las obligaciones provenientes de estructuras normativas como leyes, tratados, reglamentos y dentro de las segundas, a obligaciones derivadas de códigos de ética, estatutos internos de las empresas, normas mexicanas, que permitan a las personas lograr sus objetivos comerciales.

Cabe señalar, abriendo paréntesis, que las *soft law* son aquellas normas suaves que han iniciado su vida junto el fenómeno de la globalización, siendo a partir de ahí que las leyes suaves o *soft law* han sido cada vez más notables y trascendentes, avanzando con tanta fuerza que los estados han tenido que reducir o ajustar su regulación a los estándares dictados por los organismos internacionales o como algunos autores les llaman “metaorganizaciones”, por ejemplo, el fondo monetario internacional FMI, el Banco Mundial BM, el Banco Interamericano de desarrollo BID, la organización Internacional de estandarización ISO, el Foro de Davos, la Organización para la cooperación y el desarrollo económico OCDE, entre otras, sin que se entienda que estas vienen a desconocer la observancia prioritaria del derecho doméstico, siendo aplicables de manera subsidiaria una vez que se haya agotado el derecho interno.

...por la globalización, las fuerzas centrípetas de los grandes mercados fueron reduciendo de manera cada vez más notable el ámbito regulatorio estatal, trayendo a la vez y como consecuencia el fenómeno que algunos autores de esa época llamaron pluricentrismo jurídico (traducción que hacemos del *polycentric law*), entendiendo por tal, la tendencia disipativa de la creación del Derecho, pues el Estado debió compartir sus facultades regulatorias tanto al interior (comunidades étnicas, regiones económicas y hasta comunidades de vecinos, etcétera) como en el ámbito extraestatal, de

manera particular con las grandes organizaciones reguladoras del mercado mundial.

Sin que ello implique desconocer la observancia prioritaria del orden jurídico nacional, ni el principio de subsidiariedad de las normas supranacionales, según el cual la protección internacional de los Derechos Humanos es aplicable después de agotada la tutela interna y, sólo en su defecto, debe acudir a aquélla, pues más allá de que la Constitución Federal⁴⁵⁸...

En el mismo sentido se ha pronunciado nuestro tribunal supremo justicia al establecer lo siguiente:

"SOFT LAW". LOS CRITERIOS Y DIRECTRICES DESARROLLADOS POR ÓRGANOS INTERNACIONALES ENCARGADOS DE LA PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES SON ÚTILES PARA QUE LOS ESTADOS, EN LO INDIVIDUAL, GUÍEN LA PRÁCTICA Y MEJORAMIENTO DE SUS INSTITUCIONES ENCARGADAS DE VIGILAR, PROMOVER Y GARANTIZAR EL APEGO IRRESTRICTO A LOS DERECHOS HUMANOS.

De conformidad con el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su alcance protector en materia de derechos humanos, los agentes del Estado Mexicano no sólo deben observar la normativa internacional de carácter obligatorio y la jurisprudencia interamericana, sino que en virtud de las máximas de universalidad y progresividad que también contempla, debe admitirse el desarrollo de principios y prácticas del derecho internacional de carácter no vinculante previstos en instrumentos, declaraciones, proclamas, normas uniformes, directrices y recomendaciones aceptados por la mayoría de los Estados. Dichos principios son identificados por la doctrina como "soft law" -en inglés-, cuya traducción corresponde a ley suave, normas ligeras, dúctiles o blandas y es empleado dado (i) el sentido

⁴⁵⁸ Requena, Carlos y Cárdenas Salvador, *Compliance de las empresas, una tendencia regulatoria mundial*, Thomson Reuters, México, 2016, p.17

de falta de eficacia obligatoria y (ii) en oposición al "hard law" o derecho duro o positivo. Ahora bien, con independencia de la obligatoriedad que revistan, su contenido puede ser útil para que los Estados, en lo individual, guíen la práctica y mejoramiento de sus instituciones encargadas de vigilar, promover y garantizar el apego irrestricto a los derechos humanos. Sin que ello implique desconocer la observancia primigenia del orden jurídico nacional, ni el principio de subsidiariedad de las normas supranacionales, según el cual, la protección internacional de los derechos humanos es aplicable después de agotada la tutela interna y, sólo en su defecto, debe acudir a aquélla, pues más allá de que la Constitución Federal y los tratados no se relacionen en términos jerárquicos, según definió el Máximo Tribunal del País en la jurisprudencia P./J. 20/2014 (10a.)(*), la consulta de directrices no vinculantes sólo reporta efectos prácticos derivados de la experiencia acogida por órganos internacionales encargados de la promoción y protección de los derechos fundamentales⁴⁵⁹.

Derivado de la tesis anterior que podemos catalogar como *soft law* a las normas morales, ya que estas, cuentan con características diversas a las normas jurídicas, puesto que éstas últimas son obligatorias, externas y coercitivas, supuestos que hace que se cumplan o se deban acatar por ministerio de ley, mientras que lo que hace cumplir a *las Soft Law*, entre ellas las morales, es únicamente la voluntad consciente o inconsciente del individuo y no el poder soberano o cualquier otro, estas normas son acatadas únicamente por convicción personal, Pérez Fernández del Castillo al respecto dice:

...las normas morales comparadas con otras... son autónomas, quienes las aceptamos, a diferencia del derecho, en donde dichas normas nos son impuestas por un poder legislativo (jurídicas). La autonomía va relacionada, entonces, con la conciencia moral, que pudo haber sido formada por la

⁴⁵⁹ Registro digital 2008663, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima época, Libro 16, marzo de 2015, Tomo II, página 2507

tradición, la convicción o el reconocimiento de nuestra propia naturaleza... las normas morales también son internas, esto es cuando la intencionalidad adquiere más importancia que los resultados, al contrario de las normas jurídicas que son externas... Finalmente las normas morales no son coactivas, o sea que no se ejercerá ninguna sanción más que el propio reproche si no llegan a cumplirse... Las normas morales buscan el bien, mientras que las normas jurídicas buscan la justicia⁴⁶⁰...

Cerrando el paréntesis, con la intención de aproximarnos al término *Compliance*, conviene comenzar con las definiciones establecidas dentro del diccionario de Oxford, al establecer que, el verbo cumplir en español puede tener dos connotaciones, por un lado, el hacer aquello que determina una obligación, ley, orden, castigo, compromiso o promesa y, por otro lado, el de realizar una función o labor que corresponda.

Cabe puntualizar que atendiendo a la riqueza de la lengua española, el verbo cumplir, puede contener connotaciones que saldrían del anglicismo americano pretendido, por ejemplo, el cumplir años, aniversarios o todo aquello que devenga por el computo del tiempo, también solemos utilizar dicho término, al realizar un trabajo, decimos que la misión el objetivo ha sido cumplido, o como sinónimo de esperanza, al esperar que se cumpla una promesa previamente realizada, connotaciones que no debemos atender para el presente ni cualquier otro símil.

Refiere Martínez Flores, que el objeto de *Compliance* o cumplimiento normativo consiste en desarrollar e implementar políticas y procedimientos internos de manera eficiente, que puedan garantizar el cumplimiento y desarrollo del objeto social de las empresas, apegándose a las leyes vigentes, en el cual se promueve una cultura de buen gobierno y ética empresarial⁴⁶¹.

⁴⁶⁰ Pérez, Fernández del Castillo Bernardo, *Deontología Jurídica, la ética del abogado y el servidor público*, Porrúa, México, 2014, P.15

⁴⁶¹ Martínez, Flores Juan A., *Compliance Fiscal, guía práctica para su implementación*, Coppell, Tx, USA, 2023. P.1

Para Hormazábal Malarée, citado por Arocena, con el término *Compliance* se quiere significar que una determinada actividad se desarrolla o se ha desarrollado dentro del marco de las normas jurídicas que regulan esa actividad⁴⁶².

En ese sentido, nos encontramos que las actividades no se sujetan a una sola norma, sino a un conjunto de ellas, mismas que deben de ser cumplidas en su totalidad, no importando la materia o giro de la actividad que se realice, siendo que en los últimos años con el ingreso de la tecnología y la globalización, las normas a las que deben sujetarse las empresas se vuelven cada vez numerosas, ya que no basta cumplir con la normatividad doméstica, sino que de igual forma debemos de atender a la internacional y en algunas ocasiones a normas obligatorias o voluntarias.

Hablar de *Compliance*, es hablar de un entorno complejo y cambiante, incorporándose cada vez mayores y nuevos requisitos, exigiendo mayor transparencia y rendición de cuentas, mantenimiento de una buena reputación ante los grupos de interés y la sociedad en su conjunto, previendo situaciones que afecten gravemente o incluso lleven al fracaso de las organizaciones por fraude, soborno y prácticas corruptas, blanqueo de capitales, cambios tecnológicos, conectividad, el endurecimiento de normas y estándares.

De este punto de vista, planteamos si es necesario dar un tratamiento especial a una nueva función, el cumplimiento, cuyo origen, extensión y evolución en el tiempo plantean, diversas interrogantes, haciéndonos cuestionar si tanto el sector público como el privado requieren de personas o estructuras profesionales calificadas para enfrentar los desafíos que representa la función del cumplimiento normativo.

⁴⁶² Coca, Vila Ivó, et al, *Compliance y responsabilidad penal de las personas jurídicas, perspectivas comparadas*, EEUU, España, Italia, México, Argentina, Colombia, Perú y Ecuador, Editorial Flores, México 2020. P.1

Inicialmente, la función de cumplimiento estaba asociada con un razonamiento binario de cumplimiento-incumplimiento, es decir, la garantía de que las operaciones de una organización cumplieran con los reglamentos y normas aplicables, en caso contrario se realizaban avisos a las gerencias y/o se practicaban diversas autorías.

Con el *Compliance*, la función de cumplimiento está cambiando, pues se enfoca menos, en diseñar y revisar procesos para cumplir con las reglas y, más, en desafiar a la gerencia, hacer nuevas preguntas y demostrar la cultura predominante de la organización; por ejemplo, una nueva inversión deberíamos cuestionarnos ¿Qué impacto tendrá el nuevo capital? ¿Qué proyección o impacto se tienen sobre el medio ambiente? ¿Cómo afectará una decisión empresarial a nuestros grupos de interés? ¿Cuál es la reputación de nuestra organización? ¿Tenemos empleados que comparten y viven los valores de nuestra empresa? ¿En qué medida estamos expuestos a riesgos de soborno, corrupción, fraude, uso indebido de información privilegiada, intrusión en nuestros sistemas e infraestructura tecnológica, relaciones comerciales con terceros, datos de privacidad personal, lagunas en el cumplimiento normativo, lavado de dinero, competencia económica o riesgo? ¿Qué tratamientos hemos decidido implementar debido a esas exposiciones empresariales?

Hablar de *Compliance*, es hablar de un cumplimiento articulado normativo integral, el cual consta de elementos diversos en razón de su naturaleza interdisciplinaria, ya que intervienen factores económicos, políticos, nacionales e internacionales, sociales, jurídicos, entre otros, promoviendo una cultura de integridad basada en valores, facilitando la definición de marcos de gestión de riesgos (fraude, conflictos de interés, soborno y corrupción), asistir en la definición de estrategias de respuesta al riesgo, y diseñar e implementar situaciones de reporte y abordaje, comportamientos y violaciones que dañan a la organización, coincidiendo al respecto con Juan Pablo Pampillo que refiere que:

El *Compliance* consiste, en adoptar por parte de las personas morales, una serie de medidas para asegurar satisfacer todas y cada una de las obligaciones legales y estándares éticos, (*ethical Compliance*). Estas

medidas, no son otra cosa que modelos organizativos o sistemas de gestión que identifican riesgos, estableciendo controles para prevenirlos, supervisando la observancia de las normas o políticas, creando canales de denuncia, promoviendo estándares de cumplimiento ético-jurídico⁴⁶³.

Al respecto, Miguel Ontiveros refiere que con el *Compliance* se ha brindado un enfoque o enfoques novedosos a las empresas, que han evolucionado a través de tareas y materias multidisciplinarias, tanto en los procesos, personas, tecnología, y gestión de datos.

... la empresa privada existe desde el momento en el que el trabajo se divide para satisfacer las necesidades de la sociedad, con el intercambio de bienes y servicios, actividad que tuvo que ser regularizada, buscando un equilibrio entre los factores de producción, dividiendo para su estudio en tres etapas, la Revolución Industrial, la Segunda Guerra Mundial y la estandarización, siendo con la revolución industrial uno de los máximos detonantes de la industrialización y por consiguiente el crecimiento de la base empresarial y trabajadora, entre otros factores que condicionaron la necesidad de regular las actividades de las empresas, dando origen al *Compliance* empresarial⁴⁶⁴...

Para el citado autor, fue en el año de 1945, el término de la segunda guerra mundial, por las condiciones de desgaste económico sufrido por cada una de las partes intervinientes, siendo uno de los antecedentes y factores que dieron origen e importancia al término *Compliance*, puesto que tanto Japón como EEUU, se vieron en la necesidad de recuperar de manera emergente sus economías, estableciendo

⁴⁶³ Pampillo, Baliño Juan Pablo, et. al. (Coord.) Todo Compliance, Wolters Kluwer, México 2021. P.. 22-25

⁴⁶⁴ Ontiveros, Alonso Miguel, GPS Compliance, guía práctica, Tirant lo Blanch, México, 2020, P.20-25

como una de las acciones para lograrlo, la implementación de normas de competencia.

...la conclusión de la segunda guerra mundial originó nuevos retos que enfrentar por parte de las empresas privadas, creándose un parteaguas para el establecimiento de sistemas de *Compliance* en el sector privado, ya que originó, que en Estados Unidos de Norteamérica la base industrial se viera forzada a crecer para soportar los gastos de la guerra y afianzarse como la principal economía a nivel global, por otro lado, Japón, también tuvo la necesidad de reconstruirse y reconstruir su industria, estableciendo en ambos países la tendencia filosófica de establecer un Control Total de Calidad CTC, haciendo las cosas de manera más eficientes, haciendo las cosas bien desde la primera vez, siendo el CTC uno de los pilares del *Compliance*, dando paso a la creación de la Organización Internacional de estandarización hoy conocida como ISO, (ISO hoy día, es una organización Internacional de Normalización, la cual se desarrolla sus funciones a través de una federación de carácter mundial de organismos nacionales de normalización, quienes, por medio de un comité técnico, realizan trabajos de preparación de normas internacionales), cuyo objetivo es crear estándares internacionales en materia industrial, comercial, de servicios y tecnología⁴⁶⁵.

En estas condiciones, nos podemos referir al término *Compliance* empresarial, como todo aquello que las empresas tengan como obligación de cumplimiento, externas o internas, entendiendo como empresa, a toda persona, ya sea física o moral que conforme una unidad económico social, que integre elementos, humanos, materiales y técnicos cuyo objetivo es el obtener utilidades a través de su participación en el mercado de bienes o servicios, haciendo uso de factores productivos como el trabajo, tierra o capital.

⁴⁶⁵ Ontiveros, Alonso Miguel, GPS Compliance, guía práctica, Tirant lo Blanch, México, 2020, P.20-

Estas empresas tienen sin duda diversas obligaciones, dentro de las que se encuentran las fiscales, mismas que si bien, han existido prácticamente desde el nacimiento de las empresas, hoy día, las reglas que deben cumplir se han incrementado drásticamente, al igual que las sanciones por su incumplimiento.

Antecedentes jurídicos del *Compliance*

Puesto que, desde el capítulo segundo de este estudio nos acercamos al concepto *Compliance*, corresponde ahora, el especificar que es, de donde se origina, y su funcionamiento, así como los beneficios que tiene para la ciudadanía principalmente a lo referente a sus actividades comerciales, en específico a las bondades que presenta para el acreditamiento de la materialidad de sus operaciones.

Se atribuye el surgimiento del *Compliance* a la ley de Prácticas corruptas en el extranjero de estados unidos de norte América de 1977, en la que se establece que es ilegal para las empresas norteamericanas el realizar pagos ya sea en dinero, especie, prometer favores o cualquier cosa de valor a cualquier funcionario extranjero con el fin de obtener negocios o retener los ya existentes⁴⁶⁶.

La referida ley establece que, el término de empresas, no deben entenderse solamente como la ficción jurídica, sino también deben considerarse a las personas que las conforman, como sus funcionarios, socios, directores o cualquier empleado, agente o comisionista que actúe en su nombre o representación⁴⁶⁷.

De manera similar, establece que los partidos políticos y sus candidatos a ocupar cualquier puesto político, deben de ser considerados como funcionarios públicos y no solamente los servidores públicos en funciones, sino también a los partidos políticos y a sus candidatos a ocupar cualquier puesto político.⁴⁶⁸

⁴⁶⁶ Cfr. Con la ley Foreign Corrupt Practice Act, 1977

⁴⁶⁷ Cfr. Con la ley Foreign Corrupt Practice Act, 1977

⁴⁶⁸ Cfr. Con la ley Foreign Corrupt Practice Act, 1977

El FCPA acrónimo en inglés del Foreign Corrupt Practice Act, establece a las empresas americanas, sobre todo a las que cotizan en bolsa, la obligación de crear y llevar libros y registros contables con estándares de importante exigencia, para que estos se encuentren razonablemente detallados, reflejando de manera exacta y extenuante todas las transacciones o enajenaciones de sus activos, así como la obligación de crear un sistema de control interno que permita asegurar que todas las transacciones son ejecutadas conforme a las instrucciones de la dirección o administración, estableciendo responsabilidades sobre los activos pudiendo ser constitutivo de delito el eludir conscientemente los controles o falsificar los libros de registro y registros⁴⁶⁹.

Si bien, la figura del *Compliance*, deviene de los Estados Unidos Americanos y que en un inicio afectó a las empresas americanas, esta figura, con el tiempo y con la aceptación de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico de las primeras en adoptarla en la convención de 1997, y de la Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción, en su asamblea general de las Naciones Unidas de 2003, se acelera su adopción en gran parte del mundo, entre las más destacadas encontramos la establecida en Francia Loi Sapin 2, en Colombia la ley 1778 sobre normas de responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción, en Perú la ley número 30424 que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas por el delito de cohecho, en México con la reforma al Código Penal Federal y Código Nacional de procedimientos penales, en la que se establece la responsabilidad de las personas morales.

Así nuestro país, con la finalidad de combatir acciones como la corrupción, delincuencia organizada, piratería, lavado de dinero, defraudación fiscal, se realizaron diversas adecuaciones a diversas leyes especiales, poniendo especial énfasis a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sus directivos tratándose de actos cometidos en nombre de aquella, estableciendo sanciones que

⁴⁶⁹ Cfr. Con la ley Foreign Corrupt Practice Act, 1977

van desde multas hasta la disolución de la persona jurídica, independientemente de la responsabilidad de las personas físicas que la integran⁴⁷⁰.

Precisamente derivado de las reformas de carácter penal, el *Compliance* empieza a tener relevancia en nuestro país, adicionalmente a las reformas de los códigos sustantivos y adjetivos en materia penal, se aprobaron diversas leyes que tipificaron delitos específicos, como el Código Fiscal de la Federación, Ley Federal del Derecho de Autor, Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de Particulares, Ley de Mercado de Valores, Ley de Prevención e identificación de Operaciones Con Recursos de Procedencia Ilícita, Ley de Competencia Económica, Ley Federal de Responsabilidad Ambiental, Ley Federal de Protección a la propiedad industrial, Ley Federal del Trabajo, Ley Nacional de Extinción de Dominio.

Estos Ordenamientos Federales establecen en términos generales que, las personas jurídicas, pueden ser responsables por delitos tan diversos como la comercialización de objetos robados, contrabando, defraudación fiscal, tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos inexistentes, blanqueo de capitales o lavado de dinero, daños al medio ambiente, uso indebido de datos personales, subcontratación ilegal u outsourcing ilegal, adicionalmente pueden verse afectadas en su patrimonio, en caso de no acreditar la legítima procedencia o licitud en su adquisición o posesión.

Tomando relevancia lo establecido en el Código Penal Federal en el artículo 11 Bis en su última parte, en la que establece que podrá atenuarse la responsabilidad de las personas morales por los delitos cometidos por o a través de ellas, cuando se acredite la existencia de un órgano permanente, encargado de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables de personas morales, en el mismo sentido el Código Nacional de Procedimientos Penales establece en su artículo 421 que es necesaria la inobservancia del debido control organizacional, para que se genere responsabilidad jurídica de las personas

⁴⁷⁰ Código Nacional de Procedimientos penales artículos 421 y 422

morales, llegando a ser incluso excluyente de responsabilidad, la existencia y correcta aplicación de los programas de cumplimiento.

No obstante, los sistemas de cumplimiento no solo son aplicables a las obligaciones de carácter penal, sino que de igual manera se desprenden exigencias de carácter civil, mercantil, fiscal, administrativas, laborales de carácter especial en cuanto a su materia, que requieren implementación de programas de cumplimiento.

Ejemplos de la utilidad de establecer sistemas de cumplimiento empresariales podemos señalar entre otras y a modo enunciativo y nunca limitativo los siguientes:

- En Materia fiscal, estos programas son requeridos para acreditar leyes impositivas, que consignan deberes de registro, certificaciones, presentación de declaraciones, reportes, entre otros.
- En materia de Protección de datos Personales, se requieren de programas de cumplimiento que aseguren el cuidado y protección de datos personales, adoptando programas específicos para el acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición (Derechos ARCO) de datos personales;
- En Competencia Económica, se requieren programas de cumplimiento que vigilen y supervisen la no realización de actos monopólicos;
- En materia Laboral, se requieren programas especializados para el desarrollo de las actividades obrero patronales;
- En materia de lavado de activos, los programas de cumplimiento son fundamentales para prevenir, detectar y reportar actividades vulnerables.

Las obligaciones y ventajas de establecer un sistema de cumplimiento se encuentran no solo en la ley, sino en todo el ordenamiento jurídico, vinculante o no, entre las que destacan las normas ISO, principalmente la 31000, que trata de la prevención de riesgos, la 19600, y sobre sistemas de cumplimiento, 2600 en responsabilidad social y 37000 en materia de anticorrupción. Los estándares y métodos descritos allí se utilizan a menudo para implementar programas de cumplimiento.

Siendo hasta el año 2021, en donde se publica, la creación de la norma ISO 37301, de manera específica sobre el sistema de *Compliance* y su implementación, norma realizada por el comité técnico ISO/TC 309, sobre la gobernanza de las organizaciones, la cual sustituye a la norma ISO 19600, estableciendo como principales cambios, que la 37301 contiene orientación adicional para la implementación de una estructura de sistemas de gestión más armonizada.

Esta ISO 3731, orienta y propone los requisitos que deberán contener los sistemas de gestión para su uso, a través de diez puntos de acción, los cuales por ningún motivo debe tomarse como dogmas absolutos, sino por el contrario, deben de ser adicionados y enriquecidos con otras normas, no obstante, estos puntos serán tocados a mayor amplitud, al establecer el código de ética, conviene adelantar que proponen:

- 1) Establecer el alcance del sistema de *Compliance*.
- 2) Puntualizar las referencias normativas.
- 3) Establecer los términos y definiciones del sistema de gestión *Compliance*.
- 4) Entender el contexto en el que se encuentra la organización.
- 5) Establecer liderazgos.
- 6) Implementar Cronogramas de actividades para abordar riesgos, oportunidades, y cambios.
- 7) Definir con los apoyos con los que cuenta la organización.
- 8) Fijar el desarrollo de la operación, planificando y estableciendo controles y procedimientos.
- 9) Evaluar el desempeño del sistema de gestión de *Compliance*. Y,
- 10) Que el sistema no es estático, sino cambiante, con oportunidad de mejoras constantes.⁴⁷¹

España, que cuenta con una normatividad muy similar a la nuestra en cuanto a la responsabilidad penal de las personas jurídicas y como miembro de la OCDE, creo la norma UNE 19602 del 2019, denominada sistemas de gestión del

⁴⁷¹ Norma ISO 37301 Primera edición, estándares internacionales de los sistemas de gestión del cumplimiento, requisitos con orientación para su uso, 2021-2024

Compliance tributario, en relación con los delitos tributarios, misma que por su similitud con el orden jurídico nacional resulta importante de atención⁴⁷².

Esta norma tiene una doble finalidad, por un extremo marca la pauta para establecer los sistemas de cumplimiento, facilitando mecanismos de detección y corrección de riesgos y como prevenirlos en un futuro. Por otra parte, estos sistemas de gestión podrán ser utilizados como elementos de prueba para demostrar, ante las autoridades sean de tipo administrativo o judicial, la voluntad de las empresas de cumplir con sus obligaciones, evitando con ello la imposición de sanciones o reduciéndolas drásticamente. La UNE 19602 permite generar y mejorar la cultura organizacional, enfocándose a la prevención, detección, y minimización de riesgos, siguiendo los principios de los estándares internacionales.

Ya en el plano nacional, tenemos que distinguir que la normalización de sistemas de cumplimiento, deberíamos de encontrarlas ya sea dentro de las Normas Oficiales Mexicanas, mejor conocidas como NOM's, que se distinguen de las Normas Mexicanas NMX's, por ser aquellas de carácter obligatorio, mientras que estas su cumplimiento es voluntario.

Actualmente en México, no contamos con una norma que regule o nos proporcione directrices específicas para implementar un *Compliance* tributario, lo más aproximado es la denominada NOM-CC-19600-IMNC-2017,⁴⁷³ quien tiene como antecedente directo la norma ISO19600, conocida como norma anti corrupción, derivada del reporte emitido por la OCDE denominado *Corporate Compliance: A Framework for Improving Cooperative Compliance Relationships*, que en español se pudiera traducir como Cumplimiento Corporativo: Un marco de

⁴⁷² Asociación Española de Normalización, Sistemas de gestión de *Compliance* tributario, requisitos con orientación para su uso, UNE 19602, España, 2019

⁴⁷³ Diario Oficial de la Federación, de fecha 08 de agosto de 2017

una relación mejorada al cumplimiento cooperativo,⁴⁷⁴ en la que se establece en lo medular que las agencias tributarias deben desarrollar una relación basada en la confianza y la cooperación, afirmando que el cumplimiento cooperativo, es garante de una buena relación entre contribuyentes y la autoridades tributarias.

Las referidas normas sin duda si sirven de guía para establecer un programa de gestión de cumplimiento tributario, atendiendo a la particularidad de sus obligaciones.

Martínez Flores, señala que las empresas generalmente deben atender a dos tipos de obligaciones, las Impositivas u obligatorias y las voluntarias u optativas. Las primeras, atienden a las establecidas en las diferentes leyes y reglamentos, sin importar la jurisdicción (Federal, Estatal o Municipal) o materia (Civil, Penal, Mercantil, Fiscal, entre otras). Las segundas, son aquellas que su cumplimiento queda a la libre elección del contribuyente, como las buenas prácticas empresariales, políticas internas o las dictadas por organismos nacionales o internacionales que dicten directrices generales de cumplimiento⁴⁷⁵.

Algunos autores como Arroyo y Nieto, citados en Sanclemente-Arciniegas, se han decantado por la teoría de que el *Compliance*, es un parteaguas del derecho en la que se crea una nueva era, en la que es necesaria una nueva cultura jurídica ya que se trata de una figura polisémica en la que intervienen diversas disciplinas jurídicas, que obligan a las empresas a proteger valores jurídicos importantes, estableciéndose programas de cumplimiento de las disposiciones del orden público

⁴⁷⁴ Puede ser localizado en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page3

⁴⁷⁵ Martínez, Flores Juan A., *Compliance Fiscal, guía práctica para su implementación*, Coppell, Tx, USA, 2023. P.2

con sanciones que relevantes para su incumplimiento que sean factores decisivos en la transformación de la organización empresarial⁴⁷⁶.

2. Compliance program, como excluyente de responsabilidad penal de las empresas por el tráfico de comprobantes fiscales.

Si bien, el cumplimiento normativo se tiene su origen como mecanismo para detectar actos de corrupción empresarial, por lo que encontró auge y desarrollo dentro de la materia penal, extendiéndose posteriormente a las áreas de desarrollo empresarial, entre ellas la fiscal.

A partir del 08 de noviembre del año 2019, donde se publicó dentro del DOF reformas a los ordenamientos fiscales, penales, de delincuencia organizada y de seguridad nacional, reformas que coloquialmente conocemos como penal-fiscal, se establece por vez primera la posibilidad de que a las personas jurídicas se les puedan imputar responsabilidades de carácter penal por actos provenientes de la compra, venta, enajenación o adquisición de comprobantes que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados⁴⁷⁷.

Lo anterior puesto que la fracción VIII Bis del artículo 11 bis del Código Penal Federal estableció que, a las personas jurídicas, pueden ser imputadas e imponérseles consecuencias de carácter penal, cuando a través de ellas o con su participación comentan determinados delitos, entre los que se encuentran los establecidos dentro del artículo 113 bis del código fiscal de la federación⁴⁷⁸.

En este tenor, las personas jurídicas pueden ser imputadas por el delito fiscal antes mencionado, independientemente de la responsabilidad penal que pudieran incurrir sus administradores o representantes legales, siempre y cuando, cuando se acredite que las presuntas responsables incumplieron el debido control

⁴⁷⁶ Sanclemente-Arciniegas, Javier, Compliance, empresas y corrupción: una mirada internacional, Universidad Nacional de Colombia, revista derecho PUCP No 85, 2020 diciembre- mayo, p.. 9-40.

⁴⁷⁷ Cfr. Con el Diario Oficial de la Federación.

⁴⁷⁸ Cfr. Con el artículo 11 bis del Código Penal Federal..

organizacional, en la cual es posible imponer sanciones que van desde una multa hasta la disolución de la empresa⁴⁷⁹.

Pues al respecto el artículo 421 del Código Nacional de procedimientos Penales, establece en su primer párrafo lo siguiente:

...Las personas jurídicas serán penalmente responsables, de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización. Lo anterior con independencia de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho o de derecho...

Siendo visible en la porción del artículo transcrito, que el debido control organizacional es de suma importancia para que las personas jurídicas no sean sancionadas penalmente, puesto que no basta que se hubiera conforme el artículo 113 bis del CFF, expedido, adquirido, comprado o vendido un comprobante fiscal que ampare operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, para que se pueda iniciar el ejercicio de la acción penal, sino que además, es necesario que se acredite que se incumplió el debido control de la organización.

Por otro lado, acorde al último párrafo del artículo 11bis del Código Penal Federal, las sanciones establecidas en el artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales, pueden ser atenuadas si se comprueba que previo a la comisión del delito se contaba con un órgano de control permanente, encargado de verificar el cumplimiento de las políticas de prevención de delitos y que este hubiere tratado de disminuir el daño causado por el hecho, siendo así que si la persona jurídica, hubiera intentado disminuir el daño causado a la hacienda pública, por la compra o adquisición de comprobantes fiscales, puede gozar del beneficio de reducir hasta en una cuarta parte la sanción penal impuesta.

⁴⁷⁹ Cfr. Con los artículos 421 y 422 del Código Nacional de procedimientos Penales.

No obstante, la importancia notoria del control organizacional, nuestro Código Penal, ni el Código de procedimientos penales ambos del ámbito federal, hacen referencia a lo que debemos entender por ello, siendo el código estatal del estado de Quintana Roo, donde podemos encontrar un referente sobre el debido control organizacional, en el que se señala y destaca que éste debe ser idóneo y adecuado para prevenir o disminuir de forma significativa la comisión de delitos, por lo que deberán:

- A. Identificar las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deban ser prevenidos.
- B. Adoptar protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos, todo esto para prevenir el delito;
- C. Disponer de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir a comisión de los delitos que deben ser prevenidos, así como compromisos de los órganos directivos o de administración para destinar recursos a la prevención de delitos;
- D. Imponer la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención;
- E. Establecer un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas de prevención que establezca el modelo, y;⁴⁸⁰
- F. Realizar una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.

Así, tenemos que una ley penal mexicana, hace referencia que el término “control organizacional” va encaminado al establecimiento de programas de gestión a través de protocolos o procedimientos que identifiquen actividades de riesgo, en

⁴⁸⁰ Cfr. con el Artículo 16 quinquies del Código Penal para el Estado Libre y Soberano de Quintana Roo.

este caso, delitos, con canales de denuncia o información, para la aplicación de sanciones, además de establecer la obligación de revisiones periódicas y actualizaciones, elementos que como vimos son el origen y fin de los programas de cumplimiento normativo o *Compliance Program*.

Si bien, no existe como tal una definición única del término *Compliance program*, si podemos saber a través de sus elementos que debe contener para ser valioso y efectivo, sobre todo para la materia penal, al respecto Ríos de León, ha comentado que éste es un documento, que establece una serie de pasos, reglas o lineamientos detallados que deben de cumplir a cabalidad todos os miembros de una empresa, independientemente el nivel de jerarquía en que se encuentren⁴⁸¹.

Ontiveros refiere que, es un documento en el que se establecen criterios de actuación, pasando por manuales operativos, circulares internas que contengan criterios de actuación y toma de decisiones⁴⁸².

Arocena señala que, son aquellos mecanismos internos de carácter obligatorio que implementan las personas jurídicas que prevengan que algunas personas físicas, que ocupan puestos de relevantes dentro de la organización, cometan delitos en favor de las empresas⁴⁸³.

De esta manera, podemos entender que, un programa de cumplimiento, tiene que estar plasmado en uno o varios documentos, que realicen un sistema preventivo que dirija el rumbo de la empresa, controlando o minimizando que las personas físicas que operan a las personas jurídicas puedan cometer ilícitos en su nombre o

⁴⁸¹ Véase Ríos García, Oscar Leonardo, *Compliance penal y políticas de integridad para el efectivo combate a la corrupción*, en Coaña Be, Luis David (Coord.), *Compliance*, INACIPE, México, 2019, p.169.

⁴⁸² Véase Ontiveros, Alonso Miguel, *¿Para qué sirve el Compliance en materia penal? (A propósito del código nacional de procedimientos penales)*, en García, Sergio e Islas, Olga, *El código de Procedimientos Penales Estudios*, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, México, 2015, p.142

⁴⁸³ Véase Arocena, Gustavo, *¿De que hablamos cuando hablamos de criminal Compliance?*, en Coca Vila, Ivó y Uribe Manríquez (Coords.), *Compliance y responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Flores Editores, México, 2017, p.2.

representación, minimizando riesgos, sin embargo, un sistema de cumplimiento, ya sea en materia penal o en cualquier otra, si no se encuentra basado principios éticos, solamente se convertiría en documentos de cualquier índole, menos en un verdadero *Compliance Program*.

2.1 Ética empresarial, factor inquebrantable en el *Compliance*

No sería posible hablar de *Compliance*, sin hablar de lo que los americanos denominan *Good Corporate Citizenship* o buen gobierno ciudadano y la responsabilidad social empresarial, en las que se supera la teoría de que la única responsabilidad social de las empresas es el marketing que pueda generar ganancias o utilidades a los socios que las integran⁴⁸⁴.

Podemos encontrar que estos conceptos, tienen una estrecha relación con la ética ciudadana y gubernamental, así como empresarial y social, en la cual se establece lo que es bueno, pero no únicamente para alguno de los grupos, sino para la colectividad en general, en la que debe de encontrarse la conciencia moral, la libertad y la voluntad, de hacer lo éticamente correcto.

Autores como Fernández del Castillo refieren que, en la voluntad de los actos humanos se encuentra implícita la conciencia ética del individuo y la libre decisión de conducirse entre el bien o el mal, en el que interviene la capacidad de reflexión del individuo, su libertad y voluntad, siendo trascendentes estas capacidades que a través del razonamiento, por el cual el hombre determina lo que es bueno o malo, creándose los mismos derechos para los hombres, reconocidos por todas las sociedades civilizadas⁴⁸⁵.

La ética en el sistema del *Compliance* juega un papel fundamental, tanto que es necesarios para su establecimiento el contar con códigos de ética empresarial

⁴⁸⁴ Véase Danete, Didier, *Misere de la Corporate Governance*, Revue International de Droit Economique, France, 2008, pp. 407-433.

⁴⁸⁵ Véase Fernández del Castillo, Pérez Bernardo, *Deontología jurídica*, PORRÚA, México, 2014, p.9

que permita conducirse a las corporaciones o empresas con valores morales plenamente aceptables, dejando de lado practicas reprobables y en caso de que se lleguen a cometer por los individuos que las conforman establecer los controles de inhibición necesarios.

Existen iniciativas que demuestran la necesidad de un comportamiento ético empresarial, como el promovido por la secretaría de economía, denominado “Convenio de Buenas Prácticas Comerciales”, cuyo objetivo es, promover las relaciones competitivas entre proveedores y compradores de bienes y servicios, estableciendo un código de conducta en materia de ética de los negocios⁴⁸⁶.

Pareciera que, en nuestro país, para un gran número de personas, la ética es subjetiva, de cumplimiento voluntario, que se utiliza a conveniencia de quien la aplica o la deja de ejercer dependiendo de los intereses personales.

La ética, se encuentra entrelazada de los valores, valores que se encuentran desdibujados, puesto que cada vez el tejido social se ve corrompido por carencia de éstos, llevándonos a tener un país violento, con gran número de muertes dolosas, feminicidios, secuestros, robos, robos a mano armada, delitos que sin duda han sido tolerados por el binomio civil-gobierno al igual que los delitos cometidos por los gobernantes a los cuales la ciudadanía por su calidad ética o moral tolera, como el desvío de recursos, actos de corrupción, entre otros delitos⁴⁸⁷.

Éste desdibujamiento de valores, también los encontramos dentro del compromiso social de los contribuyentes que acuden al tráfico de comprobantes fiscales para disminuir lo más posible el sacrificio fiscal, situación que algunos investigadores como Álvarez Alcalá señalan que, este tipo de evasión corresponde a la teoría del comportamiento, especialmente relacionada con la autoimagen,

⁴⁸⁶ Véase Secretaría de Economía, *Convenio de concertación para la mejora continua de prácticas comerciales competitivas*.

⁴⁸⁷ Tresearch Internacional, *Guerra de los Números*, puede ser localizado en: <https://www.tresearch.mx/inseguridad>

misma que de ser coherente con valores éticos establecidos con antelación, es menos propicia a la defraudación fiscal en cualquiera de sus acepciones.

...la importancia de la autoimagen tiene mucho que ver en el comportamiento de las personas... Cuando la atención se dirige a uno mismo se induce a una autoevaluación con relación a los estándares accesibles en dicha situación inmediata... Cuando los estudiantes leen un código de conducta antes de realizar un examen tienden a hacer menos trampa, efecto que se mantiene cuando se le recuerda a la persona sobre las implicaciones reales que tiene un determinado código de conducta... Se ha comprobado que cuando se explica la importancia de la veracidad de información, así como el firmar las declaraciones fiscales al principio en lugar de al finalizar, el llenado de la misma puede resultar con mayores niveles de cumplimiento⁴⁸⁸.

Según el diccionario de Oxford define a la ética, como la disciplina de la filosofía que estudia el bien y el mal y sus relaciones con la moral y el comportamiento humano, encontrando como principal exponente y fundador a Aristóteles, el mismo diccionario, establece una acepción diversa a la palabra ética, relacionada con la ética profesional, estableciendo que ésta es el conjunto de costumbres y normas que dirigen o valoran el comportamiento humano en la comunidad.

Por otra parte, el diccionario de la Real Academia Española establece cinco acepciones para la palabra ética, señalando que es relativo o perteneciente a la ética, recto, conforme a la moral, persona que enseña o estudia moral, conjunto de normas morales que rigen la conducta de la persona en cualquier ámbito de la ética profesional, cívica o deportiva, y por último señala que se trata del bien y del fundamento de sus valores.

La ética debería encontrarse presente en todo el actuar del ser humano civilizado, su conducta debería encontrarse basada tanto en la experiencia de las

⁴⁸⁸ Véase Álvarez, Alcalá Alil, *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México*, Tirant lo Blanch, 2014, p.51.

buenas costumbres, la moral y las buenas costumbres de la región y actividad en la que se ha desarrollado o como lo señala Espinoza Freire que la “ética puede ser entendida como un constructo social que regula la conducta de los individuos en un contexto dado”⁴⁸⁹

Otros autores como Sánchez, citado en Espinoza Freire, refiere que “la ética la constituye el modelo referencial de la moral, es el patrón universal al que se remiten y con el que se conforman los distintos códigos morales.”⁴⁹⁰

En sentido similar Abreu Sánchez nos dice que:

*...la ética está relacionada con las obligaciones del hombre y es sinónimo de filosofía moral. Las acciones del ser humano son cuestionables y punto de partida del ejercicio reflexivo sobre el hecho moral que constituyen... todo acto parte del concepto de moral que tenga el sujeto... de ahí, que sus conductas puedan ser catalogadas como buenas o malas, correctas o incorrectas... siendo la ética la que evalúa la conducta del individuo, enjuiciando si la manera de comportarse en determinada situación, corresponden al sistema de valores éticos aprendidos y normas establecidas por el grupo social al que pertenece... de esto se desprende, que la ética es un componente profesional que tiene relación con las obligaciones individuales al cumplir una determinada función... A la vez. Estas son aceptadas en normas explícitas e implícitas procurando así el bienestar social y la convivencia.*⁴⁹¹

De las definiciones anteriores podemos encontrar que elementos esenciales de la ética son:

⁴⁸⁹ Espinoza, Freire Eduardo y Calva, Nagua Daniel, *La ética en las investigaciones educativas*, Revista universidad y Sociedad, Universidad Técnica de la Manca, Ecuador, No. 12 (4), 2020 p.. 335

⁴⁹⁰ Espinoza, Freire Eduardo y Calva, Nagua Daniel, *La ética en las investigaciones educativas*, Revista universidad y Sociedad, Universidad Técnica de la Manca, Ecuador, No. 12 (4), 2020 p.. 335

⁴⁹¹ Abreu, Sánchez Alirio José, *La ética en la Investigación Educativa*, Revista Scientific, Vol. 2. Núm. 4 Venezuela, 2017, P.338-348

- Forma parte de la filosofía
- Que es una cualidad exclusiva del ser humano
- Que debería encontrarse presente en cualquier actividad
- Que es una construcción Social
- Se encuentre relacionada con la moral, lo que se considera que es “bueno o malo”
- Que depende de los códigos morales establecidos en cierto tiempo y lugar.

Como ya se ha dicho, el término ética y moral son tan estrechos, que se llegan a tomar como sinónimos dentro de los actos del hombre ya sean buenos o malos, morales o a morales, en lo que se encuentra presente en sus conductas la voluntad de realizarlos.

Es importante señalar que no todos los actos que realiza el ser humano tienden a encontrarse sometidos a la ética, sino que, estos actos pueden dividirse en actos del hombre y actos humanos, los primeros son totalmente amorales, puesto que no interfiere la voluntad, a diferencia de los segundos en los que siempre se encuentra presente la voluntad, por lo que pueden ser morales o no, sin embargo, los actos del hombre y los humanos pueden coexistir, al respecto Gutiérrez Sáenz, refiere:

...leer, escribir, trabajar, comer, entre otros, son ordinariamente actos humanos, porque se ejecutan de un modo consciente y voluntario... Por el contrario, los actos ejecutados durante el sueño o distraídamente, los actos mecánicos o automáticos (como caminar, respirar, oler, ver, etc.), son típicamente actos del hombre.

Hay que tener en cuenta que un mismo acto puede ser humano, en unas circunstancias, y del hombre, en otras. Por ejemplo, ordinariamente la respiración es un acto del hombre, pero en un atleta, que realiza ejercicios conscientes y voluntarios de respiración, este acto se convierte en humano⁴⁹².

⁴⁹² Véase Gutiérrez, Sáenz Raúl, *Introducción a la ética*, Editorial Esfinge, Ed. 27, México, 1995, p.54

Así a las conductas humanas puede reprocharse un comportamiento ético, por lo menos en la mayoría de los casos, puesto que existen excepciones, como reprochar a un enajenado mental un comportamiento ético, distinguiendo de lo bueno o malo.

El sector empresarial, al ser una actividad social y fuente de riqueza la actividad, implícitamente trae aparejada una responsabilidad social, encaminada a la búsqueda de la riqueza económica, pero también a la riqueza social, cuidando la explotación de los recursos utilizados para que el empresario pueda vender sus productos o servicios. Las empresas deberían en todo momento ser social y éticamente responsables, no solo por cuidar los recursos, sino por conveniencia propia de realizar mejores y más negocios, tomando fuerza el slogan clásico americano de *Good ethics is a Good bussines*.

Al respecto Savater dice:

...La ética busca lo bueno y no solo pretende evitar lo malo, a partir de principios morales, proyecta directrices futuras y transforma la convivencia y colaboración dentro de las empresas, innovando hacia lo mejor y no solo prohibiendo lo evidentemente peor...La ética no tiene que ser meramente renunciativa y desinteresada, sino que constituye una forma mejor de considerar el auténtico interés humano⁴⁹³...

De esta manera, las empresas, al ser entes sociales, se encuentran en constante interacción con el entorno, natural, ambiental, financiero, político, social, cultural, etcétera, por lo cual se encuentra constantemente bajo un esquema de corresponsabilidad social, de no respetarse esa corresponsabilidad puede generar un desequilibrio en el sistema, motivo por lo cual es importante contar tanto *soft and hart lows*, en el que se requiere de un cambio de mentalidad en las organizaciones y en el diseño de su regularización, a través de una lógica distinta de razonar la actividad empresarial y su regulación, pensando en el futuro de

⁴⁹³ Véase Savater, Fernando, *Ética para las empresas*, Editorial Conecta, Madrid, 2014, p..3

nuestras generaciones, lo que algunos autores como Requena, han denominado el *we rationality*, donde señalan de manera sintetizada lo siguiente:

El we rationality, que significa la “racionalidad de nosotros”, no se refiere a actitudes altruistas ni asistenciales, sino de una comprensión cabal de las relaciones entre la empresa y el entorno en el cual actúa e interactúa...Ello nos lleva a entender a la empresa como si fuese un elemento integrante del propio ecosistema, de lo cual se desprende la necesidad de una oportuna regulación interna hecha en reciprocidad con el entorno...No se trata de una mezcla de órdenes normativos, sino de un acoplamiento estructural⁴⁹⁴.

El Instituto Tecnológico autónomo de México ITAM realizó un estudio denominado el cambio de valores en América Latina, en el que pareciera que la ética se encuentra desdibujada y que se utiliza en conveniencia de quien la reprocha o proclama, es muy común escuchar en nuestro país frases como el que no transa no avanza, a tras de cada fortuna existe un gran delito, sobreponiendo la cultura del dinero ante cualquier otro valor moral⁴⁹⁵.

De esta forma, para el desarrollo del presente estudio, nos preguntamos debido a que la ética juega un papel trascendente en el nuevo orden global empresarial, ¿en nuestro país, en qué lugar, podemos adquirir valores éticos? A caso sería ¿dentro del núcleo familiar? o ¿dentro de las instituciones educativas?

En caso de ser en el seno familiar, no nos quedaría más que coincidir con el estudio de la ITAM, puesto que solo basta ver las noticias diarias, para percibir que la falta de ética o moral, tienen a nuestro país pintado de rojo, por la sangre de miles

⁴⁹⁴ Véase Requena, Carlos y Cárdenas, Salvador, *Compliance Legal de las empresas, una tendencia regulatoria Mundial*, Thomson Reuters, México 2016, p. 28-40.

⁴⁹⁵ Véase Carballo, Marita y Moreno, Alejandro (Coords.), *El Cambio de valores en América Latina, Hallazgos de la encuesta mundial de Valores*, Centro de estudios Sociales del ITAM, México 2013.

de personas que han perdido la vida por hecho delictivos⁴⁹⁶, que somos un país difícil de sorprender como sociedad, ajeno a la desgracia colectiva, que los delitos graves de alto impacto, como homicidios, desapariciones, secuestros, extorciones, terrorismo, son cosa común que forma parte de la vida diaria y cotidiana en gran parte del territorio nacional, por lo que delitos económicos y fiscales llevados a cabo, sorprenden mucho menos, siendo únicamente escándalos mediáticos que con facilidad se borran de la memoria del colectivo.

Para corroborar si la respuesta dentro de la segunda de las interrogantes que nos planteamos, buscando la adquisición de valores éticos dentro de los planteles educativos y, debido a que el fenómeno concerniente al tráfico de comprobantes fiscales e implementación de sistemas de *Compliance*, requieren de elementos técnicos especializados, optamos por solicitar a 34 universidades del país, todas del sector público de carácter autónomo, nos informara el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios impartiera la materia de ética.

De las respuestas realizadas por las universidades, pudimos percatarnos que del universo de carreras profesionales que se imparten a nivel nacional, a la ética se le otorga un papel poco relevante, puesto si bien, en la mayoría de las universidades se imparte la materia de ética o ética profesional, no se imparte en la totalidad de las licenciaturas, y en las que si se han preocupado porque su matrícula cuente con ella, solo aparece como una asignatura dentro del universo de la carrera, como muestra tomamos las carreras de derecho, contabilidad y administración, puesto que las tres son afines y necesarias para la implementación de sistemas de *Compliance*.

⁴⁹⁶ Al 31 de diciembre 2022, según el Instituto Nacional de Geografía e Historia INEGI, bajo el comunicado de prensa 418/23 de fecha 25 de julio de 2023, refiere que para el año del 2022 el número de personas que perdieron la vida por homicidios dolosos fue de 156, 479, puede ser localizado en: <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2023/DH/DH2022.pdf> •

Tabla comparativa 9 Universidades que imparten la materia de ética					
Universidad	Licenciaturas	¿Imparten ética?	D	CP	LAE
Universidad Autónoma de Aguascalientes ⁴⁹⁷	63	Si, en 63	1 de 52	1 de 45	1 de 41
Universidad autónoma de Baja California ⁴⁹⁸	61	No informó	1 optativa de 68	1 de 65	1 de 74
Universidad Autónoma de Baja California Sur ⁴⁹⁹	36	Si, en 18	0	0	0
Universidad Autónoma de Campeche ⁵⁰⁰	28	Si, en 20	1 de 63	0	0
Universidad Autónoma de Coahuila ⁵⁰¹	48	No informó	0	1 de 80	0
Universidad de Colima ⁵⁰²	71	Si, en 23	1 de 91	1 de 78	1 de 68

⁴⁹⁷ Para más información, véase <https://www.uaa.mx/portal/oferta-educativa/licenciaturas/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁴⁹⁸ Para más información, véase <https://www.uabc.mx/programas-educativos/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁴⁹⁹ Para más información, véase <https://www.uabcs.mx/oferta-academica>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰⁰ Para más información, véase <https://uacam.mx/paginas/ver/358>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰¹ Para más información, véase <http://www.uadec.mx/licenciaturas/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰² Para más información, véase <https://www.ucol.mx/estudia-udec/oferta-superior-licenciatura.htm>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

Universidad Autónoma de Chiapas ⁵⁰³	48	Si, en 9	1 de 61	1 de 59	1 de 66
Universidad Autónoma de Chihuahua ⁵⁰⁴	56	Si, en 27	1 de 69	1 de 59	1 de 61
Universidad autónoma de la Ciudad de México ⁵⁰⁵	20	Si, en 3	0	0	0
Universidad Juárez del estado de Durango ⁵⁰⁶	41	Si, en 12	1 de 56	0	0
Universidad de Guanajuato ⁵⁰⁷	73	Si, en 54	1 de 72	0	0
Universidad Autónoma de Guerrero ⁵⁰⁸	42	Si, en 7	0	0	0
Universidad Autónoma del estado de Hidalgo ⁵⁰⁹	63	Si, en 11	0	0	1 de 55

⁵⁰³Para más información, véase <https://www.unach.mx/oferta-educativa/licenciaturas>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰⁴ Para más información, véase <https://uach.mx/#>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰⁵ Para más información, véase https://www.uacm.edu.mx/oferta_academica, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰⁶ Para más información, véase <https://www.ujed.mx/oferta-educativa/licenciaturas-e-ingenierias>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰⁷ Para más información, véase Para más información, véase <https://www.ugto.mx/oferta-educativa/licenciaturas/por-area-del-conocimiento>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰⁸ Para más información, véase <https://uagro.mx/educacion/index.php/superior-nivel>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵⁰⁹ Para más información, véase <https://www.uaeh.edu.mx/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

Universidad de Guadalajara ⁵¹⁰	69	Si, en 66	1 de 76	0	0
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo ⁵¹¹	50	Si, en 28	1 de 82	No imparte la carrera	No imparte la carrera
Universidad Autónoma del Estado de Morelos ⁵¹²	66	No informó	1 de 48	0	1 de 48
Universidad autónoma de Nayarit ⁵¹³	46	Si, en 13	1 de 68	1 de 55	1 de 58
Universidad Autónoma de Nuevo León ⁵¹⁴	87	Si, en 87	1 de 58	1 de 52	1 de 53
Universidad autónoma Benito Juárez de Oaxaca ⁵¹⁵	44	Si, en 44	1 de 112	Sin Información de su página (S/F)	1 de 54
Benemérita Universidad Autónoma del Estado de Puebla ⁵¹⁶	S/F	Si, en 22	S/F	S/F	S/F

⁵¹⁰ Para más información, véase <https://www.udg.mx/oferta-academica/carreras/licenciaturas>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵¹¹ Para más información, véase <https://www.umich.mx/oferta-sup.htmlk>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵¹² Para más información, véase <https://www.uaem.mx/admision-y-oferta/nivel-superior/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵¹³ Para más información, véase <https://www.uan.edu.mx/es/licenciaturas>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵¹⁴ Para más información, <https://www.uanl.mx/oferta/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵¹⁵ Para más información, <http://www.uabjo.mx/oferta-nivel-superior>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵¹⁶ Para más información, <https://www.buap.mx/content/oferta-educativa-2023>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

Universidad Autónoma de Querétaro ⁵¹⁷	79	Si, en 26	1 de 62	1 de 73	1 de 69
Universidad Autónoma del estado de Quintana Roo ⁵¹⁸	20	Si, en 15	1 de 70	No Imparte la carrera	No imparte la carrera
Universidad Autónoma de San Luis Potosí ⁵¹⁹	78	No informó	0	0	0
Universidad Autónoma de Sinaloa ⁵²⁰	92	Si, en 44	1 de 73	1 de 47	1 de 47
Universidad de Sonora ⁵²¹	57	Si, en 53	1 de 59	1 de 76	2 de 113
Universidad Juárez Autónoma de Tabasco ⁵²²	57	Si, en 41	1 de 78	1 de 67	1 de 66
Universidad Autónoma de Tamaulipas ⁵²³	26	Si, en 15	0	0	0
Universidad Autónoma de Tlaxcala ⁵²⁴	51	Si, en 8	0	1 de 64	1 de 62

⁵¹⁷ Para más información, <https://www.uaq.mx/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵¹⁸ Para más información, <https://www.uqroo.mx/oferta-academica/licenciaturas/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵¹⁹ Para más información, <https://www.uaslp.mx/ProgramasAcademicos#gsc.tab=0>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²⁰ Para más información, véase <https://carreras.uas.edu.mx/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²¹ Para más información, véase <https://ofertaeducativa.unison.mx/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²² Para más información, véase <https://www.ujat.mx/Contenido/Index/20869>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²³ Para más información, véase <https://www.uat.edu.mx/oferta-academica>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²⁴ Para más información, véase <https://uatx.mx/oferta/licenciaturas/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

Universidad Veracruzana ⁵²⁵	73	Si, en 31	0	1 de 48	1 de 49
Universidad Autónoma de Yucatán ⁵²⁶	47	Si, en 20	1 de 55	S/F	S/F
Universidad Autónoma de Zacatecas ⁵²⁷	52	Si, en 21	0	0	0
Universidad Autónoma de Chapingo ⁵²⁸	27	Si, en 1	0	0	0
Universidad Nacional Autónoma de México ⁵²⁹	125	No informó	2 de 116	2 de 135	3 de 74

Fuente: Elaboración Propia

Del ejercicio realizado, podemos ver que, de las 34 entidades universitarias requeridas, solo cinco no informaron sobre el número de licenciaturas en las que se imparte la materia de ética, el resto de las entidades todas imparten la materia de ética, no obstante, ésta no se imparte en todo el universo de sus carreras, sino que son solo algunas.

Las universidades de Chapingo, Tlaxcala, Hidalgo, Guerrero, Durango, Ciudad de México y Chiapas, son en las que menos carreras imparten la materia de ética, mientras que las universidades de Aguascalientes, Guadalajara, Oaxaca,

⁵²⁵ Para más información, véase <https://www.uv.mx/oferta-educativa/licenciatura/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²⁶ Para más información, véase <https://uady.mx/ofertaeducativa/licenciatura>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²⁷ Para más información, véase <https://www.uaz.edu.mx/oferta-educativa/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²⁸ Para más información, véase <https://chapingo.mx/oferta-academica/>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

⁵²⁹ Para más información, véase <https://www.unam.mx/comunidad/egresados/oferta-academica>, última fecha de consulta de 15 de octubre de 2023.

Sonora y Tabasco las que en mayor número de licenciaturas imparten la materia de ética obligatoria.

Por otra parte, se puede observar que, en la mayoría de las universidades analizadas, específicamente en las profesiones de Derecho, Contaduría y Administración, la ética forma parte de su mapa curricular, exceptuando las universidades de Chapingo, Zacatecas, Tamaulipas, San Luis Potosí, Guerrero, Ciudad de México y Baja California Sur, en las que no se encuentra integrada esa materia.

Del resto del universo de las casas de estudio analizadas, podemos observar que en las carreras mencionadas de Derecho, Contaduría y Administración, se imparte una sola materia de ética durante todo el desarrollo profesional de sus alumnos, exceptuándose las universidades de Sonora, que en la carrera de Administración imparte dos materias relacionadas a la ética, y la universidad Nacional Autónoma de México, en la que se imparten tanto en Derecho como en Contaduría, dos materias y en Administración tres materias relacionadas con la ética.

2.2 Código ético de cumplimiento fiscal

Un sistema de gestión de cumplimiento, se encontraría afuera de su finalidad si dentro de él no se estableciera un código ético, que sea difundido, aceptado y promovido para todos los integrantes de la empresa, ya que como hemos percibido la ética es uno de los ejes de funcionamiento de los sistemas de *Compliance*.

Martínez Flores coincide con esta apreciación al decir que:

...que la principal función del Tax Compliance, es la de alinear los objetivos de la empresa con el cumplimiento de los requerimientos jurídicos tributarios a nivel regional, nacional e internacional, mediante la autorregulación adecuada a los estándares establecidos en códigos, reglas o controles

diseñados para garantizar dicho cumplimiento, bajo las etapas de prevención, detección y solución⁵³⁰...

Puyol refiere que, el *Compliance* debe estar integrado dentro de código, cuyo objetivo es establecer en las empresas, las pautas que deben regir la conducta ética de sus integrantes en sus relaciones e interacciones con sus grupos de interés en su día a día, constituyendo el Código Ético el mayor instrumento normativo de la organización⁵³¹.

En ese tenor, nuestro sistema de *Compliance* tributario, debe de estar basado en un instrumento interno superior, basado en la ética, que pueda prever, detectar y solucionar posibles contingencias sobre todo, para los efectos de este estudio las que tengan carácter penal-fiscal, originadas por el fenómeno del tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, en los que la empresa, socios, accionistas y trabajadores pudieran ser sujetos responsables.

Consideramos de importancia anotar, que no existe un solo formato o receta para establecer un código de ética, puesto que su creación depende muchos factores, por mencionar algunos, no puede tener el mismo código una empresa multinacional que una empresa que local que su alcance territorial se suscribe a un municipio, estado o país, de la misma manera, no es el mismo código de conducta que puede realizar una empresa unipersonal que se conforma de un solo socio o persona física que realiza todas las direcciones empresariales a empresas que cuentan con cientos o miles de trabajadores, asimismo, atendiendo a su giro comercial, tampoco puede tener un mismo modelo de código ético aquella empresa de se dedica a la venta de cigarrillo o bebidas alcohólicas, a una empresa que se

⁵³⁰ Véase Martínez, Flores Juan A., *Compliance Fiscal*, guía práctica para su implementación, Coppel, Tx, USA, 2023, p. 3-5.

⁵³¹ Véase Puyol, Javier, *Criterios prácticos para la elaboración de un código de Compliance*, Tiran lo Blanch, Valencia, España, 2016, p. 11-15.

dedica a prestar shows de entretenimiento para niños o aquella que busque introducir al mercado juguetes infantiles.

No obstante, como ya lo comentamos, existen recomendaciones internacionales para el establecimiento de sistemas de gestión conforme a la regla ISO 37301 dentro de la cual se desprende que un debido control organizacional debe de hacer énfasis en la implementación de códigos éticos.

Un sistema de gestión de cumplimiento eficaz en toda la organización permite que una organización demuestre su compromiso de cumplir con las leyes pertinentes, los requisitos reglamentarios, los códigos de la industria y los estándares organizacionales, así como los estándares de buen gobierno, las mejores prácticas generalmente aceptadas, la ética y las expectativas de la comunidad...

El enfoque de una organización hacia el cumplimiento está formado por el liderazgo que aplica valores fundamentales y estándares de buen gobierno, éticos y comunitarios generalmente aceptados. Integrar el cumplimiento en el comportamiento de las personas que trabajan para una organización depende sobre todo del liderazgo a todos los niveles y de los valores claros de una organización, así como del reconocimiento e implementación de medidas para promover el comportamiento de cumplimiento. Si este no es el caso en todos los niveles de una organización, existe el riesgo de incumplimiento⁵³².

Esta recomendación refiere específicamente en sus puntos 3.28 denominado cultura de cumplimiento, refiere específicamente que los códigos deben estar basados en valores éticos, creencias y forma de conducirse por parte de la empresa y empleados que existen dentro de la organización, así como de con los entes con

⁵³² Cfr. Con la Norma ISO 37301 Primera edición, estándares internacionales de los sistemas de gestión del cumplimiento, requisitos con orientación para su uso, 2021-2024,

los que se interactúa, refiriendo que deben construir sistemas de control para producir normas de comportamiento acordes a los sistemas de cumplimiento.

Por otra parte, la recomendación 4.3 denominado, determinación del alcance del sistema de cumplimiento, sugiere realizar códigos de cumplimiento sobre toda la organización aun cuando estos posteriormente se desarrollen sobre una unidad específica, con la finalidad de evitar estándares diversos de conducta, en el cual un sistema parcial de cumplimiento se contraponga con otro o con la visión ética general de la corporación.

Como ejemplo de lo anterior nos permitimos analizar los códigos éticos de algunas de las compañías más grandes de nuestro país, como Grupo Bimbo y Cervecería Corona.

Por su parte, Grupo Bimbo establece dentro de sus objetivos, el mantener los más altos estándares éticos para todos sus colaboradores independientemente del cargo o nivel, con las interacciones que sostengan con los grupos de interés, buscando que sus trabajadores lleguen a un nivel de vida congruente con la política ética que se implementa⁵³³.

Su código ético no es de carácter optativo, sino de cumplimiento obligatorio, por lo que en caso de que alguno de sus colaboradores cometa conductas de acción u omisión, que lo contravengan, serán acreedores a sanciones que podrán llegar a la terminación laboral, imponiendo la obligación a su personal directivo, de ser ejemplo de conducta, así como la obligación a todo el personal de denunciar cualquier conducta que contravenga el referido código⁵³⁴.

El Código establece conductas éticas tanto con consumidores, clientes, colaboradores, accionistas, socios, proveedores, Gobierno y sociedad, a los cuales impone y fomenta valores éticos, estableciendo sanciones que pueden llevar a la

⁵³³ Véase Grupo Bimbo, *Código de ética*, Publicado en diciembre de 2016. Puede ser localizado en <https://grupobimbo-com-custom01-assets.s3.amazonaws.com/s3fs-public/Grupo-Bimbo-Codigo-de-Etica.pdf>

⁵³⁴ Idem.

separación laboral o a la pérdida de las actividades comerciales, estableciendo canales de denuncia confidenciales y de fácil acceso⁵³⁵.

Con los clientes establece que no hay cabida para ningún tipo de corrupción, soborno, favoritismo o cualquier actividad que sea contraria a las leyes, a los derechos humanos, usos y costumbres que atenten contra la salud de la población⁵³⁶.

A sus socios y accionistas los conmina a utilizar de manera prudente y rentable los recursos, observando normas de conducta ética y legal en todas sus prácticas comerciales... Por cuanto, a sus colaboradores, se comprometen a propiciar las condiciones para fomentar el aprecio a los valores morales y normas éticas, reconociendo que la confianza es la base para una relación duradera, por lo que establece la obligación a sus trabajadores y aún en el caso de que dejen de serlo de mantener el compromiso ético, en los que hay tolerancia cero para actos de corrupción, por lo que no se podrán recibir dineros, obsequios, favores o servicios, ajenos a las prestaciones que otorga la empresa como retribución salarial⁵³⁷.

Se compromete con sus proveedores de llevar negociaciones honestas, bajo las condiciones de respeto, justicia, confianza y afecto, por lo que todas las propuestas que se realicen por su parte, deberán ser revisadas de manera integral seleccionando a los mejores, estableciendo condiciones específicas de pago oportuno por los bienes y servicios prestados. De la misma forma, deberán vigilar que sus proveedores no incurran en prácticas ilegales como actos de corrupción, lavado de dinero, violaciones a derechos humanos, así como a aquellas violaciones a la materia fiscal, laboral, medioambientales o sociales, pidiéndoles a sus proveedores no ofrezcan a sus colaboradores ninguna retribución extraordinaria o

⁵³⁵ Idem.

⁵³⁶ Idem.

⁵³⁷ Idem.

regalos, estableciendo un canal de denuncia y comentarios respectivo al trato obtenido⁵³⁸.

Con el Gobierno, se compromete a respetar las leyes de cada país en los que operen, realizando las adecuaciones que consideren necesarias para no incurrir en violaciones, evitando cualquier acto que pudiera interpretarse como corrupción o soborno, prohibiendo la intervención política de la empresa, y de sus colaboradores en horarios laborales, por lo que no podrá incluir, apoyo financiero ni recursos que pertenezcan al Grupo, así como tampoco contribuciones de tiempo laboral a menos de que la legislación del país así lo exija. Cuando un colaborador elija participar en política, aportar y dar su opinión, lo hará como individuo y no deberá dar la apariencia de estar actuando en nombre y/o representación de Grupo Bimbo⁵³⁹.

Con respecto a la sociedad, Grupo Bimbo se compromete a la promoción de valores éticos universales, en la que fortalezcan la integridad familiar, física y emocional de las personas, y los derechos humanos, por lo que cualquier persona podrá denunciar cualquier acto de corrupción de manera confidencial y secreta a través del mecanismo electrónico implementado exprofesamente, prohibiendo expresamente cualquier represalia por el reporte de fallas al código ético⁵⁴⁰.

Por otra parte, la empresa denominada Grupo Modelo, al establecer su código de conducta, establece la obligación para ella y todas sus filiales de adherirse a los más altos estándares de integridad y ética en los negocios, así como del cumplimiento normativo, obligación que dirige a todos sus colaboradores, ejecutivos y directores, creyendo que las relaciones comerciales éticas, se desarrollarán a

⁵³⁸ Idem.

⁵³⁹ Idem.

⁵⁴⁰ Idem.

largo plazo, por lo que ningún funcionario se encuentra autorizado para realizar, solicitar o aprobar acciones que contravengan su código ético⁵⁴¹.

El código ético de esta empresa resalta el compromiso a mantener practicas responsables que respeten los derechos humanos alineando sus estándares de conducta empresarial responsable, incluyendo la Declaración Universal de los Derechos Humanos, la Declaración Internacional del Trabajo sobre los Principios y Derechos Fundamentales en el Trabajo. Además de cumplir con las leyes anticorrupción, incluyendo la FACTA y la ley de antisoborno de Reino Unido⁵⁴².

Establece la obligación a sus directores, ejecutivos y colaboradores de revelar todos los intereses éticos, legales, financieros que pudieran generar conflicto de interés con la empresa, estableciendo que un conflicto de intereses puede surgir, cuando alguna decisión podría estar o pareciera estar influenciada por la posibilidad de obtener beneficios personales. Por lo que prohíbe a sus colaboradores, aceptar regalos, comidas, atenciones o cualquier cosa de valor que pudiera sesgar una decisión futura o simplemente crear una apariencia inapropiada de parte de sus clientes, proveedores actuales y potenciales⁵⁴³.

Dedica un capítulo a la ética digital y a las redes sociales, resaltando la importancia de realizar actividades económicas vía electrónica resguardando la protección de datos personales, estableciendo canales de denuncia electrónica, el que se encuentra dentro de su página, el cual denomina "Compliance Channel"⁵⁴⁴.

⁵⁴¹<https://www.cerveceria-nacional.com/codigo-conducta-espanol#:~:text=Conducta%20Honestay%20%20C3%89tica,en%20todas%20las%20investigaciones%20internas.>

⁵⁴² Idem.

⁵⁴³ Idem.

⁵⁴⁴ Idem.

Como es de apreciarse, las dos empresas, dentro de sus códigos éticos resaltan el establecer las conductas éticas como filosofía de trabajo y de vida, pretendiendo integrar a la misma a la totalidad de sus colaboradores, socios y hasta proveedores, creando canales de denuncia para los posibles incumplimientos, denuncias que pueden recaer en sanciones, tan trascendentes como la separación laboral de la empresa, en este último caso, consideramos que ambos códigos éticos, se encuentran a la disparidad de las leyes laborales, por lo menos a lo que respecta a México, ya que no necesariamente la conducta antiética no necesariamente sería una conducta de las establecidas en el artículo 47 de la Ley Federal del Trabajo⁵⁴⁵.

Suponiendo sin conceder que la conducta o conductas faltas de ética, supuestamente cometidas por el trabajador, se alegue que se encuentran respaldadas por la fracción II de la mencionada ley, esta conducta sería necesaria probarse ante las autoridades del trabajo, por lo que no podrían realizarlo por mutuo propio, lo que podría acarrear algunas complicaciones de riesgo a la empresa.

En sentido similar, si algún colaborador de estas empresas, llámese gerente de alguna sucursal o cualquier otro con capacidad para contratar, quisiera ponerse de acuerdo con algún proveedor EFO's e ingresara a la contabilidad de la empresa algún CFDI que ampare operaciones simuladas, con la finalidad de incrementar algún costo, no podrían estas multinacionales alegar un despido justificado por dicha causa, pero las empresas si pudieran verse perjudicadas con responsabilidad fiscal y hasta penal, por este quebranto de los controles propios de su código ético, motivo que nos da pie al desarrollo del siguiente apartado.

3. Compliance Fiscal como medio preventivo y correctivo contra el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Como se ha comentado ya, las obligaciones fiscales han existido durante la existencia moderna del hombre, sin embargo, las reglas para cumplir con el pago

⁵⁴⁵ Cfr. Con el artículo 47 de la Ley Federal del Trabajo. Vigente 2022

de las contribuciones se han incrementado de manera importante con el paso del tiempo, con sanciones severas por su incumplimiento que hoy día pueden ser de carácter administrativo y/o penales.

A su vez, han surgido una serie de términos novedosos como EFOS, EDOS, Recaracterización, Razón de negocios, Materialidad de operaciones, CFDI's, Contabilidad electrónica, Buzón Tributario, declaraciones informativas, cruces de información entre contribuyentes y sujetos obligados, entre otras, que conllevan una o varias obligaciones por parte de los contribuyentes y facultades o atribuciones a las autoridades hacendarias, que robustecen y conceden, si me permiten la expresión, más y mejores dientes a las recaudadoras de impuestos, especialmente al Servicio de Administración Tributaria SAT, para que ningún contribuyente, por lo menos los llamados contribuyentes cautivos, deje de pagar impuestos o pague menos de los que les correspondan.

De esta forma, al contar el SAT con estas las herramientas y aprovechando las ventajas que traen aparejadas, le permite contar con amplias bases de datos, realizar declaraciones de impuestos estimadas y prellenadas, con una visión relativamente clara de los impuestos que generará un contribuyente, pudiendo identificar el incumplimiento de las obligaciones en períodos de tiempo cada vez más cortos.

Tampoco podemos omitir que la tecnología juega un papel fundamental para el desarrollo en casi todos los ámbitos sociales y, en el área tributaria no se escapa de ella, sino al contrario, la incluido y aprovechado para automatizar los procesos de fiscalización tendientes a conocer la información de los contribuyentes en tiempo real, es decir, casi de manera instantánea nuestro organismo recaudador, tiene información de todas las operaciones mercantiles y económicas de cada uno de los contribuyentes cautivos.

Aquí me gustaría abrir un paréntesis para aclarar que, en adelante, cuando nos dirijamos a los contribuyentes, estaremos hablando única y exclusivamente de

los pagadores de impuestos y no de los que se encuentran en la condición de economía subterránea, sumergida o informal, cierro paréntesis.

Como se ha visto, el tema de incrementar las medidas de fiscalización no es privativo del estado mexicano, sino que atiende a una iniciativa mundial que ha tenido dentro de sus voces más representativas, por lo menos para nuestro país por su posición geográfica y política, a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, a el grupo de los veintes o G-20, que generó la *Base Erosion and profit Shifting* conocidas como recomendaciones BEPS, a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, el Banco Interamericano de Desarrollo, entre otras.

Si bien, estas recomendaciones pertenecen a las llamadas *soft law*, y son aplicadas en gran medida a las corporaciones conocidas como multinacionales, no quiere decir que las corporaciones que se encuentran irrestrictamente en el comercio domestico no les sea aplicable, sino al contrario, su vigilancia y por tanto su cumplimiento se ven afectadas de una u otra manera, sobre todo ante una autoridad que ha fortalecido su postura en cuanto a la forma de que los contribuyentes deben de cumplir con sus obligaciones, con facultades que actualmente se encuentran cuestionadas sobre su constitucionalidad, pero que ya son aplicables, además de ser de estricto cumplimiento por los contribuyentes que se encuentren en territorio mexicano, y que sus alcances en cuanto a responsabilidad no se limitan a la persona moral sino que trascienden a las personas físicas que las conforman, como administraciones, representantes legales, socios y empleados, pero que también su incumplimiento, irradia y alcanza a las personas físicas o morales con los cuales sostienen relaciones comerciales.

Lo anterior, causa una preocupación real, de contar con una guía en la que puedan basar para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias y con ello, reducir el riesgo que implica su omisión, sobre todo, cuando el contribuyente y otros actores pueden verse envueltos en responsabilidades que van desde multas hasta la pérdida de la libertad.

Guía en la que se pueda acreditar fehacientemente que las operaciones comerciales que se han efectuado en ningún momento podrán ser cuestionadas por su veracidad o en el caso de así serlo, se pueda acreditar claramente, sin que quede duda alguna, de que no se trata de alguna operación simulada, falsa o acto jurídico inexistente, en el que la autoridad hacendaría no tenga más remedio de confirmar dicha aseveración, evitando con ello, que la economía mexicana, pudiera sufrir perjuicios irreparables.

No es tolerable lo anterior, en aras de que el estado mexicano o cualquier otro, aumente su recaudación, condenando a sus contribuyentes a pasar todo el viacrucis que trae aparejado que la autoridad hacendaría determine erróneamente que se ha estado haciendo uso indebido de los comprobantes fiscales, por lo que se requiere de procesos claros y sencillos, así como debida capacitación tanto para las autoridades hacendarías como para los ciudadanos de para que aquellas puedan dejar en claro el cómo y que elementos probatorios son necesarios para destruir o confirmar la presunción de uso de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, pues, como ya dijo Gumersindo de Azcárate, citando en IUSTITIA “Vale más tener leyes malas y jueces buenos que leyes buenas y jueces malos”.

Si bien, el cumplir con el mandato constitucional de contribuir al gasto público, pareciera una tarea simple que se resumiría en pagar por los ingresos que se perciban ISR o por los productos o servicios que se adquieran IVA, estaríamos en total desconocimiento de la materia, porque cumplir, no solo se trata de pagar tomando en cuenta los principios de proporcionalidad y equidad presupuestos dentro del artículo 31 fracción IV CPEM, sino, adicionalmente, el contribuyente tiene que acreditar probidad en todas sus actividades comerciales.

En este sentido, el contribuyente mexicano, adicionalmente a la obligación de pago, debe contar con todos y cada uno de los elementos necesarios que demuestren que no se ocultan u omiten operaciones para reducir su base gravable, así como que no ha recurrido a la compra, venta, adquisición de comprobantes que

amparen operaciones simuladas, convirtiendo el cumplimiento fiscal en una actividad aparentemente interminable.

Estos requisitos de probidad exigidos a los contribuyentes, tiene relevancia en lo que se conoce como recaudación de segundo plano o a aquel recurso que la autoridad hacendaría logra captar ejerciendo sus facultades de comprobación o gestión, es decir, recaudación lograda a través de la determinación de créditos fiscales.

La actual administración ha dejado claro desde el Plan Nacional de Desarrollo, que por lo menos durante el periodo de 2019 al 2024, no habrá incremento de impuestos en términos reales, ni incrementos a gasolinas, así pues, para recaudar lo suficiente para satisfacer el gasto público, deberá acudir a fortalecer las auditorías fiscales, con la intención de eliminar los beneficios a los contribuyentes por el uso de conductas de evasión fiscal⁵⁴⁶.

Esta tendencia la podemos observar claramente los números de recaudación que proporciona el gobierno federal, a través del Servicio de administración tributaria, informando que, para el segundo trimestre del año 2022, se recaudaron 197 mil 38 millones de pesos por actos de fiscalización, monto mayor en 110 mil 750 millones de pesos obtenidos en el mismo periodo de los 2018 y 10 mil 134 millones del 2021, representando una variación real del 88.4% del periodo 2018 al 2022⁵⁴⁷.

Derivado de esta política fiscal de incremento a las auditorías, se le exige al contribuyente que cumpla en todo momento con todas sus obligaciones de la materia, con un margen de error muy bajo o nulo, pues se encuentra muy propenso

⁵⁴⁶ Cfr. Diario Oficial de la federación, de fecha 12 de julio de 2019.

⁵⁴⁷ Véase Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión, Segundo trimestre 2022, SAT, México, 2022. Puede ser localizado en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ITG_2022_2T.pdf, última fecha de consulta 15 de octubre de 2023.

a que, en cualquier momento, la autoridad hacendaria lo visite y le requiere la comprobación de todas sus operaciones.

En este sentido los sistemas de *Compliance*, como lo señalamos líneas arriba, juegan un papel determinante para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, y las obligaciones contributivas no son la excepción, entonces como ya sabemos, el *Compliance*, se conforma por dos tipos de normas, las de carácter obligatorio (*hard law*) y las que no lo son (*soft law*). Puesto que, si bien es cierto que el *Compliance*, nace de las obligaciones optativas, se encuentra íntimamente relacionado con las normas de carácter obligatorio, puesto que su finalidad se encuentra en asegurarse que se cumplan cabalmente las obligaciones legales.

De esta manera, la función del cumplimiento fiscal o *Tax Compliance*, es verificar que se cumplan las directrices dictadas por las empresas verificando la correcta aplicación de los lineamientos o normas legales de carácter fiscal obligatorio, brindando a sus integrantes la certeza de que existe un debido cumplimiento, pero también es útil para verificar si existe un déficit de cumplimiento estableciendo las medidas pertinentes para resolverlo o minimizarlo a su máxima expresión.

Siendo de suma importancia los *tax Compliance programs*, para que los comprobantes fiscales utilizados para acreditar el gasto realizado por los contribuyentes, no sea considerado que amparan operaciones inexistentes, falsas o simuladas, sino que pueda comprobar el contribuyente en todo momento, que los CFDI's emitidos corresponden a operaciones reales, puesto que a través de estos programas de cumplimiento, podemos estar en condiciones de acreditar a las autoridades hacendarias, la autenticidad de los proveedores y acreditar la materialidad de las operaciones que se lleguen a poner en tela de juicio.

3.1 Acreditar la autenticidad de proveedores

Uno de los mayores problemas que puede encontrarse un contribuyente al que la autoridad hacendaria le cuestiona la autenticidad de sus gastos, es que su

proveedor o proveedores se encuentren determinados como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas EFOS, publicados para tales efectos en las listas del 69-b del código fiscal de la federación.

Recordando lo comentado en apartados anteriores, estamos en condiciones de saber que la autoridad hacendaria, solo debería presumir que un contribuyente emite o emitió comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o simuladas, en cinco supuestos:

- a) Que no cuente con activos
- b) Que no cuente con personal
- c) Que no cuente con infraestructura
- d) Que no cuente con capacidad material
- e) Que no se encuentre localizado⁵⁴⁸

Motivo por el cual nuestro sistema de cumplimiento, debe versar en acreditar y demostrar que los proveedores con los que se han sostenido relaciones comerciales, si cuentan con los cinco elementos de existencia. Para esto, es fundamental el que los contribuyentes conozcamos a nuestros proveedores y los proveedores a sus clientes, o como lo denominan los norteamericanos, el KYC *Know your Customer*, con el objetivo de que el cliente acredite su identidad, para aplicar una serie de controles para evitar relaciones comerciales con personas que puedan considerarse de riesgo, buscando en todo momento contar con una debida diligencia con y para el cliente.

Esto es, debemos conocer a nuestros clientes y proveedores, el cómo se encuentran organizados y cuáles son sus políticas comerciales, para poder estar en condiciones de acreditar ante las autoridades hacendarias los cinco supuestos de existencia de los servicios prestados, mismos que conforme al orden que se encuentran citados en el Artículo 69-b de CFF son los siguientes:

⁵⁴⁸ Cfr. Artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación.

3.1.1 Activos

Para estar en condiciones de establecer que es un activo, primero tenemos que tomar en cuenta que debemos entender como tal, ya que ni el código de comercio, o el código fiscal tributario lo definen.

No obstante que en nuestro país existió una ley denominada del impuesto al activo LIA, misma que tuvo vigencia del 31 de diciembre de 1988 hasta el día 01 de octubre de 2007, ley que señalaba que se consideran activos financieros, entre otros, las inversiones en títulos de crédito, las cuentas y documentos por cobrar, y los intereses, sin embargo, no establecía una definición concreta de activo, pero establecía la obligación de declararlos y asentarlos en la contabilidad⁵⁴⁹.

Por otra parte, hemos encontrando un acercamiento a lo que podemos definir como activo dentro del cuerpo normativo denominado Normas de Información Financiera NIF, para las pequeñas y medianas empresas, misma que señala que los activos son recursos que controla una entidad como resultado de sucesos pasados, de los que espera obtener beneficios económicos futuros, al contrario de lo que es un pasivo, ya que éste es la obligación actual en la entidad, pero que proviene de acontecimientos pasados, esperando a su vencimiento el desprenderse de recursos que proporcionan beneficios económicos⁵⁵⁰.

Siendo de esta manera que, para poder determinar los activos que tenga el contribuyente, debe de registrarlos dentro de su contabilidad y declararlos de forma anualizada, es de precisar, que ni la NIF ni la LIA, establecían que los activos deben ser propiedad del contribuyente, ya que éstos pueden tener ventajas o beneficios económicos por ejemplo de un arrendamiento, cuya propiedad le corresponde a otro contribuyente.

De esta forma, parte de conocer a su proveedor, es solicitar su declaración anual, para asegurarse que cuenta con activos para prestar el servicio o para

⁵⁴⁹ Cfr. Diario Oficial de la Federación de fecha 01 de octubre de 2007.

⁵⁵⁰ Cfr. Con el párrafo 2,15 de las Normas de Información Financiera para las pequeñas y medianas empresas.

acreditar la venta del producto motivo de la relación comercial, que sustenta a través del comprobante fiscal o CFDI's correspondientes, de esta manera, al ser estos comprobantes objetados por la presuntiva de simulación o inexistencia, se esté en condiciones de destruirla.

3.1.2 Personal

Situación similar sucede con el segundo de los supuestos para presumir la inexistencia de las operaciones, el personal, ya que si bien de manera tradicional es que los contribuyentes que prestan servicios o venden productos tengan generalmente trabajadores, es decir personal, no obstante, como lo vimos dentro del capítulo tercero de esta investigación, existen figuras de tercerización laboral, que no necesariamente requieren que se encuentre registrados dentro de un registro patronal trabajadores a nombre del contribuyente proveedor.

Pues si bien, a partir del primero de abril del año 2021, se reformó la Ley Federal del Trabajo, prohibiendo la subcontratación de personal en México, si se permite la subcontratación de servicios especializados,⁵⁵¹ estableciéndose dentro de las reglas generales publicadas el 25 de mayo de 2021, entre otros supuestos, la obligación a las personas que subcontraten servicios, que su proveedor se encuentre inscrito en el Registro de prestadoras de servicios especializados u obras especializadas REPSE⁵⁵².

⁵⁵¹ Cfr. Diario Oficial de la Federación, 23 de abril 2021; DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del Artículo 123 Constitucional; de la Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del Apartado B, del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Subcontratación Laboral; p. 1-4.

⁵⁵² Cfr. Diario Oficial de la Federación; *Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicio especializados*

Ahora bien, la subcontratación de servicios especializados, no es la única forma de que un proveedor, puede contar con personal para prestar el servicio, ya que éste también a su vez puede recibir servicios a través de profesionales independientes, los cuales no pueden no deben de considerarse como trabajadores, pero que definitivamente forman parte del personal de su proveedor.

Por lo que el contribuyente, debe de conocer a su proveedor, de la manera en que éste opera, para solicitar y resguardar las evidencias necesarias que acrediten la existencia de personal, por ejemplo, en caso de tener trabajadores, puede solicitar las altas correspondientes ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, o bien dentro de su declaración anual deben aparecer retenciones correspondientes por pago de sueldos y salarios; en caso de que sus proveedores subcontraten servicios especializados, estos podrían solicitar copia de los contratos correspondientes, así como la autorización ante el REPSE, o bien si, los servicios o productos recibidos lo realizó por medio de personal independiente, puede solicitar los contratos que correspondan.

3.1.3 Infraestructura

Por cuanto hace al tercero de los elementos de presunción de Inexistencia, la infraestructura, tenemos que tampoco la o las normas fiscales no definen que debemos entender por ella, por lo que, al tratar de acercarnos a su definición, en la que podemos encontrar que su etimología proviene de dos términos del latín, *infra* que significa debajo y *structus* que significa construido, infiriéndose así a la estructura que sustenta a otra, o lo que sustenta a una estructura.

Según el diccionario de Oxford, infraestructura, es el conjunto de medios técnicos, servicios e instalaciones necesarios para el desarrollo de una actividad o para que un lugar pueda ser utilizado.

o ejecuten obras especializadas a las que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo;
México; 25 de mayo 2021.

Karl Marx se refirió a que era la base real sobre la que descansaban los organismos políticos, sociales, intelectuales y empresariales, señalando que:

...En la producción social de su existencia, los hombres establecen determinadas relaciones, necesarias e independientes de su voluntad, relaciones de producción que corresponden a un determinado estadio evolutivo de sus fuerzas productivas materiales. La totalidad de esas relaciones de producción constituye la estructura económica de la sociedad, la base real sobre la cual se alza un edificio jurídico y político, y a la cual corresponden determinadas formas de conciencia social. El modo de producción de la vida material determina el proceso social, político e intelectual de la vida en general. No es la conciencia de los hombres lo que determina su ser, sino, por el contrario, es su existencia social lo que determina su conciencia⁵⁵³..

Podemos notar, que el término infraestructura es muy amplio, pues incluye todo aquello que sustenta a una cosa u objeto, siendo todos aquellos que lo componen, que, para el tema de estudio, para estar en condiciones de acreditar la existencia de este elemento de inexistencia fiscal, se debería acreditar todo aquello en cuanto pueda ser propio de un negocio, o como lo señala la Ley federal del Trabajo, acreditar la unidad económica de producción, distribución de bienes o servicios.

Artículo 16. Para los efectos de las normas de trabajo, se entiende por empresa, la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante, se parte integrante y contribuya a la realización de los fines de la empresa.

De esta manera, la infraestructura de un negocio, que pueda producir, vender o distribuir bienes o servicios requerirá de ciertos elementos que en su conjunto

⁵⁵³ Véase Karl Marx, *Contribución a la crítica de la economía política*, Siglo XXI editores, México, Novena Edición, 2008, p.5.

forman a la empresa, elementos que deben de contar con estructura lógica de negocio, debido a que el efecto del tráfico de comprobantes que amparan operaciones simuladas, es que el dinero que paga el adquirente por el comprobante fiscal generalmente es regresado ya sea al mismo adquirente, o a sus socios, familiares o acreedores, a diferencia cuando una operación comercial es real, que cuando el adquirente del comprobante fiscal paga por el bien, el dinero no regresa a él ni a ninguna otra persona, sino que lo que obtiene a cambio es un bien o servicio.

Al respecto Burgoa Toledo dice que, para acreditar la infraestructura es fundamental que este cuente con una adecuada contabilidad, puesto que cuando este paga alguna cantidad por la adquisición de un bien, este debe de incluirse en ella para cualquiera de los dos efectos posibles, depreciarlo o comercializarlo, formando invariablemente parte de sus inventarios y, por otra parte, si lo que se paga es un servicio, este debe de formar parte de un costo, el cual también es importante que se encuentre registrado dentro de su contabilidad⁵⁵⁴.

De esta manera, a través de la contabilidad tanto de la empresa que se presume EFOS como de la EDOS, podemos acreditar que se cuenta con la adquisición de los elementos que conforman ambas empresas, por ejemplo si una empresa vendió un bien, éste debe encontrarse previamente inventariado, para posteriormente dejar de formar parte del inventario de la vendedora, para pasar al inventario de la compradora (Bienes), pero si lo que la empresa compradora adquirió fue un servicio, este debe reflejarse como un costo, pero la empresa que emitió el comprobante fiscal, debió tener dentro de su infraestructura el personal para prestarlo, acreditando dicha circunstancia en los términos del apartado anterior.

3.1.4 Materialidad

Por cuanto hace al cuarto elemento de existencia que debe ser acreditado por los presuntos EFOS y EDOS, la materialidad, la abordaremos de manera independiente

⁵⁵⁴ Véase Burgoa, Toledo Carlos, *Las operaciones inexistentes en materia fiscal*, Burgoa Editores, México, 2021, p.42.

por la trascendencia que ella implica, puesto que como hemos venido manifestando, las autoridades hacendarias, lo que buscan es su acreditación independientemente de la veracidad de la operación, ya que puede quedar evidencia la veracidad de la operación, pero la imposibilidad de acreditarla, sobre todo en lo referente en la prestación de servicios, especialmente cuando estos son de carácter intangible.

Pero es importante tener en mente esencialmente que la materialidad tiene estrecha relación con la infraestructura, pero sobre todo en aquello que hace posible la comercialización, producción entrega de bienes y la prestación del servicio, recordando que ésta puede ser de manera directa o indirecta.

3.1.5 Localización

En cuanto hace el quinto y último de los elementos de existencia que permite destruir la presuntiva de que un comprobante fiscal ampara operaciones inexistentes en términos del artículo 69-b del CFF es la localización o más bien la i-localización.

Como contribuyente, el estar localizado es una obligación que establece el propio CFF, de lo contrario, puede atraer múltiples sanciones, pues es una infracción establecida dentro del artículo 81 del CFF el no presentar cambio de domicilio o presentarlo fuera de tiempo,⁵⁵⁵ pudiendo ser multado hasta por \$44,790.00 por no presentar cambio de domicilio o presentarlo fuera de tiempo⁵⁵⁶.

Por otra parte, puede sancionarse restringiendo temporalmente el uso de comprobantes fiscales digitales por internet, porque el domicilio no cuente con los supuestos del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.⁵⁵⁷ La ilocalización del contribuyente puede generar responsabilidad solidaria, por las contribuciones que debió pagar la sociedad a los liquidadores, síndicos, socios o accionistas.⁵⁵⁸

⁵⁵⁵ Cfr. Con la fracción VI del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación.

⁵⁵⁶ Cfr. Con la fracción I inciso b) del Código Fiscal de la Federación.

⁵⁵⁷ Cfr. Con la fracción VI del artículo 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación.

⁵⁵⁸ Cfr. Con las Fracciones III y X inciso b) del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente que puede ser considerado como ilícito, el desocupar o desaparecer del lugar domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente, para lo que basta que la autoridad fiscal acuda tres veces consecutivas en un periodo de doce meses al domicilio manifestado y no pueda practicar alguna diligencia⁵⁵⁹.

Para estar en condiciones de saber en qué momento se puede encontrar un contribuyente como no localizado de su domicilio, es pertinente el saber que considera el código fiscal de la federación como domicilio, mismo que señala que:

Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

II. En el caso de personas morales:

⁵⁵⁹ Cfr. Con la fracción V del Artículo 110 del Código Fiscal de la Federación.

a) *Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.*

b) *Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.*

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

Considero que para el domicilio para las personas físicas se encuentra claramente definido, sin que se pueda prestar a mal entendidos, mas no así por cuanto a las personas morales, ya que establece básicamente que éste se encontrará en el lugar donde se encuentre la administración de la sociedad, por lo que sería un error considerar como domicilio el lugar en donde se realiza la operación, es decir, la administración de la sociedad, es donde se administra, el lugar donde se reúnen los socios, se toman direcciones empresariales o administrativas, se tiene la contabilidad entre otras cosas, por lo que obviamente, cuando un visitador llegare a este espacio físico, podrá no encontrar a simple vista los otros cuatro elementos de existencia en materia fiscal, pudiendo presumir erradamente que no se cuenta con activos, infraestructura, personal o capacidad material.

Para este elemento de existencia fiscal es necesario el no confundir un domicilio no cuenta con los requisitos señalados en el artículo 110 del CFF con el no encontrarse como localizado, por lo que no será requisito indispensable que el domicilio, tenga o no su nombre corporativo en la entrada o que se aprecie a simple

vista personal o infraestructura, ya que como hemos estado manifestando cada negocio es único, distinto hasta dentro de los mismos giros de negocio, por lo que sigue siendo indispensable el *KYC*.

En el mismo sentido, es importante destacar que este elemento de existencia, se refiere única y exclusivamente a actos celebrados en el presente, puesto que sería prácticamente imposible e ilegal que la autoridad hacendaria pretenda hacer valer la no localización actual del contribuyente, por actos comerciales celebrados en el pasado, puesto que un contribuyente pudo estar localizado en el momento que celebró las operaciones tachadas de inexistencia, pero no al momento que la autoridad hacendaria realiza la presunción.

Siendo indispensable para los sistemas de *Compliance*, el poder acreditar que los contribuyentes al momento de celebrar su contrato y durante todo el tiempo que tenga efectos esta relación contractual, que ambos se encontraban localizados, esto lo podemos acreditar con los avisos correspondientes que se realicen a la autoridad hacendaria, o solicitando en su caso solicitar a la autoridad practique visitas de verificación domiciliaria⁵⁶⁰.

3.2 Acreditar la materialidad de las operaciones

Hace más de una década, hubiera sido impensable en materia fiscal que los documentos resultaran insuficientes para sustentar una relación comercial o conducta empresarial entre contribuyentes, pues si estos estuvieran acompañados de pagos y facturas o recibos impresos en papel, sería suficiente para acreditar los gastos incurridos y generar las deducciones correspondientes.

Hoy día, esas consideraciones lucen bastante diferentes, ya que, desde la inclusión del artículo 69-b en el Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden objetar la autenticidad de los actos jurídicos, presumiendo que son actos inexistentes, falsos o simulados, a pesar de acreditar las documentales mencionadas, exigiendo otros elementos probatorios, que acrediten la autenticidad

⁵⁶⁰ Cfr. Con el artículo 27 apartado c) la fracción I del Código Fiscal de la Federación. Vigente 2022

de las deducciones, el problema es saber cuáles documentos o elementos de prueba se tienen que aportar para destruir la presunción.

Es claro que, un elemento necesario para destruir dicha presunción es que se acredite que la materialidad de la operación, concepto que ensimismo pareciera ser muy simple, pues obviamente se refiere a algo físico que tiene con maza o materia. En definiciones de materia podemos encontrar que el diccionario de Oxford, dice que materialidad es la cualidad de material o ser físico, el diccionario de la lengua española la define como la cualidad de material, o superficie exterior o apariencia de las cosas o el sonido de las palabras, la cual atiende a la materialidad de los que oye.

En este tenor, bastaría que el contribuyente demuestre de manera palpablemente que los actos que desea acreditar se realizaron, por ejemplo, si acredita la compra o adquisición de un vehículo, se tendría que acreditar documentalmente que se cuenta con un documento que acredite la adquisición del vehículo, el comprobante de pago del mismo y obviamente que el vehículo se encuentre físicamente.

Sin embargo, el acreditar la materialidad en la realidad jurídica fiscal, puede volverse un tema tormentoso, derivado a las normas complejas y oscuras, en el que se le conceden facultades discrecionales a la autoridad hacendaria, para objetar de manera subjetiva y sin límite alguno, cualquier operación que obtenga o pretenda obtener beneficios fiscales, dejando la carga de la prueba al gobernado, que hacen que su acreditamiento sea totalmente subjetivo e incierto.

Del ejemplo del vehículo mencionado con anterioridad, podemos notar que existen elementos probatorios de forma y fondo, los primeros serían por ejemplo, la factura o CFDI correspondiente, la transferencia la manera en la que acreditó el pago, además que este se encuentre debidamente documentado en la contabilidad del contribuyente, por cuanto hace al segundo de los elementos, el fondo, sería la existencia física del vehículo, sin embargo que sucede cuando queremos acreditar la materialidad un producto o servicio un poco más complejo o de los diversos y

complicados procesos que surgen en cada una de las operaciones que se celebran diariamente en nuestro país, o peor aún, el poder acreditar la materialidad de una operación cuando no estamos hablando de un servicio que se refleje en la materia es decir que sea inmaterial.

En este aspecto, se empieza a complicar el poder acreditar fehacientemente a la autoridad hacendaria la materialidad de los servicios que fueron prestados al contribuyente, al respecto, Burgoa Toledo, refiere que existen diversos problemas para que un contribuyente pueda acreditar ante la autoridad hacendaria la materialidad, pues dice:

...el contribuyente se encuentra en serios problemas para acreditar la materialidad sus operaciones derivado a múltiples factores, por ejemplo el desconocimiento por parte del servidor público sobre las características del plan de negocios de cada uno del universo de contribuyentes, ya que tienen giros distintos y aún dentro del mismo giro, los procesos en la venta, respaldo de información, promoción, entre otros son distintos en cada negocio; asimismo, el servidor público encargado de verificar la materialidad del negocio se encuentra limitado en su conocimiento de la normatividad, civil, mercantil, aduanera, laboral, penal, que son supletorias de la materia fiscal y de las normas internacionales que permiten realizar diversas negociaciones y beneficios que redundan en la materia fiscal; tampoco el servidor público es perito en el alcance, valor y contenido del material probatorio; además, sí el servidor público tuviese todas esas cualidades, se encuentra presionado a desestimar la materialidad de las operaciones de los contribuyentes, puesto que tiene metas que cumplir que se encuentra obligado a cumplir metas recaudatorias, por lo que su análisis pocas veces puede ser objetivo. Por otro lado, los contribuyentes, ni sus asesores, llámeles contadores, administradores e incluso abogados tampoco se encuentran preparados para

*acreditar documentalmente la carga probatoria y demostrar, pues en la mayoría de los casos la licenciatura no los prepara para dichos efectos*⁵⁶¹.

Así, encontramos que, tanto por la parte de los contribuyentes como de los servidores públicos, existen serios elementos que podrían dificultar acreditar correctamente las operaciones, sobre saliendo la facultad de poder otorgar el correcto valor probatorio a las pruebas por parte de la autoridad hacendaria, situación que el artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación exige para acreditar la materialidad de las operaciones.

Tan es así, que la materialidad en diversas ocasiones se ha confundido y se piensa que se encuentra en la contabilidad de la empresa, o que es la razón de negocios, postura que no compartimos, puesto que si bien dentro de la contabilidad podemos encontrar parte del material probatorio de que las operaciones se realizaron, pero esta no es, ni puede ser la materialidad, distando mucho de serlo, puesto que en ella se refleja o se asienta única y exclusivamente las operaciones realizadas, sean estas reales o inexistentes, falsas o simuladas, además que, precisamente, lo que se pone en tela de juicio es la veracidad de la contabilidad, es ella en última instancia la que se encuentra en tela de juicio.

Dentro nuestro Código Fiscal Federal o en cualquier otro ordenamiento tributario, podemos encontrar una definición clara de contabilidad, sin embargo, podemos encontrar un acercamiento en la materia mercantil, específicamente dentro del artículo 33 del Código de Comercio que señala que:

Artículo 33.- El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

⁵⁶¹ Véase Burgoa, Toledo Carlos, *Las operaciones inexistentes en materia fiscal*, Burgoa Editores, México, 2021, p.241.

A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.

B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

E) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

De esta manera, tenemos que la contabilidad tan solo es un referente de lo que el contribuyente ha realizado, pero de ninguna manera podemos entender que ella conforma la materialidad, tampoco es la base para probarla, puesto que como ya dijimos es esta la que el comportamiento del contribuyente se presume por parte de las autoridades hacendarias de que una empresa se encuentra facturando operaciones simuladas, o que se encuentra haciendo uso de comprobantes que amparan dichas operaciones.

Por cuanto hace al segundo supuesto que se llega a confundir con materialidad, la razón de negocios, consideramos que ésta tampoco la es por las razones que a continuación expresamos

Nuestras autoridades hacendarias, especialmente para el SAT, pueden presumir que no existe relación en los negocios o actos comerciales que manifestaron los contribuyentes, cuando derivado de un acto jurídico, el beneficio económico cuantificable que se espera sea mayor que el beneficio fiscal, y en su caso podrá presumir que no existe la mencionada razón de negocios cuando el

beneficio fiscal sea menor al beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, o cuando considere que este beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos⁵⁶².

Ejemplo de lo anterior pudiera ser, que una empresa constructora para poder prestar de mejor manera sus servicios quiere comprar una maquinaria que se encuentra en Estados Unidos EE.UU., pero como la constructora sabe de construcción pero no de comprar, mucho menos de trámites aduanales y demás permisos, opta por contratar un despacho mexicano que le ayude con el trámite de la compra, sin embargo, la maquinaria solamente se es vendida a través de un distribuidor autorizado que requiere de un despacho americano que coordine la transacción.

En este sentido, al término de las transacciones el precio de la maquinaria se vio encarecido drásticamente, supongamos que la maquinaria tuvo un costo hipotético de 25 millones de pesos, el despacho nacional cobró por los gastos de gestoría y localización con la agencia extranjera y logro de efectividad la cantidad de 5 millones y la agencia extranjera cobró a su vez otros 5 millones, dando un costo total de 35 millones de pesos, es decir, un sobre costo adicional de 10 millones de pesos.

Derivado de la compra de la maquinaria, la empresa adquiriente, tuvo un incremento en ventas por 40 millones de pesos, mismos que después de los gastos, 25 millones de la maquinaria y 10 millones de los despachos, obtuvo un beneficio de 5 millones de pesos cantidad por la que tendría que pagar aproximadamente 1.5 millones de pesos correspondiente al 30% por impuesto sobre la renta.

Sin embargo, la autoridad hacendaria, pudiera considerar que la contratación con la agencia de publicidad mexicana o la extranjera o ambas, no tenían razón de ser por lo que pudieron evitarse para poder lograr el objetivo, que era la compra de

⁵⁶² Cfr. Párrafo 4 artículo 5-A Código Fiscal de la Federación.

la maquinaria, por lo que no reconoce o no le concede que esas dos contrataciones hayan tenido razón de negocios, dando con esta eliminación del gasto surgido por la contratación de ambos despachos un resultado fiscal muy diferente, ya que sin las deducciones de los 10 millones por cada agencia solo sería deducible el gasto de los 25 millones cobrados por la maquinaria, deducciones que deberían ser restadas al incremento de ventas que fue de 40 millones, teniendo que pagar 4.5 millones de pesos de impuesto sobre la renta, encontrándonos de esta manera con una diferencia no pagada de 3 millones de pesos.

Lo importante del ejemplo anterior, es destacar, que aquí no se encuentra en juego si la operación fue realizada o no, sino, si el gasto tenía razón de ser para concretar el negocio correspondiente, mientras que la inexistencia por falta de materialidad lo que se tiene que acreditar es que las operaciones si se realizaron y no si estas no eran necesarias para concretar un negocio.

Pero entonces ¿Qué es la materialidad? dice Burgoa, que la materialidad que las autoridades hacendarias buscan que se acredite por los contribuyentes, deriva de uno de los cuatro ámbitos de validez de las normas, que como sabemos son el ámbito personal (quien), el ámbito material (qué), el ámbito espacial (donde) y el ámbito temporal (cuando)⁵⁶³.

Robustece su dicho con la siguiente tesis:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE MOLESTIA O PRIVACIÓN. CONSTITUYE UN IMPERATIVO QUE LA AUTORIDAD, SEA JURISDICCIONAL O ADMINISTRATIVA, CORROBORE OFICIOSAMENTE LOS DISTINTOS ÁMBITOS DE VALIDEZ DE LA NORMA, POR LO QUE AL RESOLVER UNA INSTANCIA BAJO EL ARGUMENTO DE QUE EL DERECHO ALEGADO NO PUEDE LESIONARSE POR NO ESTAR VIGENTE, VULNERA LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD

⁵⁶³ Véase Burgoa, Toledo Carlos, *Las operaciones inexistentes en materia fiscal*, Burgoa Editores, México, 2021, p.146-148

*JURÍDICA. El cumplimiento de las garantías de legalidad y seguridad jurídica no se concreta exclusivamente a que se invoquen fundamentos de derecho a cada caso concreto, sino implica que, previo a la realización del acto de molestia o privación, se tengan en cuenta los distintos ámbitos de validez de la norma, de tal modo que resulte aplicable al supuesto de hecho. **Esto es, constituye un imperativo que la autoridad corrobore oficiosamente sus ámbitos material, espacial, personal y temporal de validez, salvo los casos en que el derecho esté sujeto a prueba.** Así, no es válido que las autoridades, sean jurisdiccionales o administrativas, resuelvan una instancia bajo el argumento de que el derecho alegado no puede lesionarse por no estar vigente, pues están obligadas a resolver según el derecho aplicable a los hechos expuestos por el interesado; de lo contrario, vulneran las garantías tuteladas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal⁵⁶⁴.*

Es claro entonces que lo que se encuentra en tela de juicio sobre las operaciones tildadas de inexistencia por falta de materialidad no es ni la personalidad, ni la temporalidad, ni la espacialidad, sino única y exclusivamente la materialidad, es decir qué es lo que fue lo que se realizó, se busca acreditar que el fondo y no la forma de la operación.

Luego entonces, podemos anticipar que la presunción de la autoridad, sobre el uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, se debería destruir acreditando los hechos realizados.

La complicación la encontramos, en que, para los actos comerciales realizados por los particulares, no los norma ningún ordenamiento jurídico, pues los particulares gozamos de total libertad para celebrar operaciones comerciales, siempre y cuando no exista una ley que contravenga dicho acto comercial, en contravención a la actuación de las autoridades hacendarías, que tienen la

⁵⁶⁴ Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena época, Tomo XXVIII, agosto de 2008, Página 1105.

obligación de ajustar sus actuaciones a las disposiciones que previamente se hayan establecido para ese efecto.

Al respecto el artículo 38 del código fiscal de la federación establece que los actos administrativos que se deban notificar (a los contribuyentes) deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

VI. Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la

resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento que contenga el sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, podrá ser comprobada a través de los medios que el Servicio de Administración Tributaria establezca.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad. Adicionalmente, los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, podrán utilizar su firma electrónica avanzada en cualquier documento que emitan en ejercicio de sus atribuciones, además de las resoluciones administrativas que se deban notificar, siendo aplicable para tal efecto lo dispuesto en los párrafos segundo a sexto del presente artículo. Siendo claro, que los actos de las autoridades hacendarias deben de cumplir con las formalidades establecidas en el artículo anteriormente transcrito, en caso contrario, todos sus actos deberían de carecer de validez y por ende declararse su nulidad.

De este modo podemos observar que los actos de las autoridades deben ser formales, es decir apegarse a las formalidades exigidas por la ley, mientras que a los particulares no se nos exige tal formalidad, adicionalmente, que, conforme a la Ley federal de los derechos del contribuyente, todos los actos de los particulares deben de presumirse como de buena fe⁵⁶⁵.

⁵⁶⁵ Cfr. Con el Artículo 21 de la Ley Federal de los derechos de los contribuyentes.

Luego entonces, es claro que las autoridades, especialmente las hacendarias, no cuentan con libertad de actuación, sino todo lo contrario, solo pueden realizar lo que la norma les permite, mientras que los ciudadanos, ahora contribuyentes, gozan de plena libertad de realizar todos y cada uno de sus actos, entre ellos, los comerciales, pensar lo contrario, sería ir en contravención de los derechos humanos de los contribuyentes, estipulado especialmente dentro de la garantía constitucional señalada en el párrafo sexto del artículo 5to. de nuestra carta fundamental que establece:

Artículo 5º.... El Estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad de la persona por cualquier causa.⁵⁶⁶

Motivo de lo anterior, es poco probable que exista una norma que pretenda establecer o definir que es la materialidad, y en caso de hacerlo, seguramente será realizada en términos generales, ya que, de lo contrario, sería regresivo y contrario a los principios de los derechos humanos.

Ante este escenario, al no contar con un ordenamiento claro y preciso que pueda determinar la materialidad, mucho menos podemos saber que pruebas serán las idóneas para acreditarla, ya que si por ejemplo, no conociéramos que el agua se conforma con una partícula de hidrógeno y dos de oxígeno, podríamos decir y tal vez probar que el agua es un compuesto líquido, que cae del cielo hacia la tierra, que moja, que refresca, pero en ningún momento podríamos estar en condiciones de acreditar contundentemente que se trata del líquido llamado agua y no de otro líquido. Se complicaría aún más, si solo mostramos uno solo de sus elementos, como que es un líquido, ya que puesto que existe una gran variedad de líquidos o que solo se pudiera probar que cae del cielo o que solo refresca, en estos casos la posibilidad de que el juzgador pudiera decir que el líquido que se describe no es agua, sino cualquier otro incrementaría considerablemente.

⁵⁶⁶ Cfr. Con el artículo 5to de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Circunstancia similar ocurre al momento de querer acreditar la materialidad de las operaciones comerciales, con la finalidad de destruir la presunción de inexistencia, falsedad o simulación de los comprobantes fiscales, al no saber con exactitud de que se conforma la materialidad, tendría el contribuyente que presentar ante la autoridad hacendaria más de una característica del servicio, pero generalmente se llegan a cometer en este intento un sinnúmero de yerros, entre los más destacados, según la empresa Crowe Socios y asociados, se encuentra el considerar que la materialidad es un tema fiscal, no tener cuidado en la preservación del material probatorio y sobre todo, pensar que el material probatorio con que se cuenta será lo suficientemente contundente para a consideración de la autoridades acredite la materialidad del hecho cuestionado⁵⁶⁷.

Podemos coincidir que al momento de que un contribuyente se encuentra cuestionado sobre la veracidad de sus operaciones y este pretenda destruir dicha presunción acreditando la materialidad, piense que como se trata de un tema de carácter fiscal, pueda lograr su objetivo, presentando a la autoridad información fiscal, contenida generalmente dentro de sus asientos contables, como pueden ser contratos celebrado, los comprobantes fiscales CFDI's, los comprobantes de pago, declaraciones tributarias efectuadas, entre otros, sin embargo, como ya se mencionó esos documentos, solo pudieran acreditar una parte del servicio, por lo que tendría que hacerse llegar mayores elementos, tal como serían, declaraciones de sus proveedores, videos, fotografías, listas de asistencia, contratos con fecha cierta, órdenes de compra o pedidos, búsquedas de las listas del 69-b emitidas por el SAT en el que el proveedor no se encuentra dentro de ellas, intercambio de correos electrónicos, entre otros elementos probatorios, que siendo adminiculados unos con otros se pueda acreditar la materialidad de los servicios o productos respaldados por los comprobantes fiscales tildados de inexistentes, como ya comentamos, es necesario que se acredite fondo y no la forma de la operación.

⁵⁶⁷ Véase Socios y Asociados Crowe, *Compliance Fiscal 2022*, Thomson Reuters, México, 2022, p. 18-19

También es de suma importancia el conservar el material probatorio en las condiciones adecuadas para que éstas contengan el valor probatorio esperado y no puedan ser desestimadas o en su caso, ser tachadas como pruebas ilícitas que no puedan ser utilizadas por defectos jurídicos, técnicos o humanos.

Una vez obtenido, conservado y presentado todo este material de prueba a las autoridades hacendarias es muy posible que no sea suficiente para que a consideración de ella quede destruida la presunción de inexistencia, falsedad o simulación de actos, puesto que mientras no existan lineamientos claros que eliminen toda subjetividad en la valoración de las pruebas por parte de las autoridades, nunca serán suficientes.

De esta manera, y a colofón del presente apartado, queda claro que los sistemas de *Compliance*, pueden coadyuvar a las autoridades a verificar la veracidad de las operaciones de los contribuyentes, y ser una herramienta fundamental para el contribuyente que podrá facilitar la comprobación de los cinco elementos de existencia de sus opresiones en todo momento.

3.3 Auditoría dentro de los sistemas de Cumplimiento.

Consideramos de relevancia que, los sistemas de *Compliance* para ser eficaces, deben de evolucionar y adecuarse a las circunstancias reales de la época y lugar, siendo relativamente fácil que las personas involucradas en su desarrollo, se sientan cómodas en las condiciones que en algún momento imperen y descuiden su cumplimiento, por lo que estos sistemas de cumplimiento deben ser revisados y auditados constantemente, por lo que para el efecto debería nombrarse a un encargado o encargados de cumplimiento, a estos se les ha denominado como oficial de cumplimiento o *Compliance officer*.

Es cierto que en la legislación fiscal no se establece ni de manera obligatoria ni optativa la implementación de las empresas de un oficial de cumplimiento, como lo hace la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Recursos de Procedencia Ilícita, en el que se establece la obligación de designar a un encargado de cumplimiento, quien será el responsable de velar el cumplimiento de las

obligaciones impuestas por esa ley, para las empresas que generen actividades vulnerables, en caso de que la empresa moral no designe a dicho encargado de cumplimiento, serán responsables el administrador único o el consejo de administración en su caso ⁵⁶⁸.

A nuestra consideración este oficial de cumplimiento u oficiales de cumplimiento, no se conforman por una sola persona o grupo de ellas, sino que, deben encontrarse conformadas por diversos órganos tanto internos como externos de la empresa, en la que se pueden encontrar de manera enunciativa, el órgano de *Compliance* contra EFOS, la alta dirección empresarial y el órgano de gobierno, mismos que no deben de encontrarse subordinados a ningún órgano interno de la empresa y gozar de plena autonomía, además de contar con el apoyo de la alta dirección de la sociedad para la implementación y vigilancia del cumplimiento de los sistemas de cumplimiento.

Las empresas deberán de cuidar el auditar constantemente su sistema de *Compliance* tributario, con la finalidad de cuidar la infiltración de alguna operación que no pueda acreditar la materialidad o de un proveedor desconocido que pueda generar un conflicto de riesgo de ser catalogado EDO, por lo que deberá planificar sus programas de auditoría, eligiendo a sus auditores internos y externos encargados del cumplimiento, asegurándose que los resultados de la auditoría se pongan en conocimiento de la alta dirección de la empresa, como el consejo de administración, administrador único o como se le llegue a denominar, información que debe ser debidamente capturada y conservada.

Así como las empresas y las actividades comerciales deben de evolucionar y mejorar continuamente, también los sistemas de cumplimiento deben hacerlo, por lo que los encargados de la vigilancia, tanto los oficiales de cumplimiento y la alta dirección empresarial deben de supervisar la sostenibilidad y eficacia de las políticas implementadas.

⁵⁶⁸ Cfr. Con el artículo 20 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Recursos de Procedencia Ilícita.

En la que debemos preguntarnos principalmente, ¿si se tiene constancia de revisión de sus proveedores de los últimos cinco años? ¿contamos con políticas para contratar proveedores? ¿Contamos con algún medio tecnológico o software que revisen las listas del 69-b del CFF? ¿se les da seguimiento cuando sale publicado algún proveedor como presunto EFO? ¿Se cuenta con documentación que acredite la materialidad? En caso de contestar de manera negativa a alguna de las interrogantes anteriores, es menester tomar de manera pronta una resolución que permita mitigar el riesgo posible, situación que nos ayudaría en demasía poder contar con un sistema de cumplimiento fiscal contra EFOS.

4. Implementación de un sistema de cumplimiento contra EFOS

Un sistema de *Compliance* contra EFO's o como comúnmente se les conoce, factureros, tiene como objetivo establecer las pautas éticas que deben de seguir todos los miembros que integren a las empresas, es decir, deben de afectarse tanto socios, administradores, representantes legales, trabajadores, pero también proveedores y socios comerciales, en su desempeño diario, con la finalidad de poder acreditar la materialidad de todas las transacciones comerciales que se realicen a nombre de la empresa y en su caso, dar respuesta inmediata a través de un plan de acción remedial.

Si bien, como ya se mencionó, sería una labor titánica el tratar de establecer pautas para poder acreditar la materialidad de la infinidad de operaciones comerciales que se practican día a día, ya que, cada operación es única y diferente a las demás, por ejemplo, no es lo mismo, pretender acreditar una operación comercial de una empresa que vende zapatos a una que presta servicios de asesoría jurídica, y aún más, dentro del mismo segmento de las actividades comerciales, no se podría pretender acreditar de la misma forma, a una empresa que presta servicios jurídicos de manera trasnacional, a una que presta servicios jurídicos locales, o dentro de las mismas, en las que solamente presta servicios de mediación o que resuelve asuntos de alto impacto, obviamente en todos los casos, las condiciones tanto económicas, temporales, especiales, entre otras, serían totalmente distintas, por tanto la acreditación de su materialidad también lo sería. •

No obstante, si podemos presentar ciertos lineamientos que nos permitan acercarnos a la creación de un programa de cumplimiento que nos permita minimizar riesgos, enfrentando contingencias y, sobre todo, que permita coadyuvar a la acreditación de que los servicios recibidos por los diferentes proveedores son reales.

- A) Como punto de partida, se requiere entender la normatividad que afecta tanto a la existencia y simulación de las operaciones comerciales como a la correlación del control interno y *Compliance*. Puesto que, si somos ajenos tanto a las hard y soft law que afectan nuestra actividad, así como la acreditación de nuestras operaciones comerciales, nos encontraríamos en una contingencia de riesgo alto, que tendría que ser subsanada y revisada de manera constante.
- B) Realizar una debida diligencia o *due diligence* como dicen los americanos, para detectar operaciones riesgosas. Ya que de la o las revisiones que se realicen a las operaciones comerciales sostenidas por lo menos en los últimos cinco años, podemos percatarnos cual es el grado de riesgo en el que se encuentra la empresa, ya que, podemos identificar a través de este *due diligence*, si cada CFDI emitido a nuestra empresa por los diversos proveedores, se cuenta con elementos que puedan acreditar la veracidad de las operaciones, que los emisores de dichos comprobantes no se encuentren en el listado negro del artículo 69-b, o verificar cuál es su estatus, ya que estos pueden estar como presuntos EFOS, EFOS definitivos o como desvirtuados de la presunción o que cuentan con una sentencia favorable.
- C) Elaborar un código ético de contratación de proveedores. Dentro de este código deben establecerse en armonía con la visión y valores de la empresa, las políticas de contratación, debe de encontrarse visible y disponible, debe de contener el compromiso de los altos mandos de no contratar con proveedores de riesgo, debe ser fácil de comprender, debe de abarcar los principales riesgos, como que el proveedor se encuentre en listado del 69- o que no cuente con alguno de los elementos de existencia de las operaciones, debe ser atractivo a

la lectura de todos los integrantes de la sociedad, no debe ser tedioso ni aburrido, sino de fácil comprensión.

- D) Establecer una cultura de Cumplimiento. En la que se establezca la importancia de cumplir con las normas de cumplimiento de contratación de proveedores y su comunicación, en cual se definan los roles de los administradores, directores, ejecutivos, auditores que liderean los códigos de cumplimiento, así como el rol de los auditores externos, estableciendo un departamento de *Compliance* o mejor aún contratar un despacho de cumplimiento que permita la independencia de las decisiones tomadas y futuras.
- E) Realizar esfuerzos razonables para excluir a las personas prohibidas o de alto riesgo. En esta fase es importante realizar una fase de investigación tanto para los proveedores, como para los empleados de la empresa y aliados comerciales, puesto que si bien, es importante que no se contrate con proveedores que se conoce que se dedican a la venta de comprobantes fiscales, también es importante investigar a las personas que se contratan y que formarán parte de la estructura empresarial, ya que sería irrisorio contratar a una persona encargada de cumplir con una política tan importante como la de contratación de proveedores a alguien que ha sido señalada de cometer actos de corrupción por ejemplo.
- F) Entrenamiento y comunicación al equipo de los estándares y procedimientos. Esta fase debe encontrarse presente durante todo el tiempo que la empresa tenga operaciones comerciales, puesto que la creación del diseño del código ético de contratación debe de evaluarse constantemente, además de establecer los mecanismos de publicación de los eventos que le sean adversos y la manera de reconocerlos para su inmediata atención, debiendo entrenar al personal constantemente.
- G) Monitoreo y evaluación permanente. Es prioritario e indispensable que las altas direcciones de la empresa como los órganos encargados de *Compliance*, cuenten constantemente con información actualizada de Cumplimiento, en el cual se puedan establecer líneas directas de comunicación, respetando la

secrecía o anonimato del informante, para evitar represalias o futuras venganzas. Por otro lado, debe de evaluarse de manera permanente y constante el plan de cumplimiento, así como plantearse y replantearse las principales prácticas de evaluación.

- H) Establecimiento de un plan de incentivos y de sanciones al incumplimiento. Para todo sistema de *Compliance* es importante castigar a las personas que incumplan con los lineamientos propios del programa, creando una cultura de objetivos, estableciendo objetivos y procedimientos claros a seguir, pero también es importante incentivar y premiar a los integrantes de la organización por los comportamientos éticos del cumplimiento del programa de contratación de proveedores, en el que no basta con reconocimientos simbólicos, sino que es menester además realizar reconocimientos y premios reales y tangibles que le permitan a la persona de gozar de mejores condiciones gracias a su comportamiento ético e interés de coadyuvar con el sistema de *Compliance*.
- I) Establecer políticas de respuesta a la actividad ilícita y el plan de acción remedial. Como objetivo final del sistema de *Compliance* contra factureros, es evitar que por las relaciones comerciales que se tengan con los proveedores se llegue a determinar a la empresa como EDO, pero en caso de que los controles no sean suficientes se pueda dar atención de manera inmediata, así si un proveedor es determinado EFO primero presunto, luego definitivo, que acudió a los tribunales y no pudo destruir la presunción realizada por la autoridad, es menester de forma inmediata y a través de un plan de acción presentar ante la autoridad hacendaria, todos los elementos que acrediten la materialidad de las operaciones sostenidas con ese proveedor o en su caso, corregir su situación fiscal, dejando sin efectos los CFDI´s emitidos a su favor por el EFO en cuestión.

5. Conclusiones Parciales

El establecer un sistema de *Tax Compliance* contra EFOS o sistemas de cumplimiento normativo en materia fiscal contra EFOS dentro de las empresas, trae consigo múltiples beneficios, por lo que no debiera de verse como un gasto, sino como una inversión a mediano y largo plazo, generando confianza entre sus clientes

actuales y futuros, así como dentro de su personal, ya que si bien, es cierto que la mayoría de las empresas procuran cumplir con la mayoría de sus obligaciones fiscales, también lo es que para hacerlo es necesario contar con una estructura que permita ir más allá del pago de impuestos, que le permita anticiparse a cualquier tipo de revisión por parte de las autoridades hacendarias, estableciendo cierto tipo de blindaje, por llamarlo de alguna manera de sus operaciones, pues el debido cumplimiento le otorgará certeza operacional.

De esta manera, podemos establecer que el *Compliance* fiscal contra EFOS, tiene un beneficio dicotómico, pues por una parte apoya al cumplimiento del contribuyente, pero también del cumplimiento fiscal desde la perspectiva de la administración tributaria.

El contribuyente, una vez que pueda contar con la certeza de cumplir a cabalidad con sus obligaciones fiscales, puede utilizar los beneficios que las propias leyes hacendarias les brinda, como solicitar devoluciones de impuestos, deducir gastos o interés, aprovecharse de subsidios, estando seguros de que si la autoridad hacendaría llamara a su puerta, estese encontraría lista para acreditar la totalidad de sus operaciones así como el derecho correspondiente de solicitar los referidos beneficios, puesto que en todo caso el contribuyente podrá estar seguro que sus operaciones comerciales cuentan con fecha cierta, que existe una debida razón de negocios, que puede acreditar la materialidad de todas sus transacciones de comercio, que conoce la calidad de sus clientes y agentes relacionados, por lo que siempre ha hecho uso adecuado de los medios electrónicos, especialmente de los CFDI's, por lo que le será casi imposible que se le pueda presumir la simulación o inexistencia de los actos que amparan sus comprobantes fiscales.

La autoridad hacendaria, encontrará mayor certeza y veracidad de las operaciones de los contribuyentes, evitando desgastarse en juicios costosos para el erario, tratando de regresar a la confianza del que el ciudadano mexicano contribuyente de manera libre, voluntaria y correctamente con su obligación constitucional de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

Como resultado, la visión del cumplimiento cambia de una perspectiva meramente reactiva a un enfoque independiente para la prevención y detección de incidentes e influenciadores cuyas consecuencias podrían poner en riesgo la integridad de las grandes corporaciones.

En esta línea de pensamiento, la percepción del cumplimiento, y en especial del oficial de cumplimiento, ha pasado de ser el policía de la organización y guardián de la ética empresarial a ser un socio comercial estratégico, es decir, como un consultor en la toma de decisiones para asegurar que, además de tomar decisiones con base en la legislación existente, consideren los riesgos que podrían amenazar sus operaciones y efectivamente contribuyan al logro de su visión, misión, estrategia y objetivos.

CONCLUSIONES GENERALES

En lo medular, la hipótesis planteada en esta investigación gira en torno a que los factores que intervienen en la aplicación de los medios de control jurídicos instaurados por el estado mexicano, repercuten directamente en la disuasión del uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Podemos llegar a las siguientes conclusiones:

Que, los comprobantes fiscales, son medios de convicción que tienen por lo menos dos finalidades, la primera, acreditar que se celebró un determinado acto de comercio y la segunda, determinar la capacidad económica del contribuyente y, por tanto, la cantidad económica que éste debe pagar para contribuir a los gastos públicos de la federación, estados, municipios y la ciudad de México.

Que, en muchas ocasiones a estos comprobantes fiscales se le ha dado un uso indebido, al vender por algunos contribuyentes estos certificados auténticos, pero con poca sustancia que amparan operaciones comerciales que nunca existieron.

Que, este fenómeno se ha denominado como tráfico de comprobantes fiscales afectando a la población económica y socialmente, sin embargo, el establecer o aplicar de manera adecuada controles para contrarrestarlo, puede violentar el derecho humano a una buena administración, libre de corrupción, dificultando el desarrollo de una sociedad económicamente equilibrada.

Que, la percepción de la encuesta levantada y presentada en este estudio, establece que éste tráfico de comprobantes fiscales, no se desprende de circunstancias cuantitativas, puesto que la mayoría de los ciudadanos encuestados, se encuentran conformes con la cantidad de impuestos establecidos por el ente estatal, sino por el contrario, obedece a circunstancias cualitativas, ya que los encuestados determinaron que no se encuentran conformes con el destino que se les otorga a los impuestos por parte de los entes individuales que conforman el estado.

Adicionado a la inconformidad del destino de los recursos públicos se adiciona la percepción de falta de castigo de los delitos fiscales, no obstante, el estado ha intentado establecer políticas públicas en materia penal y administrativa tendientes a aplicar el derecho penal del enemigo en contra de las EFOS y EDOS, en las que se sancionan de manera muy severa la conducta de venta, adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o simuladas, según los informes rendidos por las autoridades cuestionadas, el número de sentencias firmes condenatorias por estos delitos, son prácticamente nulas, circunstancia que alienta indirectamente su continuidad.

Que, pese a los malos resultados actuales en el control penal, en la materia administrativa si ha tenido efectos positivos, toda vez que la recaudación se ha incrementado año tras año, alcanzando las metas fijadas dentro del presupuesto de ingresos, lo anterior, sin perder de vista, que el incremento recaudatorio se refleja mayoritariamente dentro de la recaudación primaria, de manera voluntaria por parte de los contribuyentes, mientras que la recaudación secundaria ha visto una disminución de efectividad en la fiscalización.

Que, la disminución en la recaudación secundaria, demuestra que los controles establecidos, funcionan para aquellos contribuyentes que no acuden a la defensa en tribunales de sus derechos como contribuyentes.

Que, el principal control jurídico para identificar, combatir y disuadir la compra, venta, adquisición o expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o simuladas, lo podemos encontrar dentro en lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, el procedimiento ahí establecido, se encuentra plagado de cuestionamientos sobre su validez y legalidad, aún y cuando la SCJN se ha pronunciado sobre gran parte de ellos, es menester que se pronuncie sobre la totalidad de los cuestionamientos.

Que, lo que busca finalmente el artículo 69-B del CFF es que los contribuyentes demuestren ante la autoridad hacendaria la materialidad de las operaciones y no, la realidad de las mismas, lo que puede atraer diversas dificultades y nuevas obligaciones a los contribuyentes para acreditarla, pero al no existir reglas claras que permitan saber qué es lo que la autoridad requiere para quedar satisfecha en su pretensión y que los contribuyentes sepamos que documentación o material probatorio es necesario y suficiente para destruir la presunción emitida por el ente hacendario, la probabilidad de sufrir abusos de autoridad o actos de corrupción es muy alta.

Que, una tendencia a nivel internacional y que en nuestro país se encuentra en desarrollo, es la búsqueda de un buen gobierno corporativo, a través de la implementación de sistemas de *Compliance* para cumplir con las obligaciones que tenemos como entes comerciales, entre ellas las que se encuentran las fiscales.

Que, la implementación de sistemas de *Compliance*, requiere de un alto valor y coraje ético empresarial, así como de una intervención interdisciplinaria derivada de las características multidisciplinarias que atraen las diversas formas de relaciones comerciales que hoy día existen.

Que, en México, no existe ninguna universidad que imparta la carrera afín a la implementación de sistemas de *Compliance*, que la información sobre el tema se

puede adquirir de manera autodidacta, a través de foros o la toma de diplomados emitidos por algunas universidades y casas editoriales.

Que, los sistemas de *Compliance* contra los EFOS, tiene por lo menos dos grandes ventajas, pues, por una parte, auxilia al cumplimiento fiscal de los contribuyentes, especialmente en detectar riesgos y a acreditar la materialidad de las operaciones comerciales, aportando un cúmulo de pruebas que permitan acreditar a la autoridad que las operaciones declaradas no son simuladas, y por la otra, auxilia a las autoridades hacendarias en la revisión de los contribuyentes contando con la certeza que las operaciones realizadas por los contribuyentes auditados son reales, dejando de lado la subjetividad dentro del test de materialidad.

RECOMENDACIONES

A partir de los hallazgos de esta investigación, nos permitimos emitir las recomendaciones a los órganos fiscalizadores tributarios, con las finalidades de que dentro del procedimiento de recaudación se garantice el derecho humano a una buena administración a los contribuyentes nacionales.

Fomentar a los contribuyentes para que incorporen sistemas de *Compliance* en materia tributaria, para lo cual se deberá por lo menos tomar en cuenta lo siguiente:

Por cuanto al Estado:

Primero: El Servicio de Administración Tributaria debería de capacitar a sus funcionarios para la valoración probatoria emitida por los contribuyentes tomando en consideración los sistemas de *Compliance* presentados.

Segundo: Los funcionarios hacendarios, deberían tener en conocimiento y comprensión de los sistemas de *Compliance* en materia tributaria, fomentando a través de capacitación y estímulos fiscales a los contribuyentes para su adopción.

Tercero: Las Universidades deberían incorporar dentro de las universidades, materias encaminadas al fortalecimiento a la ética e implementación de sistemas de *Compliance*.

Por cuanto a los contribuyentes:

Primero: Capacitarse en sistemas de *Compliance*, ética empresarial y buen gobierno, fomentando dentro de su organización un ambiente de cultura ética contributiva.

Segundo: Incorporar dentro de sus empresas, sistemas de *Compliance* basados en ética y compromiso social.

BIBLIOGRAFÍA

1. Doctrina

ACOSTA-MADIEDO, Carolina, “*Simulación de actos jurídicos: teoría, acción y los efectos de su declaración*”, *Revista De Derecho*, Barranquilla Colombia 2010.

ADAME, Ángel y TRETO, Ana (Coords.), *La prevención de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el notariado*, Tirant lo blanch, México, 2022

AGUILAR VILLANUEVA, Luis, *Estudio introductorio a las políticas públicas*, Porrúa, México, 1995.

AGUIRRE QUEZADA, Juan Pablo y SÁNCHEZ RAMÍREZ, María Cristina; *Evasión Fiscal en México, Cuaderno de Investigación*; Dirección General de análisis Legislativo, 55 Senado de la República; febrero 2019

ALBALADEJO GARCÍA, Manuel, *La simulación*, Editorial Edisofer, Madrid, 2005.

ALFERILLO, Pascual E., “*La mala fe*”, *Universitas*, n. 122, enero-junio, 2011.

- ALLINGHAM, M:G y SANDMO A, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis University Journal of Public Economics*, 1972.
- ALVARADO, Antonio, et. al., *Brasil, perfil de la Factura Electrónica*, Centro Americano de Administraciones Tributarias CIAT, 2018.
- ÁLVAREZ BANDERAS, Jorge, *La presunción de Inexistencia de operaciones, en la legislación tributaria mexicana*, Thomson Reuters, México, 2020.
- AMIEVA-HUERTA, J, *Finanzas Públicas en México*, Edit. Porrúa, México 2010.
- ARANGO, Carlos, Et. Al. *Economía subterránea en Colombia, 1973-2003: una medición a partir de la demanda de efectivo*, Banco de la República de Colombia, Borradores de economía No. 335
- ARIAS J., Roberto, *Ensayo sobre la teoría de la evasión y elusión de impuestos indirectos*, Universidad Nacional de la Plata, Argentina, 2010.
- BALLESTEROS SÁNCHEZ, Julio, *Responsabilidad penal y eficacia de los programas de cumplimiento normativo en la pequeña y la gran empresa*, Tirant lo Blanch, España, 2021.
- BARAJAS, Sara, et al, *Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación*, Primera edición, Colegio de contadores de México, 2011.
- BIBLIA, Nuevo testamento, Editorial Verbo Divino, San Pablo, Brasil, 2002.
- BECKER, Gary, *Crimen y castigo: un enfoque económico*, Oficina Nacional de Estudios Económicos, Universidad de Chicago, USA, 1974.
- BUNGUE Mario, *Ciencia, Técnica y desarrollo*, Grupo Editorial siglo XXI, 2014.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El proceso de Cristo*, Porrúa, México, 2014.
- BURGOA TOLEDO, Carlos, *Las operaciones inexistentes en materia fiscal*, Burgoa Editores, México, 2021
- CACHO, Ricardo, *Delincuencia Organizada y seguridad Nacional en los Delitos Fiscales*, INACIPE, México, 2021.
- CORONA FUENTES, José, *100 Beneficios fiscales*, Editorial Gandi, México, 2017.

- CORZO, Julio, *Diseño de políticas Públicas*, IEXE Editorial, México, 2013.
- COWELL, Frank, *Engañar al Estado: Un análisis económico de la evasión*, Editorial Alianza, Madrid, 1995, p. 41.
- CRUZ PÉREZ, Brenda Luz, *El mercado de facturas apócrifas en México: Un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión fiscal*, UNAM, México, 2017.
- DE LUIS, J. M., *Los instrumentos para la medición de la evasión tributaria*, Series de Manuales CEPAL, n. 62, Santiago-Chile, 2009, p. 112.
- DEL CASTILLO, Arturo; *Medición de la corrupción: un indicador de la rendición de cuentas*, Auditoría Superior de la Federación, 2003.
- DELPIAZZO, Carlos, Béjar Luis, et al, (Coords.) *Contratación pública, Compliance y combate a la corrupción*, Tirant lo Blanch, México, 2023.
- DEVIS ECHANDÍA, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial*, t. I y II, 5ª ed., Editorial Temis, Bogotá, 2006.
- DIEP DIEP, Daniel, *El tributo y la Constitución, La evolución del Tributo, órgano informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, año 10, n. 64, México, Comisión de Derechos Humanos del estado de México, noviembre-diciembre 2003, p 65.
- DIEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN Antonio, *La esencia o pilar básico de todo negocio jurídico es la voluntad*. Sistema de Derecho Civil, v. I, 11ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2003.
- DORANTES ORTIZ, Angelica, *El delito de lavado de dinero*, México, Porrúa, 2011.
- EASTON STEPHEN, Veldhuis Niels, *The size of the underground economy: a review of estimates*. Simon Fraser University. Simon Frasesr iniversity, 2001.
- ESPARZA, Gustavo (coordinador) *Políticas Públicas*, Tirant lo Blanch, México, 2021.
- ESPINOZA BARECOCHEA, Carlos (Coord.), *Derechos de los contribuyentes*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2019.

- ESTEVEZ, Alejandro & Esper, Susana C., *Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido*, *Revista Debates Latinoamericanos*, v. 6.
- EUSEBIO GONZÁLEZ, García y Miguel de Jesús Alvarado Esquive, (Coords) *Manual de derecho Tributario*, México Porrúa 2005.
- FEIGE, Edgar L., *Definig and estimating underground and informal economies: The new institutional economics approach*, Universidad de Wisconsin- Madison, publicado en *World Development*, v. 18, n. 7, 1990
- FEIGE, Edgar L., *Revised estimates of the Underground Economy: Implications of US Currency Held Abroad*, The univesity of Wisconsin-Madison, USA 1997,
- FERRARA, Francisco, *La simulación de los negocios jurídicos*, *Revista de Derecho Comparado*, Madrid, 1961.
- FLORES SÁNCHEZ, José Armando, *Investigación Científica del Delito. Prueba Científica en México*, Editorial Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2022.
- FOUCAULT, Michel, *Los anormales*, Fondo de cultura económica, México, 2007.
- GALINDO GARFIAS Ignacio *simulación*, *Diccionario jurídico mexicano*, Porrúa, México, 2004.
- GALINDO GARFIAS, Ignacio, *derecho civil*, Porrúa, México, 2007.
- GARCÍA NOVOA, César, *La simulación en el ordenamiento tributario. Modelo de Código Tributario para América Latina*, Ed. Universidad del Rosario, Bogotá. 2010.
- GARZÓN VALADÉS, Ernesto, *Acerca del concepto corrupción*, *Revista ITAM*, México 1996.
- GAVILÁN NÚÑEZ, Felipe, *El delito fiscal en América Latina*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010.
- GHERSII, Carlos (Coord.), *Simulación. Nulidades de los actos jurídicos*, Editorial Universidad de Buenos Aires, Argentina, 2005

- GIULIANI FONROUGE, Carlos et. Al, *Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario*, Secretaría General de la Organización de los estados americanos Washington, 1968.
- GÓMEZ SABAINI, J. C. y MORÁN, D., *Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud*, *Macroeconomía del Desarrollo*, N° 215 (LC/TS.2020/125), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020.
- GONZÁLEZ MATA, E., ROMERO MÁRQUEZ, I. Y PADILLA PÉREZ, R., *Buenas prácticas aplicadas en países de América Latina para reducir la evasión por saldos a favor en el IVA*, Ciudad de México, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019.
- GUANIPA VILLALOBOS, José, *Prueba de la simulación y mito del contradocumento*, *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta*, v. I, n 1, enero - junio 2007.
- GUIULIANI, Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, 1962. Editorial Palma, v. II.
- GÚNTHER, Jakobs y CANCINO, Manuel, *Derecho penal del enemigo*, Thomson Civitas, Madrid, España, 2003.
- HERNÁNDEZ CANCINO, Edgar, *Empresario consciente, negocio exitoso, una guía para lograrlo*, Innovación editorial Lagares, 2023.
- HERNÁNDEZ-CANCINO, Edgar, *Decídete a ser feliz, una guía para lograrlo*, Selector, México, 2017.
- IMAM PATRICK, A. y JACOBS DAVINA, F., *Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East*, Fondo Monetario Internacional, 2007.
- JARACH, Dino, *Curso superior de derecho Tributario*, 2da ed. Argentina, Liceo Profesional Cima 1969.
- JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Teoría General del Derecho tributario sustantivo, Editorial Abeledo-Perrot, Argentina, 1942.

- JAUREGUI, Luis y MARICHAL, Carlos, *Penurias sin fin: Historia de los impuestos en México Siglos XVIII-XX*, Editorial Instituto Mora, Segunda edición, 2012; México.
- LACRUZ BERDEJO, José Luis et al: *Elementos de Derecho civil*. Tomo III, Volumen Primero. Ed. Dykinson, Madrid, 2007.
- LAFFER, Arthur, *The economics of Tax Revol*, Nueva york, Harcourt Brace, 1979.
- LEE JR., Roberty JOHNSON W., Ronald, *El Gobierno y la Economía*, Fondo de Cultura Económica, México 1977.
- LICONA, Vite, *Estudio sobre la evasión fiscal en México*, CEDIP, Cámara de Diputados LXI Legislatura, México, 2011.
- LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro (Coord.), *Compliance* Editorial Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2023.
- LÓPEZ VILLA, J. Raúl, *Defensa Fiscal Estratégica VS Presunción de Operaciones Inexistentes*, Editorial Flores, México, 2019.
- MACÍAS CARDONA, Agudelo Henao, *Evasión de impuestos y cumplimiento voluntario en Colombia*, Grupo de Investigaciones Contables y Gestión Pública, Medellín-Colombia, 2007.
- MARMOLEJO CERVANTES Miguel Ángel y SAUCEDO, Ingrid, *Pensamiento Reflexivo Sobre la prudencia constitucional en el ejercicio de la facultad anulatoria contenida en el artículo 69-b de CFF*, *Revista de Investigación Jurídica*, Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, 2019.
- MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, Pilar; *Decisiones de comportamiento irregular y evasión fiscal en la empresa. Un análisis causal de los factores organizativos*, Tesis doctoral, Universidad de Málaga, España, 2007.
- MARTÍNEZ OCAMPO, Jorge Luis, *Compliance Gubernamental. México: de cara a la transparencia para mejores prácticas*, Editorial Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2023.

- MARTINEZ-MARSAL, Armando, Guia-Alcolea, Karina, *Factura Digital: un reto para el comercio en Cuba*, Anuario Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, 2021
- MELGAR MANZANILLA, Pastora, *Proporcionalidad y equidad a la luz del paradigma de los derechos humanos*, UNAM, México, 2017.
- MILLET, David y NAVARRO, Alfonso, *Facturación Electrónica: La búsqueda de la Eficiencia y productividad*, Revista Temas Contables y Empresariales, n. 197, España, marzo 2008.
- MIRONOV, Maxim, *Economics of Spacemen: Estimation of tax evasion in Russia*, Working Paper, 20, Graduate School of Business, University of Chicago, Junio, 2006.
- MORENO DELGADO, Daniel Patricio, *Las universidades públicas dentro de la estafa maestra*, OCI-UNAM, México, 2019.
- MOSSET ITURRASPE, Jorge, *Contratos simulados y fraudulentos*, t. I, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2001.
- MUÑOZ SABATÉ, Luis, *La prueba de la simulación, semiótica de los negocios jurídicos simulados*, Editorial Hispano Europea, España, 1972.
- ÑAUPAS Humberto, Et. Al. *Metodología de la investigación Cuantitativa- Cualitativa y redacción de la Tesis*, Ediciones de la U. México, 5ta Edición, 2013.
- OLMEDO, Javier, HERNÁNDEZ, Jesús, *La Acción 12 del BEPS, y la revelación de esquemas reportables en México*, Thomson Reuters, México, 2022.
- ORTEGA, Maldonado, *Lecciones de derecho Fiscal y Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2019.
- ORWELL, George, *1984*, Editorial de Bolsillo, México, 2013.
- OSPINA ACOSTA, Eduardo, *Análisis crítico del tratamiento de la simulación en el derecho colombiano*, *Revista De Derecho Civil*, Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Bogotá, v. I, agosto 1984.

- PADILLA SANABRIA, Lizbeth Xóchitl, *El relativismo punitivo, entre el derecho administrativo disciplinario y el derecho penal*, Editorial Flores, México 2021.
- PADILLA SANABRIA, Lizbeth Xóchitl, *La criminalización-control del enemigo en el México Neoliberal: La ley antilavado*, Editorial Flores, México 2015.
- PALAO TOBOADA, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Editorial Lex Nova, España, 2009.
- PARRAGUEZ RUIZ L. Sergio, *El negocio Jurídico Simulado*, Tesis doctoral de la Universidad de Salamanca, Facultad de derecho, Departamento de derecho Privado, España 2012.
- PÉREZ, Carlota; *Cambio tecnológico y oportunidades de desarrollo como blanco móvil*, Revista de la Cepal, v.75, diciembre 2001.
- PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado*, Porrúa, México, 1998.
- PORRES MARTÍN, Cleto Julio, *Breve historia de las instituciones, La Hacienda Pública*, Real Academia de las Bellas Artes y Ciencias Históricas de Toledo, España, 2002.
- POSADAS, A y DELFÍN, F, *Factura electrónica una realidad en México*, Horizontes de la Contaduría, 2014.
- PUHL, Fernanda, *La obligatoriedad de la Factura Electrónica en Paraguay 2022*, Migrete, 2022.
- QUIROGA, Gonzalo Marta (Coord), *Metodología de Alto Impacto*, Editorial Dykinson, España, 2012.
- RAMIREZ AMAYO, Yubani, (Coord.) *Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de actos para efectos fiscales*, Editorial Tirant lo Blanch, México 2020.
- RAMÍREZ, Jorge y MOFROVEJO, Jhoana, Et. Al. *Crisis y economía sumergida en Norte de Santander (Colombia)*, Revista Espacios, v. 39, n. 16, 2018
- REÁTEGUI CIPRIAN, Elva, *Las empresas multinacionales en el marco de la Acción 15 de BEPS*, Revista Internacional Consinter de Direito, Brasil, n. X, 2019. •

- RÍOS, Gabriela (Coord.), *Manual de derecho Fiscal*, Editorial UNAM, México, 2020.
- RÍOS, Gabriela, (coord.) *Derecho y Economía Informal, retos de política Pública*, Tirant lo Blanch, México, 2015,
- RÍOS, Gabriela, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa México, 2004.
- ROBLES FARIAS, Diego, *Teoría de las obligaciones*, Tirant lo Blanch, México, 2022.
- ROCA MENDOZA, Oreste, *consideraciones jurídicas sobre la denominada acción paulina*, universidad nacional mayor de San Marcos, facultad de derecho y ciencia política, Lima, Perú, 2011.
- RODRÍGUEZ BEREJO, L. María, *La prueba en el Derecho Tributario*, Editorial Thomson Aranzadi, 2007.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, *Evasión Fiscal*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado Nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero abril de 2001.
- RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime, *La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa*, *Revista Misión Jurídica*, v. 6, julio-diciembre, 2013.
- RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime, *La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa*, *Revista Misión Jurídica*, Volumen 6, Número julio-diciembre, 2013.
- ROMERO-ARANDA, Jaime, *El Outsourcing, Tercerización o subcontratación Laboral*, Thonsom Reuters, México 2021.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael: *Compendio de Derecho Civil T. III (Teoría General de las Obligaciones)*. 22ª edición. Ed. Porrúa, México 1999.
- ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley. La simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, México 1999.
- ROSEMBUJ, Tulio, *Tax morale*, Editorial El Fisco, Barcelona, España, 2016.
- ROUSSEAU, Jean Jaques, *El Contrato Social*, Editorial Esposa Calpe S.A, España, 1921.

- RUIZ, Domingo y CADENA, Carlos, *¿Que es una política pública?*, IUS Revista Jurídica, 2019.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Tomo II. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- SALVADOR CODERCH, Pablo, *Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos*, Indret, n. 229, Julio, Barcelona, 2004.
- SÁNCHEZ BELMONT, Óscar, *Inteligencia y Contrainteligencia*, Ediciones Gernika, México, 2014.
- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, 6ª ed., Primer Tomo, Porrúa, México, 1974.
- SIERRA RINCÓN, Olga, *Corrupción en las empresas y la evasión tributaria del IVA en Colombia: un método alternativo de medición*, Universidad de la SALLE, Tesis doctoral 2014.
- TAPIA TOVAR, José, *La evasión fiscal*, Editorial Porrúa, 2006.
- TAVOLARI OLIVEROS, Raúl (dir.), *Doctrinas esenciales, Derecho Civil, Contratos*, t. I, Editorial Jurídica de Chile, 2010.
- TELLO, Carlos, *Sobre la Reforma Tributaria en México*, Economía UNAM, México, septiembre-diciembre, 2010.
- VALDÉS, Gerardo, *Políticas Públicas y Derecho*, puede ser localizado en: Galván, Tello del Carmen, *Las políticas públicas y los derechos humanos, una relación indisoluble*, Tirant lo Blanch, México 2020.
- VELÁSQUEZ, Restrepo, *La simulación en los negocios civiles y mercantiles*, *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias políticas*, Universidad Pontificia Bolivariana, Bogotá, 1988.
- VILLA CARRANDI, M.C., et. al., *Estudio de las conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales*, Marco Conceptual, Universidad Panamericana, México, 2013

ZAMUDIO Francisco, et al, *Evasión en Sueldos y Salarios*, Universidad Autónoma de Chapingo, SAT, México 2018

ZAMUDIO, Andrés Barajas, Sara, et. Al., *Impacto en la evasión por la introducción de la factura electrónica*, Tecnológico de Monterrey, 2016.

ZAMUDIO, Francisco, et al, *Evasión en sueldos y salarios: redes de patrones*, Universidad de Chapingo, división de ciencias forestales, departamento de estadística, matemática y cómputo, SAT, México, 2020.

2. Legislación

Código Civil Federal Mexicano.

Código Fiscal de la Federación.

Código Fiscal de la República de Panamá

Código Nacional de Procedimientos Penales.

Código Penal de Quintana Roo.

Código Tributario Chileno.

Código Tributario de Costa Rica.

Código Tributario de Ecuador.

Código Tributario de Guatemala.

Código Tributario de Venezuela

Código Tributario Del Salvador

Código Tributario Provincial de Argentina

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Estatuto Tributario De Los Impuestos Administrados Por La Dirección General De Impuestos Nacionales de Colombia.

Ley 20169 que regula competencia económica y la competencia desleal, promulgada el 2 de febrero de 2007, con su última reforma publicada el 4 de julio de 2019. Chile.

Ley 3/1991, de 10 de enero de competencia desleal, Jefatura del estado, España 1991.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Artículo 2 inciso c); España.

Ley 58/2003, del 17 de diciembre, España.

Ley de Impuesto sobre la renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, con su última reforma el 12 de noviembre de 2021.

Ley de Instituciones de Crédito.

Ley de Presupuesto de Egresos de la federación para el Ejercicio Fiscal 2022.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, con su última reforma el 12 de noviembre de 2021.

Ley Federal de Responsabilidad Administrativa.

Ley No 20.744. *Ley de contrato de trabajo*, Argentina, 2021.

Ley No. 20.123, *Ley que regula el trabajo en régimen de subcontratación, el funcionamiento de las empresas de servicios transitorios y el contrato de trabajo de servicios transitorios*. Chile 2021.

Ley Orgánica del trabajo, de los trabajadores y trabajadoras, Venezuela, 2021.

Nuevo Código de Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de octubre de 1889, con su última reforma el 23 de marzo de 2018.

3. Instrumentos jurídicos nacionales e internacionales

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, 2007.

Comisión IDH, resolución 1/18, *Corrupción y Derechos Humanos*, Bogotá Colombia.

Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América, 1776.

Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, 1789.

Decreto Constitucional para la libertad de la América mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814.

Naciones Unidas, Oficina Contra la Droga y el Delito, *Convención de las naciones unidas contra la corrupción*, Nueva York, 2004.

OCDE, *Lucha contra los delitos Fiscales: Los Diez Principios Globales*, París, 2019.

Organización Internacional del Trabajo OIT, *Trabajo en régimen de subcontratación*, 8va Reunión de Ginebra, 1998.

Corte Interamericana de derechos humanos, *Ordoñez Vs Guatemala*; Sentencia, resolución 85. Del 27 de abril 2016.

4. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Tesis: P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. 9ª época, tomo V, junio de 1997, pág. 43. Registro Digital 198403.

Tesis P.XLII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 9ª época, Tomo XXIII, mayo de 2006, pág. 15. Registro Digita 175059.

Tesis 1ª / J. 139/2012, *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, libro XVI, enero 2013, p. 437.

Tesis P. CXLVIII/97 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 9ª época, noviembre de 1997. Pág. 78. Registro Digital 197375.

Tesis 1ª / J. 139/2012, *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, libro XVI, enero 2013, pág. 437. Registro Digital 2002649.

Tesis 1ª. CXV72013 *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, Página 960. Registro Digital 2003283.

Tesis I. 12º A.45 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XX Julio 2004, Pág. 1732, 9ª época. Registro Digital 181126.

Tesis 1ª. CLXXX/2013, *Semanario judicial de la Federación y su gaceta*, 10ª época, libro XX, Tomo 1, mayo 2013, pág. 524. Registro Digital 2003506.

Tesis I.60.P.55 P *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVII, abril de 2003, pág. 1074. Registro Digital 184503.

Tesis Jurisprudencial 2ª./J.132/2015 *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23. T II Segunda Sala, Materia constitucional, octubre 2015, pág. 1740. Registro Digital 2010275.

Tesis jurisprudencial 2ª./J.133/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23 Tomo II Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, pág. 1738. Registro Digital 2010274.

Tesis Jurisprudencial 2ª./J. 135/2015, Gaceta del Semanario judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23 T. II, Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, pág. 1742. Registro Digital 20102786.

Tesis Jurisprudencial 2ª./J, 134/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23. T. II. Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, pág. 1743. Registro Digital 2010277.

Tesis Jurisprudencial 2ª./j. 161/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23 T. II. Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, pág. 277. Registro Digital 2010621.

Tesis Jurisprudencial 2ª./j. 140/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23 T. II. Segunda Sala, materia constitucional, octubre 2015, pág. 1745. Registro Digital 2010278.

Tesis jurisprudencial 2ª. CLXIII/2008, Gaceta del Semanaria Judicial de la Federación, 9na época, Tomo XXIX, Segunda Sala, Materia Civil, enero 2009, pág. 785. Registro Digital 168113.

Tesis 1ª L/2012 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VI, Tomo 1, Décima época, marzo 2012, pág. 285. Registro Digital 2000446.

Tesis PRUEBA PRESUNCIONAL. COMO SE ESTABLECE, Semanario Judicial de la Federación, Tomo V, Segunda parte-1, octava época, enero-junio 1990, pág. 377, Registro Digital 225969.

Tesis I.5º. C.3 C (11ª.). Gaceta del semanario judicial de la federación, Libro 12. abril 2022, Tomo IV, Pág. 2817, Registro Digital 2024466.

Tesis, 1ª. CCLXXXIII/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Décima época, octubre de 2013, tomo 2 pág. 1058. Registro Digital 2004757.

Tesis 2ª./J. 93/2019 (10ª), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 68, julio 2019, Tomo II, Materia Administrativa, Décima época Pág. 938. Registro Digital 2020265.

Tesis: P/J. 80/2004, Semanario de la federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XX, septiembre de 2004, Materias: Constitucional, Pág. 1122. Registro Digital 180648.

Tesis 2ª CLXIII/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XXIX, enero de 2009, Materias: Civil, Pág. 785. Registro Digital 168113.

Tesis VI. 3º A 358 A (9ª), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, Libro XII, septiembre 2012, Tomo 3, Materias: administrativa, Pág. 1745. Registro Digital 159968.

Tesis 2ª./j 135/2015 (10a), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, Libro XXIII, octubre 2015, Tomo II Materias: Constitucional y administrativa, Pág. 1742. Registro Digital 159968.

Tesis P./j.21/2014 (10ª), Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, libro 5, abril de 2014, tomo I, pág. 204. Registro Digital 2006225.

Tesis I.4º. A.57 A (10a), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 3, Materias: Administrativa, página 2027. Registro Digital 2003696.

Tesis XXVII.3º.6 CS (10ª.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, Libro 16, marzo de 2015, Tomo II, página 2507 Registro Digital 2008663.

Tesis XIX.1º.5K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena época, Tomo XXVIII, agosto de 2008, Página 1105. Registro Digital 169091.

Tesis P./J 10/2003, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época. tomo XVII, mayo de 2003. Registro Digital 184291.

Tesis 1ª XXV/2000, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, tomo XII, octubre 2000, pág. 253. Registro Digital 191051.

Amparo Directo en Revisión 3827/2017, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de 07 de septiembre 2018.

Amparo en Revisión 3827/2017, Voto de minoría que formulan los señores Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

Acción de inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulado 139/2019, promovida por la comisión Nacional de Derechos Humanos y diversos Integrantes de la Cámara de Senadores.

Amparo en revisión 51/2015, Segunda Sala, sentencia de 26 de agosto de 2015.

5. Documentos de consulta

AD 452/215, Tribunales de Circuito, décima época, Gaceta del seminario judicial de la federación, 26 de septiembre 2016.

Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General 4290, Argentina, 2018

Americas Society/Concil of the Americas AS/COA, *El índice de capacidad para combatir la corrupción CCC. Evaluando la capacidad de América Latina para detectar, castigar y Prevenir la Corrupción*, 2020.

Americas Society/Concil of the Americas AS/COA, *El índice de capacidad para combatir la corrupción CCC. Evaluando la capacidad de América Latina para detectar, castigar y Prevenir la Corrupción*, 2022.

AMEXIPAC, *Estudio Comparativo de facturación electrónica en Latinoamérica*, AMEXIPAC, México, 2018, pp. 18-22.

Análisis de los recursos Federales Identificados en el Presupuesto de Egresos de la Federación 2022, emitido por la Dirección de Finanzas en febrero 2020.

Centro Interamericano de administraciones Tributarias CIAT, *Modelo de código Tributario, un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*, Panamá, 2015.

CEOE Confederación Española de Organizaciones Empresariales, *Empresas y economía sumergida*, Islas Canarias, España, 2017.

Confederación Económica del Trabajo, *The voice of labor Market Enablers. Economic Report*. WEC. 2021

Corte Interamericana de derechos humanos, Ordoñez Vs Guatemala; Sentencia, resolución 85. Del 27 de abril 2016.

Datos de la Encuesta Nacional sobre Productividad y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (ENAPROCE).

Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de noviembre 2012.

Diario Oficial de la Federación, 09 de diciembre 2013; México.

Diario Oficial de la Federación, 20 de diciembre de 1991.

Diario Oficial de la Federación, 29 de febrero 1984

Diario Oficial de la Federación, Dictamen que contiene el “*Proyecto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*” de fecha 25 de junio de 2018.

Diario Oficial de la Federación, el 05 de enero de 2004, México.

Diario Oficial de la Federación, el 07 de diciembre 2009, México.

Diario Oficial de la Federación, N° de edición del mes 6, viernes 8 de noviembre del 2019.

Diario Oficial de la Federación, Reforma que regula la Ley Federal del Trabajo, México 2021.

EDICOM, *Como es la factura electrónica en el Salvador*, México, 2022.

EDICOM, *La factura electrónica en Panamá*, 2022.

Estado plurinacional de Bolivia, Servicios de Impuestos Nacionales (SIN), *Resolución normativa de directorio No 10220000010, Tercer Grupo de Contribuyentes que deben implementar una modalidad de facturar en línea*, Bolivia, 2022.

Federación Regional de Empresarios del Metal Murcia, *Plan de Actuación del Sector Metal contra economía sumergida*, 2016 – 2020.

Grupo Funcional de la Auditoría Superior de la Federación. Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2013. México: ASF, 2014, pp. 87-110.

Heraldo de México, *Eliminación de empresas fantasma y outsourcing para evitar defraudación fiscal*, 23 de diciembre 2019.

INEGI, *Estadísticas a propósito del día internacional contra la corrupción*, Comunicado de prensa No 735/22.

Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del código fiscal de la federación, del código nacional de procedimientos penales, de la Ley federal contra la delincuencia organizada y de la Ley de seguridad nacional, presentada por el senador Samuel Alejandro García Sepúlveda, a nombre de los senadores del grupo parlamentario de Movimiento Ciudadano de la LXIV legislatura del congreso de la Unión, de fecha 19 de junio del 2019.

Instituto Nacional De Estadística Y Geografía, Comunicado de Prensa N° 352/21, 22 de junio de 2021.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Decreto No 358, de fecha 05 de marzo de 2020.

Ministerio de Hacienda, Dirección general de Tributación, *Comprobantes Electrónicos*, No DGT-R-48-2016, Costa Rica, 2016.

OCDE, *Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20*, quinta reunión del Marco Inclusivo en Lima Perú del 27 al 28 de junio de 2018.

OCDE, *Proyecto OCDE/G20, Sobre la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Informes finales 2015.

Organización para la cooperación y desarrollo económico, *Lucha contra los delitos Fiscales: Los Diez Principios Globales*, OCDE, París, 2019.

Palacio Legislativo de San Lázaro, Gaceta parlamentaria No. 5758-VIII, *Proyecto de decreto que reforman, adiciona y derogan diversas disposiciones de las leyes Federal del Trabajo, del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, así como del código fiscal de la Federación*, México 2021.

Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024 del Gobierno de México

Price Waterhouse Cooper, a través de la fundación impuestos y Competividad, *Acción 1 Del Proyecto BEPS*, PCW, 2014.

SAT, *Evolución de la factura electrónica en México*, AMEXPAC, México, 2017.

SCHP, Informe Tributario y de Gestión Cuarto Trimestre 2018, SAT, México, 2019.

SCHP, *Informe Tributario y de Gestión Cuarto Trimestre 2022*, SAT, México, 2023.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación) Información actualizada al 31 de agosto de 2023.

Seres, Grupo DOCAPOSTE, *Evolución de la Factura electrónica en Honduras*, Madrid, 2018.

Seres, *Situación de la Factura electrónica en el Mundo*, España, 2020

Superintendencia de Administración tributaria, Acuerdo de Directorio 13-2018, *Régimen de factura Electrónica (FEL)*, SAT 2018.

6. Páginas Electrónicas

ÁNGEL, Arturo, *Libran 11 órdenes de captura por LA Estafa Maestra; detienen a dos personas*, Animal Político, 14 de noviembre 200. <https://www.animalpolitico.com/2020/11/ordenas-captura-estafa-maestra-detienen-accionistas/>, última consulta 8 de octubre de 2023.

ÁNGEL, Arturo, *Exfuncionarios de Duarte salen de prisión; fiscal que los persiguió enfrenta posible juicio político*. Animal político, 6 de diciembre. 2018, México, <https://www.animalpolitico.com/2018/12/duarte-exfuncionarios-prision-fiscal-veracruz/>, última consulta 8 de octubre de 2023.

ÁNGEL, Arturo, *Si su señoría: Duarte aceptó su culpabilidad para obtener solo 9 años de cárcel...4 si se porta bien*, Animal Político, 27 de septiembre de 2018, México. <https://www.animalpolitico.com/las-empresas-fantasma-de-veracruz/entrada.php?slug=duarte-justicia&id=duarte-justicia>, última consulta 8 de octubre de 2023.

Animal político. *Un empresario de 75 millones en el Tepito de Villahermosa*. <https://www.animalpolitico.com/estafa-maestra/empresario-millonario-tabasco.html>, última consulta 8 de octubre de 2023.

CABALLERO FERRARI, Federico, Economipedia, <https://economipedia.com/definiciones/economia-sumergida.html>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

CEPAL *reitera la importancia de reducir el alto nivel de evasión tributaria y los flujos financieros ilícitos para aumentar el espacio fiscal de la región*, CEPAL, 22 de marzo de 2019, <https://www.cepal.org/es/comunicados/cepal-reitera-la-importancia-reducir-alto-nivel-evasion-tributaria-flujos-financieros>, última consulta 8 de marzo de 2023.

Conferencia mañanera de fecha 12 de noviembre 2020, *Iniciativa que regula la subcontratación ilegal*, <https://www.youtube.com/watch?v=DUQj2IRVzW0>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

DURAN, Valeria, et al., *Fabrica de empresas fantasma desvió de más de 3 mil 617 Millones de pesos en Veracruz*, <https://www.animalpolitico.com/red-karime-duarte/fabrica-de-empresas-fantasma-desvio-mas-de-3-mmdp-de-veracruz.html>, última consulta 8 de octubre de 2023.

Grupo de Acción Financiera Internacional, *40 recomendaciones del GAFI*, <https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Líneas de Generación y/o Aplicación del Conocimiento del Doctorado en Estudios Jurídicos (PNPC) de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, <https://www.ujat.mx/dej/19208>, última consulta 8 de octubre de 2023.

Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación). Información actualizada al 31 de agosto de 2023, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación). Información actualizada al 31 de marzo de 2023, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/ListCompleta69B.HTML, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Moreno, Daniel, et al, *Duarte resulto un principiante. El gobierno federal usa 128 empresas fantasma para desviar recursos millonarios*, Animal político, México. Septiembre 2017, <https://www.animalpolitico.com/estafa-maestra/>, última consulta 8 de octubre de 2023.

PÉREZ PORTO, Julián y GARDEY, Ana, *Ciencia - Qué es, tipos, definición y concepto*, 17 de marzo de 2008, <https://definicion.de/ciencia/>, última consulta 8 de octubre de 2023.

Programas Nacionales Estratégicos. Seguridad Humana, Consejo Nacional de Humanidades, Ciencias y Tecnologías,

<https://conahcyt.mx/pronaces/pronaces-seguridad-humana/>, última consulta del 8 de octubre de 2023.

Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.6 en línea], <https://dle.rae.es/impuesto>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.6 en línea], <https://dle.rae.es/tributo>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.6 en línea], <https://dle.rae.es/contribución>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

SALDÍVAR, Belén, *funcionarios públicos, los mayores demandantes de facturas falsas*, El Economista, 27 de septiembre de 2018, <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Funcionarios-publicos-los-mayores-demandantes-de-facturas-falsas-20180926-0121.html>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Servicio de Administración Tributaria, Lista de Contribuyentes (artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación), 16 de marzo 2022, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/ListCompleta69B.HTML, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Transparencia Internacional, *Corruption perceptions INDEX 2018*, <https://www.transparency.org/en/cpi/2018/index/mex>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

Transparencia Internacional, *Corruption perceptions INDEX 2022*, disponible en: <https://www.transparency.org/en/cpi/2022>, última fecha de consulta 8 de octubre de 2023.

YIKONA, Stuart, “*Cómo la corrupción y la evasión de impuestos alteran al desarrollo*” Banco Mundial Blogs, <https://blogs.worldbank.org/es/voices/c->

mo-la-corrupci-n-y-la-evasi-n-de-impuestos-alteran-al-desarrollo,
consulta el 8 de octubre de 2023.

última

ANEXOS

**SOLICITUDES DE INFORMACIÓN A LA FISCALÍA GENERAL DE LA
REPÚBLICA Y CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL, QUE FUERON
EMITIDAS A TRAVÉS DE LA PLATAFORMA NACIONAL DE
TRANSPARENCIA.**

A1 Informe Consejo de la Judicatura



CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL.
COORDINACIÓN DE ASESORES DE LA PRESIDENCIA.
DIRECCIÓN GENERAL DE GESTIÓN JUDICIAL.

OFICIO CJF/CAP/DGGJ/STG/1422/2022.
Ciudad de México, 10 de marzo de 2022.

Lic. Valeria Soberanis Kurczyn
Secretaria para el Trámite de Solicitudes de
Acceso a la Información
Presente.

En atención al oficio UT/STSAI/1932/2022-330030422001314-JL, por el que solicita se atienda la petición contenida en éste, me permito informarle que el Sistema Integral de Seguimiento de Expedientes (SISE), no cuenta con campos de captura que permitan identificar la fracción requerida en su solicitud y con ello asociar la consulta que formula, en todo caso se requeriría de la revisión de cada uno de los asuntos del conocimiento de los órganos jurisdiccionales, lo cual no se encuentra tutelado por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con el artículo 20, segundo párrafo del Acuerdo General del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal que establece las disposiciones en materia de transparencia y acceso a la información pública en el Consejo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el seis de septiembre de dos mil diecinueve.

En consecuencia, esta Dirección no se encuentra en aptitud de proveer la información en los términos que requiere el solicitante, ya que ello no puede considerarse materia del derecho de acceso a la información, porque lo que en realidad se persigue es generar un documento o informe *ad hoc*, del cual esta unidad administrativa no tiene la obligación normativa, de conformidad con el artículo 128 y párrafo cuarto del 130 de la citada ley de transparencia, así como el diverso 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y el 26 del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, publicados en el Diario Oficial de la Federación el cuatro de mayo de dos mil quince y el dos de abril de dos mil cuatro respectivamente.



PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN
CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL

CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL.
COORDINACIÓN DE ASESORES DE LA PRESIDENCIA.
DIRECCIÓN GENERAL DE GESTIÓN JUDICIAL.

Resulta orientador el criterio 3/2017, emitido por el Instituto Nacional de Transparencia Acceso a la Información Pública y Datos Personales, el cual sostiene en esencia, que si en una solicitud de acceso el particular requiere generar un pronunciamiento o informe *ad hoc* resulta improcedente, sostiene lo siguiente:

"NO EXISTE OBLIGACIÓN DE ELABORAR DOCUMENTOS AD HOC PARA ATENDER LAS SOLICITUDES DE ACCESO A LA INFORMACIÓN. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información".

Sin otro motivo, le expreso las seguridades de mi atenta consideración.

Atentamente

Mtro. Christian D. Amézquita González
Secretario Técnico "A" de la
Dirección General de Gestión Judicial

Actividad	Nombre del Servidor Público	Cargo
Revisó:	Lic. Raúl Daniel Chabé Hau	Director de Área
Elaboró:	Lic. Jazmin Fernanda Hernández Surtano	Jefe de Departamento

Volante Interno
3285/2022

TRANSPARENCIA

is.lqpv/sq3Y9gwxXhepd06MMWZykBkCca1zxr+opJPw=

A2 Informe Consejo de la Judicatura



CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL.
COORDINACIÓN DE ASESORES DE LA PRESIDENCIA.
DIRECCIÓN GENERAL DE GESTIÓN JUDICIAL.

OFICIO CJF/CAP/DGGJ/STG/1423/2022.
Ciudad de México, 14 de marzo de 2021.

Lic. Valerja Soberanis Kurczyn
Secretaria para el Trámite de Solicitudes de
Acceso a la Información
P r e s e n t e.

En atención al oficio UT/STSAI/1933/2022-330030421001315-JL, por el que solicita se atienda la petición contenida en éste, me permito informarle que el Sistema Integral de Seguimiento de Expedientes (SISE), por "Fecha de ingreso" o "Fecha sentencia procedimiento abreviado", en un periodo comprendido del diecisiete de mayo de dos mil diecinueve al veintiocho de febrero de dos mil veintidós, en los Centros de Justicia Penal Federal de la República Mexicana, en los que el "Género(s) de delito(s)", contiene "Código Fiscal de la Federación" y en "Modalidades del delito no catalogadas", contiene "113 bis" o bien el "Tipo de delito(s) específico(s)", contiene "113 bis...código fiscal de la federación...", se advirtieron 83 imputados, de los cuales únicamente 1 de ellos (ingresado en el año 2021), cuenta con sentencia (emitida en el año 2022) y son los siguientes:

AÑO INGRESO	TOTAL IMPUTADOS
2019	0
2020	23
2021	52
2022	8
Total genera	83

Cabe señalar que los datos proporcionados únicamente tienen carácter informativo, ya que pueden sufrir variación si los órganos jurisdiccionales realizan correcciones o actualización en la captura.

Ahora bien, por cuanto a "Fecha del fallo" y al tipo de asunto "causa penal" en los Juzgados de Distrito de la República Mexicana, le informo que de una búsqueda realizada en el SISE, no se advirtió registro alguno con los parámetros descritos anteriormente, de ahí que la respuesta a la información sea igual a CERO.

Sirve como orientador el criterio 18/2013, sostenido por el entonces Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, que a continuación se cita:

"RESPUESTA IGUAL A CERO. NO ES NECESARIO DECLARAR FORMALMENTE LA INEXISTENCIA. En los casos en que se requiere un dato estadístico o numérico, y el resultado de la búsqueda de la información sea cero, éste deberá entenderse como un dato que constituye un elemento numérico que atiende la solicitud, y no como la inexistencia de la información solicitada. Por lo anterior, en términos del artículo 42 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, el número cero es una respuesta válida cuando se solicita información cuantitativa, en virtud de que se trata de un valor en sí mismo".

Sin otro motivo, le expreso las seguridades de mi atenta consideración.

Atentamente

Mtro. Christian D. Amézquita González
 Secretario Técnico "A" de la
 Dirección General de Gestión Judicial

Actividad	Nombre del Servidor Público	Cargo
Validó:	Lic. Raúl Daniel Chablé Hau	Director de Área
Elaboró:	Lic. Jazmin Fernanda Hernández Sullano	Jefe de Departamento

Volante Interno
3286/2022

TRANSPARENCIA

PDIbfZUWYqdQYPjAm4q74UgHmX7l54zBIZ4RygGw=

A3 Informe Fiscalía General de la República



FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/002166/2022
Asunto: Entrega de información en medio electrónico.

Ciudad de México, a 04 de abril de 2022.
"2022: Año de Ricardo Flores Magón".

FOLIO. - 330024622000878.
PRESENTE

Con fundamento en lo establecido en el artículo 6° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); 1°, 2, 61, 121, 134 y 135 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIPI); así como el Acuerdo A/072/16, por el cual se crea la Unidad de Transparencia y Apertura Gubernamental (UTAG); en relación con su **solicitud de acceso a la información**, dirigida a la **Fiscalía General de la República (FGR)**, consistente en:

"Informe el número **denuncias recibidas** por los delitos establecidos dentro del artículo **113 bis del código fiscal de la federación** durante el periodo comprendido del **17 de mayo del año 2019 al día 28 de febrero del año 2022**". (Sic)

De esta manera, la **OM**, a través de la Dirección General de Planeación y Proyectos Estratégicos, manifestó no contar con el nivel de detalle requerido en los sistemas institucionales con los que se cuenta; no obstante, atendiendo las facultades que tiene conferidas, procedió a requerir la información a las áreas sustantivas competentes, tales como la Fiscalía Especializada de Control Competencial (**FECOC**), la Fiscalía Especializada en Control Regional (**FECOR**) y la Fiscalía Especializada en Materia de Delincuencia Organizada (**FEMDO**), toda vez que de las atribuciones que les confiere la *Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República (LOFGR)*, el *Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (RLOPGR)* y demás normatividad aplicable.

En ese sentido, dichas unidades precisaron que, de la búsqueda exhaustiva, minuciosa a sus archivos y bases de datos, localizaron **272** carpetas de investigación iniciadas por los delitos previstos en el artículo 113, fracción III del Código Fiscal de la Federación, en el periodo comprendido de 2014 a febrero de 2022.

Es necesario precisar que en junio de 2008 se materializó la Reforma Constitucional de Seguridad y Justicia, que implicó cambios profundos a diez artículos de la Constitución, siete de ellos en materia penal (6 al 22), lo cual sentó las bases para el tránsito de un modelo inquisitivo a uno acusatorio de justicia penal democrático en México, ad hoc con estándares de derechos humanos constitucionalmente reconocidos, el Poder Legislativo estableció un plazo de ocho años para su implementación por parte de las instituciones relacionadas con el funcionamiento del nuevo Sistema Penal Acusatorio, por lo cual la meta se fijó para junio de 2016; por tales razones, es que en el ánimo de favorecer su derecho de acceso a la información, se otorga la estadística relacionada con **carpetas de investigación iniciadas** a partir de 2014, año en que se inicia el módulo estadístico institucional de carpetas de investigación, que permite desagregar la información por delito.

Ahora bien, respecto al nivel de desglose solicitado sobre denuncias recibidas, es importante resaltar que debido a que la información estadística contenida en los sistemas institucionales de esta Fiscalía General, es susceptible de acceso en los términos en los que esta se encuentra capturada en las propias plataformas informáticas bajo rubros ya preestablecidos y características generales, no fue posible lograr su identificación.

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, +52 (55) 5346 - 0000 Ext. 505727 / www.gob.mx/fgr

1



FGR
FISCALÍA GENERAL
DE LA REPÚBLICA

FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/002166/2022
Asunto: Entrega de información en medio electrónico.

Finalmente, se hace de su conocimiento que lo señalado en el presente oficio se entrega de conformidad con lo estipulado en el párrafo cuarto del artículo 130 de la LFTAIP, el cual señala que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos en el formato en el que se localice, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se halle, tal y como acontece en la especie.

Si derivado de la respuesta a su solicitud de información le surge alguna duda, puede acudir a esta Unidad de Transparencia y Apertura Gubernamental, ubicada en Avenida de los Insurgentes, número 20, piso 23, Colonia Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc, C.P. 06700 en la Ciudad de México; llamar al teléfono (55) 5346 0000, extensiones 505724 y 505716; o bien, escribimos al correo electrónico leydetransparencia@pgr.gob.mx, en donde con gusto le atenderemos.

Sin otro particular, se hace propicia la ocasión para enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
UNIDAD DE TRANSPARENCIA
Y APERTURA GUBERNAMENTAL
FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

Vo. Bo. Lic. MACC.
Revisión: Lic. JOGE
Elaboró: C. A.J.F.

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, +52 (55) 5346 - 0000 Ext. 505727 / www.gob.mx/fgr

2



FGR
FISCALÍA GENERAL
DE LA REPÚBLICA

FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/002077/2022
Asunto: Entrega de información en medio electrónico.

Ciudad de México, a 04 de abril de 2022.
"2022: Año de Ricardo Flores Magón".

FOLIO. - 330024622000879.
PRESENTE

Con fundamento en lo establecido en el artículo 6° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (**CPEUM**); 1°, 2, 61, 121, 134 y 135 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (**LFTAI**); así como el Acuerdo A/072/16, por el cual se crea la Unidad de Transparencia y Apertura Gubernamental (**UTAG**); en relación con su **solicitud de acceso a la información**, dirigida a la **Fiscalía General de la República (FGR)**, consistente en:

*"Informe el número de **querrelas recibidas** por los delitos establecidos dentro del **artículo 113 fracción tercera del código fiscal de la federación** durante el periodo comprendido del **01 de enero del 2014 al 20 de febrero del año 2022**". (Sic)*

De esta manera, la **OM**, a través de la Dirección General de Planeación y Proyectos Estratégicos, manifestó no contar con el nivel de detalle requerido en los sistemas institucionales con los que se cuenta; no obstante, atendiendo las facultades que tiene conferidas, procedió a requerir la información a las áreas sustantivas competentes, tales como la Fiscalía Especializada de Control Competencial (**FECOC**), la Fiscalía Especializada en Control Regional (**FECOR**) y la Fiscalía Especializada en Materia de Delincuencia Organizada (**FEMDO**), toda vez que de las atribuciones que les confiere la **Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República (LOFGR)**, el **Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (RLOPGR)** y demás normatividad aplicable.

En ese sentido, dichas unidades precisaron que, de la búsqueda exhaustiva, minuciosa a sus archivos y bases de datos, localizaron **1034** carpetas de investigación iniciadas por los delitos previstos en el artículo 113, fracción III del Código Fiscal de la Federación, en el periodo comprendido de 2014 a febrero de 2022.

Es necesario precisar que en junio de 2008 se materializó la Reforma Constitucional de Seguridad y Justicia, que implicó cambios profundos a diez artículos de la Constitución, siete de ellos en materia penal (6 al 22), lo cual sentó las bases para el tránsito de un modelo inquisitivo a uno acusatorio de justicia penal democrático en México, ad hoc con estándares de derechos humanos constitucionalmente reconocidos, el Poder Legislativo estableció un plazo de ocho años para su implementación por parte de las instituciones relacionadas con el funcionamiento del nuevo Sistema Penal Acusatorio, por lo cual la meta se fijó para junio de 2016; por tales razones, es que en el ánimo de favorecer su derecho de acceso a la información, se otorga la estadística relacionada con **carpetas de investigación iniciadas** a partir de 2014, año en que se inicia el módulo estadístico institucional de carpetas de investigación, que permite desagregar la información por delito.

Ahora bien, respecto al nivel de desglose solicitado sobre querrelas recibidas, es importante resaltar que debido a que la información estadística contenida en los sistemas institucionales de esta Fiscalía General, es susceptible de acceso en los términos en los que ésta se encuentra capturada en las propias plataformas informáticas bajo rubros ya preestablecidos y características generales, no fue posible lograr su identificación.

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, +52 (55) 5346 - 0000 Ext. 505727 / www.aob.mx/fgr



FGR
FISCALÍA GENERAL
DE LA REPÚBLICA

FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/002077/2022
Asunto: Entrega de información en medio electrónico.

Finalmente, se hace de su conocimiento que lo señalado en el presente oficio se entrega de conformidad con lo estipulado en el párrafo cuarto del artículo 130 de la LFTAIP, el cual señala que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos en el formato en el que se localice, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se halle, tal y como acontece en la especie.

Si derivado de la respuesta a su solicitud de información le surge alguna duda, puede acudir a esta Unidad de Transparencia y Apertura Gubernamental, ubicada en Avenida de los Insurgentes, número 20, piso 23, Colonia Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc, C.P. 06700 en la Ciudad de México; llamar al teléfono (55) 5346 0000, extensiones 505724 y 505716; o bien, escribimos al correo electrónico leydetransparencia@pgr.gob.mx, en donde con gusto le atenderemos.

Sin otro particular, se hace propicia la ocasión para enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
UNIDAD DE TRAN <mailto:leydetransparencia@pgr.gob.mx>
Y APERTURA GUBERNAMENTAL
FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

Vo. Bo. Lic. MACC.
Revisión: Lic. JCGE.
Elaboró: C. AJF.

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, +52 (55) 5346 - 0000 Ext. 505727 / www.aob.mx/far

A4 Informe de la Fiscalía General de la República



FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/002167/2022
Asunto: Entrega de información en medio electrónico.

Ciudad de México, a 04 de abril de 2022.
"2022: Año de Ricardo Flores Magón".

FOLIO. - 330024622000880.
PRESENTE

Con fundamento en lo establecido en el artículo 6° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); 1°, 2, 61, 121, 134 y 135 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIIP); así como el Acuerdo A/072/16, por el cual se crea la Unidad de Transparencia y Apertura Gubernamental (UTAG); en relación con su **solicitud de acceso a la información**, dirigida a la **Fiscalía General de la República (FGR)**, consistente en:

"Informe el número de **querellas presentadas** ante esta institución por los delitos establecidos dentro del artículo **113 bis del código fiscal de la federación** durante el periodo comprendido del **17 de mayo del año 2019 al día 28 de febrero del año 2022**". (Sic)

De esta manera, la **OM**, a través de la Dirección General de Planeación y Proyectos Estratégicos, manifestó no contar con el nivel de detalle requerido en los sistemas institucionales con los que se cuenta; no obstante, atendiendo las facultades que tiene conferidas, procedió a requerir la información a las áreas sustantivas competentes, tales como la Fiscalía Especializada de Control Competencial (**FECOC**), la Fiscalía Especializada en Control Regional (**FECOR**) y la Fiscalía Especializada en Materia de Delincuencia Organizada (**FEMDO**), toda vez que de las atribuciones que les confiere la *Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República (LOFGR)*, el *Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (RLOPGR)* y demás normatividad aplicable.

En ese sentido, dichas unidades precisaron que, de la búsqueda exhaustiva, minuciosa a sus archivos y bases de datos, localizaron **272** carpetas de investigación iniciadas por los delitos previstos en el artículo 113, fracción III del Código Fiscal de la Federación, en el periodo comprendido de 2014 a febrero de 2022.

Es necesario precisar que en junio de 2008 se materializó la Reforma Constitucional de Seguridad y Justicia, que implicó cambios profundos a diez artículos de la Constitución, siete de ellos en materia penal (6 al 22), lo cual sentó las bases para el tránsito de un modelo inquisitivo a uno acusatorio de justicia penal democrático en México, ad hoc con estándares de derechos humanos constitucionalmente reconocidos, el Poder Legislativo estableció un plazo de ocho años para su implementación por parte de las instituciones relacionadas con el funcionamiento del nuevo Sistema Penal Acusatorio, por lo cual la meta se fijó para junio de 2016; por tales razones, es que en el ánimo de favorecer su derecho de acceso a la información, se otorga la estadística relacionada con **carpetas de investigación iniciadas** a partir de 2014, año en que se inicia el módulo estadístico institucional de carpetas de investigación, que permite desagregar la información por delito.

Ahora bien, respecto al nivel de desglose solicitado sobre querellas recibidas, es importante resaltar que debido a que la información estadística contenida en los sistemas institucionales de esta Fiscalía General, es susceptible de acceso en los términos en los que ésta se encuentra capturada en las propias plataformas informáticas bajo rubros ya preestablecidos y características generales, no fue posible lograr su identificación.

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, +52 (55) 5346 - 0000 Ext. 505727 / www.aob.mx/far



FGR
FISCALÍA GENERAL
DE LA REPÚBLICA

FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/002167/2022
Asunto: Entrega de información en medio electrónico.

Finalmente, se hace de su conocimiento que lo señalado en el presente oficio se entrega de conformidad con lo estipulado en el párrafo cuarto del artículo 130 de la LFTAIP, el cual señala que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos en el formato en el que se localice, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se halle, tal y como acontece en la especie.

Si derivado de la respuesta a su solicitud de información le surge alguna duda, puede acudir a esta Unidad de Transparencia y Apertura Gubernamental, ubicada en Avenida de los Insurgentes, número 20, piso 23, Colonia Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc, C.P. 06700 en la Ciudad de México; llamar al teléfono (55) 5346 0000, extensiones 505724 y 505716; o bien, escribimos al correo electrónico leydetransparencia@pgr.gob.mx, en donde con gusto le atenderemos.

Sin otro particular, se hace propicia la ocasión para enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
UNIDAD DE TRANSPARENCIA
Y APERTURA GUBERNAMENTAL
FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

Vo. Bo. Lic. MACC.
Revisión: Lic. JOGE.
Elaboró: C. AJF.

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, +52 (55) 5346 – 0000 Ext. 505727 / www.gob.mx/fgr

2

A5 Informe del Consejo de la Judicatura Federal



CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL.
COORDINACIÓN DE ASESORES DE LA PRESIDENCIA.
DIRECCIÓN GENERAL DE GESTIÓN JUDICIAL.

"2021, Año de la Independencia"
OFICIO CJF/CAP/DGGJ/STG/6401/2021.
Ciudad de México, 01 de diciembre de 2021.

Lic. Valeria Soberanis Kurczyn
Secretaria para el Trámite de Solicitudes de
Acceso a la Información.
P r e s e n t e.

En atención al oficio UT/STSAI/8693/2021-330030421001281-JR, por el que solicita se atienda la petición contenida en éste, hago de su conocimiento que de una búsqueda en la base de datos del Sistema Integral de Seguimiento de Expedientes (SISE), por "*Fecha de sentencia o fin de instancia*", "*Fecha de fallo*" o "*Fecha sentencia procedimiento abreviado*", en un periodo del uno de diciembre de dos mil diecisiete al treinta de noviembre de dos mil veintiuno, en el tipo de asunto "*causa penal*" en los Juzgados de Distrito y "*proceso penal acusatorio*" en los Centros de Justicia Penal Federal, ambos de la República Mexicana, de inculcados e imputados que en etapa de sentencia el "*Género(s) de delito(s) no catalogado(s)*", "*Tipo de delito(s) específicos*" o "*Modalidades del delito no catalogadas*", contengan "*peculado*" y el Sentido de la sentencia, fallo o procedimiento abreviado contengan "*Condenatoria*", se obtuvieron un total de 89 inculcados y 18 imputados.

Cabe señalar que los datos proporcionados únicamente tienen carácter informativo, ya que pueden sufrir variación si los órganos jurisdiccionales realizan correcciones o actualización en la captura.

Sin otro motivo, le expreso las seguridades de mi atenta consideración.

Atentamente

Mtro. Christian D. Amézquita González
Secretario Técnico "A" de la
Dirección General de Gestión Judicial

Actividad	Nombre del Servidor Público	Cargo
Revisó:	Lic. Raúl Daniel Chablé Hau	Director de Área
Elaboró:	Lic. Jazmin Fernanda Hernández Surtano	Jefe de Departamento

TRANSPARENCIA

Volante Interno
14077/2021

Página 1 de 1

Firmado por: CHRISTIAN DAVID AMEZQUITA G.
No. serie: 54173914179165102763739452532495617765507379991
Fecha: 01/12/2021 05:21:58.6607546 p. m.

efka3c3g9PgqheCVFmMqruT2NKGCCQKpUmofZ3HHuik=

**RESPUESTA A LAS SOLICITUDES DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LAS
UNIVERSIDADES, QUE FUERON EMITIDAS A TRAVÉS DE LA PLATAFORMA
NACIONAL DE TRANSPARENCIA**



AGUASCALIENTES, AGUASCALIENTES, A DIECISÉIS DE DICIEMBRE DE DOS MIL VEINTIDÓS. VISTA LA SOLICITUD NÚMERO 010055122000139 REGISTRADA ANTE EL SISTEMA DE SOLICITUDES DE INFORMACIÓN DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES DE LA PLATAFORMA NACIONAL DE TRANSPARENCIA SISAI 2.0, PRESENTADA A LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE AGUASCALIENTES POR LJTP2020 LJTP2020 LJTP2020 CON FECHA DE ASIGNACIÓN TRECE DE DICIEMBRE DE DOS MIL VEINTIDÓS, EN LA QUE SOLICITA TEXTUALMENTE: -----

----- "QUE INFORME EL NÚMERO DE LICENCIATURAS QUE IMPARTEN EN SU CASA DE ESTUDIOS Y EL NOMBRE DE LAS LICENCIATURAS EN LAS QUE SE IMPARTE LA MATERIA DE ÉTICA." (SIC) SE ACUERDA LO SIGUIENTE: -----

----- TÉNGASE POR RECIBIDA LA SOLICITUD DE REFERENCIA, ÁBRASE EXPEDIENTE Y REGÍSTRESE EN EL LIBRO DE GOBIERNO CON EL NÚMERO QUE LE CORRESPONDA, SIENDO ESTE EL NÚMERO DE EXPEDIENTE INTERNO PAI/139.000139.22, ASÍ MISMO, DE CONFORMIDAD CON LOS ARTÍCULOS 105 Y 106 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES Y DEL ARTÍCULO 125 DE LA LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA SE SEÑALA COMO MEDIO PARA OÍR Y RECIBIR NOTIFICACIONES A TRAVÉS DEL SISTEMA DE SOLICITUDES DE ACCESO LA INFORMACIÓN DE LA PLATAFORMA NACIONAL DE TRANSPARENCIA. CONSECUENTEMENTE, Y CON FUNDAMENTO EN LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 121, 122, 123, 124, Y 126 LA LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA Y ARTÍCULO 71 DE LA LEY DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES Y SUS MUNICIPIOS SE RESUELVE LO SIGUIENTE: -----

----- ACUERDO: -----

----- "SE HACE SABER AL SOLICITANTE QUE EL DEPARTAMENTO DE DESARROLLO CURRICULAR ADSCRITO A LA DIRECCIÓN GENERAL DE DOCENCIA DE PREGRADO DE LA UNIVERSIDAD MANIFIESTA QUE LA INFORMACIÓN QUE REQUIERE PODRÁ CONSULTARLA EN EL ARCHIVO QUE SE ADJUNTA"-----

----- ASÍ LO PROVEYÓ Y FIRMA EL SUSCRITO MEAP. ENRIQUE JIMÉNEZ DE LA HOYA, TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA DE LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE AGUASCALIENTES Y PRESIDENTE DEL COMITÉ DE TRANSPARENCIA. -----





UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE AGUASCALIENTES
SOLICITUD DE TRANSPARENCIA No. 139.000139.22

En respuesta a la solicitud de transparencia No. 139.000139.22, que textualmente dice:

"que informe el número de licenciaturas que imparten en su casa de estudios y el nombre de las licenciaturas en las que se imparte la materia de ética"

Al respecto, le informo lo siguiente:

Número de licenciaturas que imparten en su casa de estudios: 63

Nombre de las licenciaturas en las que se imparte la materia de ética:

1. Ing. en Agronomía
2. Ing. en Alimentos
3. Médico Veterinario Zootecnista
4. Ing. Bioquímica
5. Ing. en Computación Inteligente
6. Ing. en Electrónica
7. Ing. en Sistemas Computacionales
8. Ing. Industrial Estadístico
9. Lic. en Biología
10. Lic. en Biotecnología
11. Lic. en Informática y Tecnologías Computacionales
12. Lic. en Matemáticas Aplicadas
13. Químico Farmacéutico Biólogo
14. Ing. Automotriz
15. Ing. Biomédica
16. Ing. en Diseño Mecánico
17. Ing. en Energías Renovables
18. Ing. en Manufactura y Automatización Industrial
19. Ing. Robótica
20. Lic. en Cultura Física y Deporte
21. Lic. en Enfermería
22. Lic. en Nutrición
23. Lic. en Optometría
24. Lic. en Terapia Física
25. Médico Cirujano
26. Médico Estomatólogo
27. Arquitectura
28. Ing. Civil
29. Lic. en Diseño de Interiores
30. Lic. en Diseño de Moda en Indumentaria y Textiles
31. Lic. en Diseño Gráfico
32. Lic. en Diseño Industrial
33. Lic. en Urbanismo
34. Contador Público
35. Lic. en Administración de Empresas
36. Lic. en Administración de la Producción y Servicios
37. Lic. en Administración Financiera
38. Lic. en Comercio Internacional
39. Lic. en Economía
40. Lic. en Gestión Turística
41. Lic. en Mercadotecnia
42. Lic. en Relaciones Industriales
43. Lic. en Administración y Gestión Fiscal de PyMes
44. Lic. en Agronegocios
45. Lic. en Comercio Electrónico
46. Lic. en Logística Empresarial
47. Lic. en Asesoría Psicopedagógica
48. Lic. en Ciencias Políticas y Administración Pública
49. Lic. en Comunicación Corporativa Estratégica
50. Lic. en Comunicación e Información
51. Lic. en Derecho
52. Lic. en Docencia del Francés y Español como Lenguas Extranjeras
53. Lic. en Docencia del Idioma Inglés
54. Lic. en Filosofía
55. Lic. en Historia
56. Lic. en Psicología
57. Lic. en Sociología
58. Lic. en Trabajo Social
59. Lic. en Actuación

60. Lic. en Artes Cinematográficas y Audiovisuales
61. Lic. en Estudios del Arte y Gestión Cultural
62. Lic. en Letras Hispánicas
63. Lic. en Música

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México



UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA

Asunto: INFORME DE RESPUESTA
Folio. - PNT/020068222000245

Mexicali, B.C., a 05 de enero de 2023

Estimado Solicitante:

Anteponiendo un cordial saludo, con fundamento en los artículos 55, 56 fracción II y 125 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California; se procede a dar respuesta a la solicitud de información con No. Folio PNT/020068222000245, recibida por conducto de la Plataforma Nacional de Transparencia, donde requiere conocer lo siguiente:

"Que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética." (sic)

Bajo este contexto, se pone a su disposición el hipervínculo electrónico que lo dirige al portal de internet de la Coordinación General de Formación Profesional de la Universidad Autónoma de Baja California <http://web.uabc.mx/formacionbasica/programaseducativos.html>, cuyo apartado denominado "programas educativos" concentra todos y cada uno de los programas educativos con los que cuenta esta casa de estudios, para que de su libre y consulta análisis pueda conocer las unidades de aprendizaje (asignaturas) por etapa de formación, que conforman cada plan de estudios.

Cabe señalar que se pone a su disposición, únicamente la información que es generada, obtenida, adquirida, transformada o en posesión de los archivos de esta casa de estudios, en estricto apego a lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública para el Estado de Baja California.

En caso de inconformidad: Cuenta con un plazo de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente de la fecha de notificación de la presente respuesta; para presentar recurso de revisión ante el Instituto de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales del Estado de Baja California, a través de la Plataforma Nacional de Transparencia, <http://www.plataformadetransparencia.org.mx/>, en la sección denominada "Quejas de Respuestas", o bien, en forma escrita o mediante escrito libre, en el domicilio del Instituto.

Dudas o aclaraciones: Si tiene alguna duda sobre el derecho de acceso a la información y/o de protección de datos personales o del proceso para presentar su inconformidad en contra de la presente respuesta, le sugerimos llamar al teléfono 686-551-82-32, o escribirnos al correo electrónico staip@uabc.edu.mx, donde con mucho gusto le atenderemos.

Sin otro particular, esperamos que la información le sea de utilidad.

ATENTAMENTE

"POR LA REALIZACIÓN PLENA DEL SER"
COORDINADORA

KARINA CÁRDENAS RODRÍGUEZ





Universidad Autónoma
de Baja California Sur
Sabiduría como meta, patria como destino

UNIDAD DE TRANSPARENCIA
Y ACCESO A LA INFORMACIÓN

Oficio UTAI-010/2023
La Paz, B.C.S., a 26 de enero de 2023

N° DE SOLICITUD: 030078822000088
SOLICITANTE: ljtp2020 ljtp2020 ljtp2020
PRESENTE. -

En atención a su solicitud de información, de conformidad con el artículo 31 y 133 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información del Estado de Baja California Sur, en la que solicita lo siguiente:

"... informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética..."

Por lo anterior, con fundamento en el artículo 53 fracción VIII del Estatuto General Universitario, se anexa al presente el oficio número DDIE-009/2023, remitido por el Director de Docencia e Investigación Educativa, mediante el cual da respuesta a su solicitud.

Sin otro particular, me despido de usted enviándole un afectuoso y cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Sabiduría Como Meta, Patria Como Destino"

C.P. Soledad del Carmen Aramburo Montalvo
Contralora y Enlace de la Unidad de Transparencia y
Acceso a la información de la Universidad Autónoma de
Baja California Sur

C.c.p. Archivo

Carretera al Sur Km 55
La Paz, BCS

Apartado Postal 19-B
Código Postal 23080

Tel. 01 (612) 12 38800,
extensión 1014



Universidad Autónoma
de Baja California Sur
Sabiduría como meta, patria como destino



DIRECCIÓN DE DOCENCIA
E INVESTIGACIÓN EDUCATIVA

OFICIO NÚM.: DDIE-009/2023
26 de enero de 2023

C.P. Soledad del Carmen Aramburo Montalvo
Contralora y enlace de la Unidad de Transparencia
Y acceso a la Información

Con el gusto de saludarla, le anexamos información solicitada mediante Oficio UTAI-207/2022 donde se pide el nombre de las licenciaturas que dentro de su plan de estudios se imparte la materia de ética.

C.c.p. Archivo

Carretera al Sur Km 5.5
La Paz, BCS

Apartado Postal 19-B
Código Postal 23080

Tel. 612 12 38800.
extensión 2100



Universidad Autónoma
de Baja California Sur

Tabasco como meta, patria como destino



DIRECCIÓN DE DOCENCIA
E INVESTIGACIÓN EDUCATIVA

Licenciaturas que consideran dentro de su plan de estudios la materia de ética

1. Lic. en Ciencias Ambientales
2. Ing. en Pesquerías
3. Ing. en Fuentes de Energía Renovable
4. Ing. en Prevención de Desastres y Protección Civil
5. Ing. en Desarrollo de Software
6. Ing. en Tecnología Computacional
7. Lic. en Administración de Tecnologías de la Información
8. TSU Administración de Tecnologías de la Información
9. Ing. Agrónomo
10. Ing. en Producción Animal
11. Lic. Gestión del Turismo Alternativo
12. Lic. en Enseñanza en Lenguas Extranjeras
13. Lic. Gestión de la Producción Agropecuaria
14. Lic. en Negocios e Innovación Económica
15. Lic. en Economía

Carretera al Sur Km 5.5
La Paz, BCS

Apartado Postal 19-B
Código Postal 23080

Tel. 612 12 38800,
extensión 2100



UACAM
Universidad Autónoma de Campeche

RESPUESTA A SOLICITUD DE
ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA



Unidad de
Transparencia

ANTECEDENTES			
FECHA DE REGISTRO PNT: 12/12/2022		FOLIO DE REGISTRO PNT: 040085600009922	
FECHA DE RECEPCIÓN UAC: 13/12/2022		FECHA DE NOTIFICACIÓN UAC: 12/01/2023	
MEDIO DE PRESENTACIÓN: Plataforma Nacional de Transparencia (SISAI/PNT)			
NOTORIA INCOMPETENCIA:	PREVENCIÓN:	RESPUESTA:	X
FECHA DE VENCIMIENTO DEL PLAZO UAC: 23/01/2023			
MEDIO PARA RECIBIR NOTIFICACIONES: Email		MEDIO DE ENTREGA: Electrónica	

PRIMERO. DESCRIPCIÓN DE LA SOLICITUD:

En atención a que se recibió la Solicitud de Acceso a la Información Pública; vía Plataforma Nacional de Transparencia, a la que se le marcó con el folio No. 040085600009922, la persona solicitante requirió a la Universidad Autónoma de Campeche lo siguiente:

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética.." (Sic)

SEGUNDO. COMPETENCIA DEL SUJETO OBLIGADO:

Esta Unidad de Transparencia de la Universidad Autónoma de Campeche es competente para resolver su solicitud de acceso a la información con fundamento en lo establecido en los artículos 44, 45 fracción XIV, 51 fracciones II y V y 125 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Campeche, y los artículos 26 fracciones V, VIII y IX y 62 de los Lineamientos de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la Universidad Autónoma de Campeche y los artículos 81, 83 fracciones II y IV del Estatuto Orgánico de la Universidad Autónoma de Campeche.

TERCERO. PLAZO:

Para los efectos del cómputo de los plazos, en materia de transparencia y acceso a la información pública, toda solicitud presentada después de las 15:00 horas de un día hábil o en cualquier hora de un día inhábil se tendrá por recibida al día hábil siguiente.

En consecuencia, y toda vez que la solicitud con folio No. 040085600009922 se registró oficialmente a las 13:16 horas del día 12/12/2022, esta quedó recibida por la Universidad Autónoma de Campeche el día 13/12/2022 de conformidad con el Calendario Escolar 2022-2023 vigente; donde se puede apreciar que los días 12/12/2022, y el periodo del 19/12/2022 al 30/12/2022 fue considerado inhábil por la Universidad; por lo que, esta Unidad de Transparencia se encuentra en tiempo y forma para resolver el presente asunto.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CAMPECHE
Ciudad Universitaria, Torre de Rectoría #108
Av. Agustín Melgar S/N entre Calle 20 y Juan de la Barrera.
Col. Buenavista. CP 24039, San Francisco de Campeche, Campeche, México
Tel. 9818119800 Ext. 1110108, <https://transparencia.uacam.mx/>



Tabasco.



UACAM
Universidad Autónoma de Campeche

RESPUESTA A SOLICITUD DE
ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA



**Unidad de
Transparencia**

CUARTO. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN:

Que efectuado el análisis de la petición, se determina que la información requerida es pública en términos del artículo 6º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; los artículos 23, 25 y 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; los artículos 7 y 10 de la Ley General de Archivos; los artículos 44, 45; fracción XIV, 133, 136 y 138 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Campeche; y los artículos 7, 10, 12, 13, 68, 69 y 73 de los Lineamientos de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la Universidad Autónoma de Campeche y los artículos 3; fracciones I, y V, 5, 8; fracciones VIII, de la Ley Orgánica de la Universidad Autónoma de Campeche; los artículos 3º; fracciones XIV, 4º, 7º; fracción VIII del Estatuto Orgánico de la Universidad Autónoma de Campeche, razón por la cual procede el acceso a la información como se encuentra disponible en los archivos de éste Sujeto Obligado.

QUINTO. RESPUESTA:

Que, luego del análisis de la solicitud planteada, la Unidad de Transparencia determinó que esta consta de UNA (1) interrogante; que señala lo siguiente:

1. Informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética"

Me permito presentarle el siguiente listado:

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CAMPECHE
Ciudad Universitaria, Torre de Rectoría #108
Av. Agustín Melgar S/N entre Calle 20 y Juan de la Barrera.
Col. Buenavista. CP 24039, San Francisco de Campeche, Campeche, México
Tel. 9818119800 Ext. 1110108, <https://transparencia.uacam.mx/>





FACULTAD	PROGRAMA EDUCATIVO
INGENIERÍA	Licenciatura como Ingeniero en Sistemas Computacionales.
	Licenciatura como Ingeniero en Mecatrónica.
	Licenciatura como Ingeniero Civil y Administrador.
	Licenciatura con Ingeniero en Tecnología de Software
	Licenciatura como Ingeniero en Mecánico Eléctrico.
CONTADURÍA	Licenciatura en Administración y Finanzas
	Licenciatura en Administración de PyMES
MEDICINA	Licenciatura como Médico Cirujano
	Licenciatura en Nutrición
BIOQUÍMICA	Licenciatura como Químico Farmacéutico Biólogo
	Licenciatura como Ingeniero Bioquímico Ambiental
	Licenciatura como Ingeniero en Alimentos y Biotecnología
	Licenciatura como Biólogo
DERECHO	Licenciatura en Derecho
SOCIALES	Licenciatura en Ciencias Sociales y Administración Pública
	Licenciatura en Antropología
	Licenciatura en Enfermería
ENFERMERÍA	Licenciatura en Fisioterapia
	Licenciatura en Gerontología
	Licenciatura como Médico Veterinario Zootecnista

(SISAI 2.0) de la Plataforma Nacional de Transparencia, así como al correo electrónico designado por la persona solicitante en su Solicitud de Acceso a la Información registrada en la Plataforma Nacional de Transparencia con el folio No. 040085600009922. El original de esta respuesta deberá integrarse al expediente formado con motivo de la solicitud de cuenta.



Uni



UACAM
Universidad Autónoma de Campeche

RESPUESTA A SOLICITUD DE
ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA



**Unidad de
Transparencia**

SÉPTIMO. RECOMENDACIÓN:

Asimismo, se le informa a la persona solicitante que si se considera afectada por esta resolución, tiene el derecho a interponer el recurso de revisión correspondiente ante la Comisión de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Campeche (COTAIEPC), en un plazo de 15 días hábiles siguientes a aquél en que se haga la notificación respectiva, conforme a lo establecido en los artículos 146, 147 y 148 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Campeche y 80, 81, 82 y 83 de los Lineamientos de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la Universidad Autónoma de Campeche.

De la misma manera se le hace saber a la persona peticionaria que puede solicitar asesoría a la Comisión de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Campeche desde su portal de internet: www.cotaiepc.org.mx, y/o a través del correo electrónico: cotaiepc@cotaiepc.org.mx, y/o por vía telefónica al número 01 (800) 122 23 72, y/o en las oficinas de dicho organismo garante que se encuentran ubicadas en: Avenida Héroes de Nacozari No. 220, Colonia Ampliación Cuatro Caminos, San Francisco de Campeche, Campeche, México.

Así lo resolvió y firma la Licenciada Jazmin Marlene Dávila Pérez, Titular de la Unidad de Transparencia de la Universidad Autónoma de Campeche el día 12 de enero de 2023.

ATENTAMENTE


LICDA. JAZMIN MARLENE DÁVILA PÉREZ
TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA



UNIDAD DE
TRANSPARENCIA

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CAMPECHE
Ciudad Universitaria, Torre de Rectoría #108
Av. Agustín Melgar S/N entre Calle 20 y Juan de la Barrera,
Col. Buenavista, CP 24039, San Francisco de Campeche, Campeche, México
Tel. 9818119800 Ext. 1110108, <https://transparencia.uacam.mx/>



OFICIO: UACM/UT/134/2023

Ciudad de México, 11 de enero, 2023

Asunto: respuesta a la solicitud **090166422000826**

SOLICITANTE DE INFORMACIÓN

Me refiero a la solicitud de acceso a la información pública con folio **090166422000826** la cual se requiere la siguiente información:

"...que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética..."

Al respecto, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 1, 2, 3, 4, 7 último párrafo, 8, 10, 11 y 13, 212 y 213 de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Rendición de Cuentas de la Ciudad de México se da respuesta a través de correo electrónico de fecha 09 de enero 2023 enviado por el **Mtro. César Enrique Fuentes Hernández**, Coordinador Académico, informando lo siguiente;

La asignatura de ética se imparte en las siguientes:

- 1.- Licenciatura en Comunicación y Cultura.**
Ética y Comunicación.
- 2.- Licenciatura en Filosofía e Historia de las Ideas**
Ética.
Ética contemporánea.
- 3.- Licenciatura en Ciencias Ambientales**
Fundamentos de ética.

De igual manera, se le informa que, en caso de no estar conforme con la presente respuesta, cuenta con el término de 15 días hábiles a partir de la presente notificación para interponer el recurso de revisión mediante los siguientes medios:

Universidad Autónoma de Tabasco

- De manera directa: ante el Instituto de Transparencia, Acceso a la Información Pública, Protección de Datos Personales y Rendición de Cuentas de la Ciudad de México, o en la Unidad de Transparencia de esta Universidad Autónoma de la Ciudad de México.
- Por correo certificado, a las siguientes direcciones: en calle La morena número 865, esquina Cuauhtémoc, Colonia Narvarte Poniente, Ciudad de México, C.P. 03020, Alcaldía Benito Juárez o en la Unidad de Transparencia de este sujeto obligado ubicado en la Calle
- Dr. Salvador García Diego, número 170 planta baja, Colonia Doctores, Alcaldía Cuauhtémoc, Ciudad de México, C.P. 06720; o bien,
- Por medios electrónicos: recursoderevision@infodf.org.mx, o unidad.transparencia@uacm.edu.mx y/o mediante la propia Plataforma Nacional de Transparencia o Sistema INFOMEXCDMX.



DEPENDENCIA: **UNIDAD DE TRANSPARENCIA**

Chapingo, México, a 31 de enero de 2023

APRECIABLE SOLICITANTE

En atención a su solicitud **330031722000217**, y con fundamento en el Título Séptimo de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, se otorga el acceso a la información que obra en los archivos de esta Universidad Autónoma de Chapingo, tratando de atender los requerimientos de su solicitud, en la que solicita:

“que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparte la materia de ética.”

La solicitud se remitió a la instancia interna competente para manejar y conservar información relativa al tema de esa naturaleza, siendo la Subdirección de Planes y Programas de Estudio, que mediante oficio SPPE/1/014/2023 del 24 de enero de 2023 informó:

“[...] le informo el programa educativo de nivel licenciatura en el que dentro de sus Plan de Estudios se imparte la asignatura de Ética, siendo el siguiente:

“1. Asignatura: Ética y Comunicación Empresarial, Programa Educativo: Ingeniería en Irrigación, se imparte en el Segundo Semestre de 4º. Año.4

Adicionalmente le informo que la asignatura de Ética también se imparte en el Programa Educativo de la Preparatoria Agrícola en el Segundo Semestre de 2º. Año.”

La información antes referida es otorgada en el marco de lo establecido por los Lineamientos para el Acceso a la Información de la UACH y las Leyes General y Federal de Acceso a la Información Pública.

De no encontrarse satisfecho con la presente respuesta, podrá Usted presentar su inconformidad a través del Recurso de Revisión en los términos previstos en los artículos 142, 143 y 144 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, y en los artículos 147, 148 y 149 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Sin más por el momento, nos ponemos a su disposición para atender sus peticiones en esta plataforma, o en nuestro correo enlace_transparencia@correo.chapingo.mx.

ATENTAMENTE

UNIDAD DE TRANSPARENCIA

Universidad Autónoma de Chiapas



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CHIAPAS
DIRECCIÓN GENERAL DE DOCENCIA Y SERVICIOS ESCOLARES
DIRECCIÓN DE SERVICIOS ESCOLARES



Tuxtla Gutiérrez, Chiapas
16 de diciembre de 2022
Oficio No. DSE/CE/4872/2022

MTRO. FELIPE ALEJANDRO ZAVALA-PARADA
DIRECTOR GENERAL DE DOCENCIA Y SERVICIOS ESCOLARES
P R E S E N T E

Estimado Mtro., en atención al oficio DGDSE/3201/2022, mediante el cual envía el oficio UT/363/2022, suscrito por el Lic. Alfredo Moreno Ocaña, Jefe de la Unidad de Transparencia, referente a la solicitud con número de folio 070136922000126, en relación al acceso a la información pública, mediante el cual se solicita:

"Que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética."

Por lo anterior, me permito informarle lo siguiente:

Dentro de la oferta académica de licenciaturas o pregrado que ofrece la Universidad Autónoma de Chiapas, la asignatura "Ética" está inmersa en el plan de estudios correspondiente a la Licenciatura en Filosofía, la cual es ofertada de forma presencial en la Facultad de Humanidades, campus VI.

Cabe mencionar que, dentro de los planes de estudios, la "Ética" tiene relación con otras disciplinas en distintos sectores, por lo que a continuación se informa su participación como asignatura en las siguientes licenciaturas:

- En el plan de estudios de la Licenciatura en Contaduría, está integrada la asignatura "**Ética y Responsabilidad Social de la Contaduría**", la cual se imparte de forma presencial en la Facultad de Contaduría y Administración, Campus I, Facultad de Negocios Campus IV, Escuela de Contaduría y Administración Campus VII, Facultad de Ciencias Administrativas Campus VIII y Escuela de Ciencias Administrativas Campus IX.
- En el plan de estudios de la Licenciatura en Administración, está integrada la asignatura "**Ética y Responsabilidad Social**", la cual se imparte de forma presencial en la Facultad de Contaduría y Administración, Campus I, Facultad de Ciencias de la Administración Campus IV, Escuela de Contaduría y Administración Campus VII, Facultad de Ciencias Administrativas Campus VIII y Escuela de Ciencias Administrativas Campus IX.
- En el plan de estudios de la Licenciatura en Gestión Turística, está integrada la asignatura "**Ética Turística**", la cual se imparte de forma presencial en la Facultad de Contaduría y Administración, Campus I, Facultad de Ciencias de

Cd Universitaria, Carretera Col. Emiliano Zapata Km 8, Rancho San Francisco || Tuxtla Gutiérrez, Chiapas. C.P. 29050 || www.unach.mx
Teléfono (961) 617 80 00 EXT. 8700 || Email: dirse@unach.mx



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CHIAPAS
DIRECCIÓN GENERAL DE DOCENCIA Y SERVICIOS ESCOLARES
DIRECCIÓN DE SERVICIOS ESCOLARES



la Administración Campus IV y Escuela de Ciencias Administrativas Campus IX.

En el plan de estudios de la Licenciatura en Comercio Internacional, está integrada la asignatura "**Ética para los Negocios**", la cual se imparte de forma presencial en la Facultad de Ciencias de la Administración Campus IV.

- En el plan de estudios de la Licenciatura en Ingeniería en Ciencias de los Materiales, está integrada la asignatura "**Ética y Desarrollo profesional**", la cual se imparte de forma presencial en la Facultad de Ingeniería, Campus I.
- En el plan de estudios de la Licenciatura en Comunicación, está integrada la asignatura "**Ética de la Comunicación**", la cual se imparte de forma presencial en la Facultad de Humanidades Campus VI.
- En el plan de estudios de la Licenciatura en Puericultura y Desarrollo Infantil, está integrada la asignatura "Ética Profesional en la Puericultura", la cual se imparte de forma presencial en la Escuela de Humanidades Campus IX.
- En el plan de estudios de la Licenciatura en Derecho, está integrada la asignatura "Deontología y Ética Jurídica", la cual se imparte de forma presencial en la Facultad de Derecho Campus III.

Sin otro particular, le envío un cordial saludo.

C.c.p. Mtro. Felipe Alejandro Zavala Parada, Director General de Docencia y Servicios Escolares.
Mtra. Guadalupe Guillén Díaz, Jefa del Departamento de Control Escolar.
Archivo
GCT/GGD/jjas

Cd Universitaria, Carretera Col. Emiliano Zapata Km 8, Rancho San Francisco || Tuxtla Gutiérrez, Chiapas. C.P. 29050 || www.unach.mx
Teléfono (961) 617 80 00 EXT. 8700 || Email: dise@unach.mx



Chihuahua, Chih., a 04 de enero del año 2023.

Oficio: No. UTUACH/SGG/647/2022
Asunto: Respuesta a solicitud de información
No. **080143322000360**

**CIUDADANO Ijtp2020
PRESENTE.-**

En respuesta a su solicitud de información no. 080143322000360, recibida en la Unidad de Transparencia de la Universidad Autónoma de Chihuahua, con fecha 13 de diciembre del año 2022, en la cual lo que pretende es:

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética."

En mi carácter de Titular de la Unidad de Transparencia de la Universidad Autónoma de Chihuahua y con fundamento en lo que disponen los artículos 3 fracción VII, y 6, segundo párrafo, fracciones I, III y IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 4 fracción II, párrafo segundo, y 150 de la Constitución Política del Estado de Chihuahua; aunado a lo establecido en los artículos 1, 2, 3 fracciones I, II, III, IV, V, VI y IX, 4 fracciones I y VIII, 5, 6, 8, 78 fracciones I, II y VI, y 99 de la Ley Orgánica de la Universidad Autónoma de Chihuahua; 2, 3 fracción IV, 5 fracciones XXVII, XXVIII, XXIX, XXXI y XXXIII, 6, 7, 32 fracción V, y penúltimo párrafo, 33 fracciones I, II, VII, XI y XII, 36 fracciones I, II, III y VII, 37 y 38 fracciones II, VI, IX y X, 40 y 55, primer párrafo, de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública de Chihuahua; 1, 19, fracción II, 23 y 31 del Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales de la Universidad Autónoma de Chihuahua; y en atención a la solicitud identificada con el No. **080143322000360**, me comunico con Usted a efecto de notificarle la respuesta la cual, se desglosa a continuación:

La Dirección Académica de la Universidad Autónoma de Chihuahua proporciona la información requerida, de la siguiente manera:

Univ

3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18



DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
UNIDAD DE ESTADÍSTICA ACADÉMICA
Programas educativos con materias de ética impartidas en ago-dic 2022

DescProgramaEducativo	Materia
CIRUJANO DENTISTA	ETICA
CONTADOR PUBLICO	ETICA
INGENIERO BIOMEDICO	ETICA
INGENIERO EN ECOLOGIA	ETICA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL
INGENIERO ZOOTECNISTA EN SISTEMAS DE PRODUCCION	ETICA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL
LICENCIADO EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS	ETICA
LICENCIADO EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS	ETICA Y VALORES
LICENCIADO EN ADMINISTRACION DE TECNOLOGIAS DE LA INFORMACION Y COMUNICACIONES	ETICA
LICENCIADO EN ADMINISTRACION FINANCIERA	ETICA
LICENCIADO EN ADMINISTRACION FINANCIERA	ETICA Y VALORES
LICENCIADO EN ADMINISTRACION GUBERNAMENTAL	ETICA
LICENCIADO EN ADMINISTRACION GUBERNAMENTAL	ETICA Y VALORES
LICENCIADO EN ADMINISTRACION PUBLICA Y CIENCIA POLITICA	ETICA PROFESIONAL
LICENCIADO EN CIENCIAS DE LA COMUNICACION	ETICA PROFESIONAL
LICENCIADO EN CIENCIAS DE LA INFORMACION	ETICA DE LA INFORMACION
LICENCIADO EN COMUNICACION HUMANA	ETICA PROFESIONAL
LICENCIADO EN DERECHO	ETICA
LICENCIADO EN DISEÑO GRAFICO	ETICA
LICENCIADO EN ECONOMIA INTERNACIONAL	ETICA Y VALORES
LICENCIADO EN ENFERMERIA	ETICA
LICENCIADO EN FILOSOFIA	ETICA
LICENCIADO EN NEGOCIOS INTERNACIONALES	ETICA Y LIDERAZGO EN LOS NEGOCIOS
LICENCIADO EN NEGOCIOS INTERNACIONALES	ETICA Y VALORES
LICENCIADO EN NUTRICION	ETICA
LICENCIADO EN PERIODISMO	ETICA Y DEONTOLOGIA PERIODISTICA
LICENCIADO EN RELACIONES INTERNACIONALES	ETICA PROFESIONAL
MEDICO CIRUJANO Y PARTERO	ETICA

Juárez Autónoma de México Tabasco.

por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales— que puede interponer ante la Unidad de Transparencia de la Universidad Autónoma de Chihuahua o ante el Ichitaip un recurso de revisión (Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Chihuahua: artículos 136, 137 fracciones IV y V, 138; Lineamientos del Recurso

de Revisión: Arts. Tercero, Quinto y Sexto). El plazo para hacerlo es dentro de los quince días hábiles, contados a partir del día siguiente a la notificación.

Si Usted requiere información adicional, o cuenta con alguna duda respecto al derecho de acceso a la información, datos personales, rendición de cuentas y temas relacionados, le sugerimos dirigirse al Módulo de la Unidad de Transparencia de la Universidad Autónoma de Chihuahua ubicado en el Circuito Universitario Campus I, entre Avenidas Universidad y Pascual Orozco, C.P. 31200, de la Ciudad de Chihuahua, Chihuahua.

Así mismo, puede comunicarse al número telefónico (614) 439 18 67 extensión 7858, y al correo electrónico transparencia@uach.mx, o bien, puede consultar la página web oficial www.transparencia.uach.mx o acudir directamente al portal www.uach.mx.

Así lo acordó el **LIC. SERGIO GARCÍA GAMEZ**, Titular de la Unidad de Transparencia de la Universidad Autónoma de Chihuahua.



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE COAHUILA

UNIDAD DE TRANSPARENCIA

"2022 Año del reconocimiento al trabajo del personal de salud por su lucha contra el COVID-19"

Estimado Solicitante:

Con fundamento en el artículo 99 segundo párrafo de la Ley de Acceso a la Información Pública para el Estado de Coahuila de Zaragoza, se le informa que es necesario hacer uso de la prórroga para la atención oportuna y eficiente a su solicitud de información.

Sin otro particular quedamos a sus órdenes.

Gracias.



Oficio No: UC/UE/170/2022

PNT: 060115322000124

Colima, Col., 16 de diciembre de 2022

Asunto: Respuesta a solicitud

ljtp2020 ljtp2020 ljtp2020
P R E S E N T E.-

En atención a su solicitud de información identificada con el número de folio PNT **060115322000124**, en la que requiere lo siguiente:

“que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética.” (sic)

A este respecto le comunico, lo siguiente:

Licenciatura	Nombre de la materia
Contador Público	Ética y responsabilidad social
Ingeniería Civil	Ética profesional
Ingeniería de Software	Ética para ingeniería
Ingeniería en Sistemas Electrónicos y Telecomunicaciones	Ética en la ingeniería
Ingeniería en Tecnologías Electrónicas	Ingeniería de proyectos y fundamentos éticos
Ingeniería Oceánica	Ética profesional
Ingeniero Mecánico Electricista	Ética y medio ambiente
Ingeniero Químico en Alimentos	Ética profesional
Ingeniero Topógrafo Geomático	Ética profesional aplicada
Ingeniero(a) en Mecatrónica	Ética profesional
Licenciatura en Administración	Ética y responsabilidad social
Licenciatura en Administración Pública y Ciencia Política	Ética pública
Licenciatura en Aduanas	Ética profesional
Licenciatura en Biología	Bioética
Licenciatura en Comercio Exterior	Ética profesional
Licenciatura en Derecho	Ética jurídica y justicia
Licenciatura en Diseño Gráfico	Portafolio y ética profesional
Licenciatura en Filosofía	Ética y Convivencia Humana
	Ética
	Ética Medioambiental
Licenciatura en Gestión de Negocios Digitales	Ética: desarrollo sustentable y responsabilidad social

CERTIFICADA CON NORMAS ISO

Pertinencia que transforma

Página 1 de 2



UNIVERSIDAD DE COLIMA

UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES

Licenciatura en Nutrición	Ética y valores
Licenciatura en Psicología	Ética profesional
Médico Cirujano y Partero	Ética y valores en medicina
Médico Veterinario Zootecnista	Deontología profesional y bioética veterinaria
Químico Farmacéutico Biólogo	Bioética

Sin otro particular por el momento reciba un cordial saludo.

ATENTAMENTE
ESTUDIA * LUCHA * TRABAJA
DIRECTORA DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA
Y PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES



UNIVERSIDAD

DE COLIMA

DRA. ELBA ABIGAIL MORALES VANEGAS
UNIDAD DE TRANSPARENCIA

CERTIFICADA CON NORMAS ISO

Pertinencia que transforma

Página 2 de 2

Av. Universidad.333. • Col. Las Viboras, Colima, Col., México • C.P. 28040 • Teléfonos (312) 316 11 98 y 316 10 00, ext.31351
<https://transparencia.ucol.mx/> • transparencia@ucol.mx



OF. CG/10.5.H/5351/2022

ASUNTO: Respuesta a Solicitud de Información.

C. Ijtp2020 Ijtp2020 Ijtp2020
Presente. -

Hago referencia a su solicitud de información recibida con fecha 12 de diciembre de 2022, folio: 100184700019722, que a la letra dice:

“que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética.” (sic)

Sobre el particular, se adjunta respuesta contenida en el oficio no. S.C.AC/50.E/025/2023, de fecha 16 de enero de 2023, emitido por el M.C. José Othón Huerta Herrera, Subsecretario General Académico de esta Casa de Estudios.

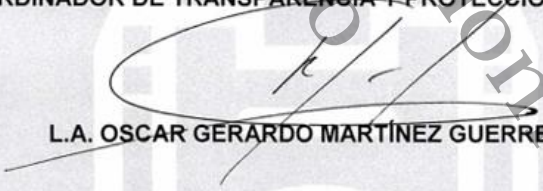
Le comunico lo anterior, con fundamento en los Artículos 12, 13, 14, 16, 17, 19, 20, 21, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 125, 127, 128, 129 y demás relativos de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Durango.

ATENTAMENTE

“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU”

Victoria de Durango, Dgo, a 18 de enero de 2023

COORDINADOR DE TRANSPARENCIA Y PROTECCIÓN DE DATOS


L.A. OSCAR GERARDO MARTÍNEZ GUERRERO

c.c.p. Archivo
OGMG/hocs/gecs

Maribel

Universidad Juárez del Estado de Durango

S/A C/A M/E

17 ENE 2023 UJED

CONTRALORIA GENERAL

HORA: *13:30* FIC: **002929**

OF.S.G.AC/50.E/025/2023

LIC. OSCAR GERARDO MARTÍNEZ GUERRERO
COORDINADOR DE TRANSPARENCIA Y PROTECCIÓN
DE DATOS PERSONALES
P R E S E N T E

Por medio de la presente reciba un cordial saludo afectuosamente y al mismo tiempo dar respuesta a su oficio **OF.CG/10.5.H/5210/2022**, con fecha 13 de diciembre de 2022, me permito informar a Usted de las Licenciaturas que incluyen la materia de Ética.

- LIC. EN EDUCACIÓN MUSICAL Y EXPRESIÓN ARTÍSTICA
- INGENIERÍA EN CIENCIAS FORESTALES
- LIC. TERAPIA DE LA COMUNICACIÓN HUMANA
- LIC. DERECHO
- LICENCIATURA EN DOCENCIA DE LA LENGUA INGLESA
- LICENCIATURA EN FILOSOFÍA
- LICENCIATURA EN PSICOLOGÍA
- MÉDICO VETERINARIO ZOOTECNISTA
- LICENCIATURA DE CIENCIAS POLÍTICAS
- LIC. EN ADMINISTRACIÓN
- LIC. EN ECONOMÍA Y NEGOCIOS INTERNACIONALES
- LIC. EN MATEMÁTICAS APLICADAS

Sin otro particular, le agradezco de antemano las atenciones que se sirva prestar a la presente, reiterándole un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"
VICTORIA DE DURANGO, DGO. A 16 de enero de 2023
SUBSECRETARIO GENERAL ACADÉMICO

[Firma]
M.C. JOSÉ OTHON HUERTA HERRERA

c.c.p. Archivo
JOHH/OGS/Am

Calle Victoria 206 Sur, Zona Centro. C.P. 34000, Durango, Dgo.
Tel. 618 827 12 48



*"290 años de excelencia educativa."
"En la Universidad de Guanajuato, todas y todos, nos comprometemos
a garantizar el derecho de las mujeres a vivir libres de violencia."*

Asunto: respuesta a solicitud
Fecha: 10 de enero de 2023

SOLICITUD FOLIO 110200300047822

Me refiero a su solicitud con número de folio **110200300047822** que ingresó a la plataforma nacional de Transparencia (PNT) en fecha 13 de diciembre de 2022, y que a la letra dice:

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética."

En atención a los principios de Máxima Publicidad y de Libre Disponibilidad de la Información que rigen a este sujeto obligado, me permito dar respuesta a la solicitud, con la información que, conforme a la materia y competencia, obra en los archivos de la Dirección de Administración Escolar, en los siguientes términos:

Al respecto, me permito señalar los programas educativos que dentro de su plan de estudios contemplan la materia de ética:

LICENCIATURA EN FÍSICA
LICENCIATURA EN TRABAJO SOCIAL
LICENCIATURA EN FISIOTERAPIA
LICENCIATURA EN MÉDICO CIRUJANO
LICENCIATURA EN INGENIERÍA AMBIENTAL
LICENCIATURA EN CONTADOR PÚBLICO
LICENCIATURA EN ARTES DIGITALES
LICENCIATURA EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
LICENCIATURA EN INGENIERÍA AGROINDUSTRIAL
LICENCIATURA EN INGENIERÍA GEOMÁTICA
LICENCIATURA EN TERAPIA FÍSICA Y REHABILITACIÓN
LICENCIATURA EN INGENIERÍA EN ENERGÍAS RENOVABLES
LICENCIATURA EN CIENCIAS DE LA ACTIVIDAD FÍSICA Y SALUD
LICENCIATURA EN DISEÑO DE INTERIORES
LICENCIATURA EN QUÍMICA
LICENCIATURA EN ENFERMERÍA Y OBSTETRICIA (ABIERTA)
LICENCIATURA EN CULTURA Y ARTE
LICENCIATURA EN MATEMÁTICAS
LICENCIATURA EN INGENIERÍA DE DATOS E INTELIGENCIA ARTIFICIAL

LICENCIATURA EN MÚSICA (MUSICOLOGÍA)
LICENCIATURA EN CIENCIA POLÍTICA
LICENCIATURA EN INGENIERÍA METALÚRGICA
LICENCIATURA EN PSICOLOGÍA CLÍNICA
LICENCIATURA EN EDUCACIÓN
LICENCIATURA EN MÚSICA (COMPOSITOR)
LICENCIATURA EN COMPUTACIÓN
LICENCIATURA EN AGRONEGOCIOS
LICENCIATURA EN INGENIERÍA QUÍMICA SUSTENTABLE
LICENCIATURA EN ADMINISTRACIÓN DE NEGOCIOS
LICENCIATURA EN NUTRICIÓN
LICENCIATURA EN LA ENSEÑANZA DEL ESPAÑOL COMO SEGUNDA LENGUA
LICENCIATURA EN GEOGRAFÍA
LICENCIATURA EN COMERCIO INTERNACIONAL
LICENCIATURA EN ARTES ESCÉNICAS
LICENCIATURA EN MÚSICA (EDUCACIÓN MUSICAL)
LICENCIATURA EN MÚSICA (CANTANTE)
LICENCIATURA EN FILOSOFÍA

LICENCIATURA EN INGENIERÍA EN BIOTECNOLOGÍA
LICENCIATURA EN MÚSICA (INSTRUMENTISTA)
LICENCIATURA EN ENFERMERÍA Y OBSTETRICIA
LICENCIATURA EN MEDICINA VETERINARIA Y ZOOTECNIA
LICENCIATURA EN INGENIERÍA EN COMUNICACIONES Y ELECTRÓNICA

LICENCIATURA EN BIOLOGÍA EXPERIMENTAL
LICENCIATURA EN ARTES VISUALES
LICENCIATURA EN QUÍMICO FARMACÉUTICO BIÓLOGO
LICENCIATURA EN INGENIERÍA FÍSICA
LICENCIATURA EN DISEÑO GRÁFICO
LICENCIATURA EN INGENIERÍA CIVIL
LICENCIATURA EN LETRAS ESPAÑOLAS
LICENCIATURA EN ARTES PLÁSTICAS
LICENCIATURA EN INGENIERÍA EN MECÁNICA AGRÍCOLA
LICENCIATURA EN DERECHO

La presente respuesta se emite en función de lo dispuesto por los artículos 6º inciso A, fracciones I y II y 16 segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 3, 6, 7 fracciones VI y XXI, 16, 23, 24 fracción XIII, 27 fracción VIII, 47, 48 fracciones II y V, 54 fracción I, 59, 82, 83, 85, 89, 94 y 99, de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública para el Estado de Guanajuato; 1, 4, 6, 7, 9, 11, 12, 13, 15 al 20, 22, 23, 45, 49, 121 al 126, 129 al 131, 133 y 134 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; y los numerales 24 al 33 y 37 del Reglamento de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la Universidad de Guanajuato.

Sin más por el momento, le brinda un cordial saludo y me pongo a su disposición para cualquier



Unidad de
**Transparencia y
Acceso a la Información**

Chilpancingo de los Bravo, Gro; 19 de enero de 2023.

OFICIO No. UTAI/043/2023.
ASUNTO: Respuesta a Solicitud.

NO SE

C. LJTP2020 LJTP2020.
SOLICITANTE DE INFORMACIÓN.
P R E S E N T E.

Por medio del presente, me permito informar a Usted, la respuesta de la **solicitud de información** con No. folio: **120311022000114**, la cual se encuentra registrada en **Plataforma Nacional de Transparencia (SISAI 2.0)**; por lo cual informo lo siguiente:

Solicitud de información:

- que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética.

Respuesta:

Me permito informar a Usted, que de acuerdo a la respuesta proporcionada por parte de la Dirección General de Educación Media Superior y Superior, los programas educativos de licenciatura que imparten la materia de ética, son los que se encuentran señalados en el oficio No. 013/DGEMSS/2022.

Nota: Anexo oficio No. 013/DGEMSS/2022.

Sin otro particular, le reitero las seguridades de mi distinguida consideración.

**ATENTAMENTE,
EL DIRECTOR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA
Y ACCESO A LA INFORMACIÓN.**


Unidad de
Transparencia y
Acceso a la Información

DR. MIGUEL ÁNGEL HERNÁNDEZ GÓMEZ.

C.c.p.- Dr. José Alfredo Romero Olea.- Rector de la Universidad Autónoma de Guerrero.- Para su superior conocimiento.
C.c.p.- Comité de Transparencia de la UAGro.- Para su superior conocimiento.
C.c.p.- Archivo.
MAHG/huvb.

Teófilo Olea y Leyva
Esq. Nicolás Catalán No. 4B
C. U. Zona Norte, Col. Centro C. P. 39000
Tel. (747) 471 26 13
E-mail: transparencia@uagro.mx
Chilpancingo de los Bravo, Guerrero, México



"Universidad Autónoma de Guerrero. Sistema de Gestión de la Calidad certificado por American Trust Register, S.C". Alcance de Certificación: Servicios Académico- Administrativos, de apoyo, realización y soporte de las Unidades Académicas. No. de Certificado ATR0625 en base a ISO 9001:2015 (NMX-CC-9001-IMNC-2015) Fecha de Emisión: 14-08-19 Fecha de Caducidad: 13-08-22.


AMERIEIAF
PRESIDENCIA 2021-2023



Dirección General de
**Educación Media
Superior y Superior**

DEPENDENCIA: DGEMSYS
No. OFICIO: 013/DGEMSS/2022
ASUNTO: Solicitud de información

Chilpancingo de los Bravo, Gro., 17 de enero del 2023.

Dr. Miguel Ángel Hernández Gómez
Director de la Unidad de Transparencia
y Acceso a la Información
Presente.

Estimado Dr. Miguel Ángel:

En atención a su oficio número UTAI/34/2023, de fecha 14 de diciembre de 2023, me permito informarle que los programas educativos de licenciatura que imparten la materia de ética, son los siguientes:

1. Lic. en Diseño Gráfico
2. Lic. en Diseño Industrial
3. Lic. en Innovación Hotelera y Gestión Turística Sustentable
4. Ing. Agrónomo
5. Lic. en Ciencias de la Comunicación
6. Lic. en Filosofía
7. Lic. en Enseñanza del Idioma Inglés

Sin otro particular y por la atención al presente, le reitero mis consideraciones.

ATENTAMENTE

"Universidad de calidad con inclusión social"



Dirección General de
**Educación Media
Superior y Superior**
Enero 2021-2023

Dr. I. Javier Casiano Reachi
Director General

C.p. Minutero
Edificio de Rectoría Planta Alta
Av. Javier Méndez Aponte No. 1
Fracc. Servidor Agrario, C.P. 39070
Tel. (747) 471 93 10, ext. 3092/3093
E-mail: dirgral_emsys@uagro.mx
Chilpancingo de los Bravo, Guerrero, México

Todos somos
UAGro
Rectorado 2021-2023

AMEREIAF
PRESIDENCIA 2021-2023



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

Secretaría General

Coordinación de Transparencia y Archivo General

Oficio CTAG/UAS/0075/2023

Asunto: Respuesta a solicitud de acceso a la información

Expediente UTI/1478/2022

C. Peticionario (a)

Presente

Por este medio le saludo cordialmente y en atención a su solicitud de información pública ingresada vía PNT, con fecha oficial de recepción el día 12 de diciembre de 2022, registrada con folio 140293622001263 y tramitada con número de expediente UTI/1478/2022, le informo:

I. Usted solicitó acceso a lo siguiente:

«que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética».

II. Su solicitud de acceso a la información ha sido atendida de conformidad con lo dispuesto por los artículos 3, 79, 84, 86, 87 y demás relativos y aplicables de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Jalisco y sus Municipios (LTAIPEJM).

III. De acuerdo con lo comunicado por Coordinación General Académica y de Innovación (CGAI), la respuesta a su solicitud de acceso a información pública encuadra en el supuesto de **afirmativa** contemplado en el artículo 86.1 fracción I de la LTAIPEJM; por tanto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 89.1 fracción IV de la ley de transparencia, le remito en formato digital oficio CGAI/SEC/869/2022 y su anexo conteniendo la información correspondiente.

En caso de que Usted requiera asesoría adicional, o bien si tiene alguna duda sobre su solicitud, le invitamos a que acuda a la sede de esta Coordinación de Transparencia y Archivo General ubicada en la calle Pedro Moreno número 834 Colonia Centro, en horario de 9:00 a 16:00 horas de lunes a viernes, para que establezca contacto con el personal de esta coordinación, en los términos que dispone el artículo 32.1 fracción III de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Jalisco y sus Municipios.

Atentamente
"Piensa y Trabaja"

"2023, Año del fomento a la formación integral con una Red de Centros y Sistemas
Multimáticos"

Guadalajara, Jalisco, 10 de enero de 2023

Mtra. Natalia Mendoza Servín
Coordinadora



Universidad de Guadalajara
Secretaría General
Coordinación de Transparencia
y Archivo General

C.c.p. Mtro. Guillermo Arturo Gómez Mata, Secretario General de la U. de G. Para su conocimiento.
C.c.p. Archivo.
NMS/adpe

Oficio CTAG/UAS/0075/2023
Expediente UTI/1478/2022

1 de 1

Pedro Moreno 834, Col. Centro, C.P 44100
Guadalajara, Jalisco, México, Teléfonos [52] (33) 3134-2200, extensión 12470
www.transparencia.udg.mx



CGAI/SEC/869/2022

Lic. Oscar Daniel Prado Elizondo
Coordinador de Transparencia y Archivo General
Universidad de Guadalajara
Presente

Estimado Lic. Prado,

Por indicaciones del Dr. Carlos Iván Moreno Arellano, Coordinador General Académico y de Innovación, me permito remitir respuesta a su oficio **CTAG/UAS/3872/2022** expediente **UTI/1478/2022**, a través del cual solicita la siguiente información:

«que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética».

Conforme a lo anterior, me permito remitir el listado de licenciaturas que dentro

Transparencia y Archivo General.

15 DIC. 2022

RECIBIDO

Recibi Carlos T
Hora 19:56

Archivo
CIMA/CRM/anag

Mtra. Cynthia Ruano Méndez
Secretaria

COORDINACIÓN GENERAL
ACADÉMICA Y DE INNOVACIÓN

Planes de estudio que incorporan la unidad de aprendizaje de ética	
Número	NOMBRE
1	Ingeniería en Sistemas Biológicos
2	Licenciatura en Gerontología
3	Licenciatura en Enfermería
4	Licenciatura en Podología
5	Médico, Cirujano y Partero
6	Licenciatura en Terapia Física (ciclo escolar udg)
7	Licenciatura en Comunicación Pública
8	Licenciatura en Mercadotecnia Digital
9	Licenciatura en Administración Financiera y Sistemas
10	Licenciatura en Artes
11	Licenciatura en Recursos Humanos
12	Licenciatura en Relaciones Públicas y Comunicación
13	Licenciatura en Criminología

25	Licenciatura en Ingeniería en Alimentos y Biotecnología
26	Licenciatura en Humanidades
27	Licenciatura en Biología Marina
28	Ingeniería de Procesos y Comercio Internacional
29	Ingeniería en Electrónica y Computación
30	Ingeniería Mecánica Eléctrica
31	Ingeniería Civil (plan cuatrimestral)
32	Ingeniería en Diseño Industrial (plan cuatrimestral)
33	Licenciatura en Terapia Física (cuatrimestral)
34	Ingeniería Agroindustrial

35	Ingeniería en Comunicaciones y Electrónica
36	Ingeniería en Geofísica
37	Ingeniería en Negocios
38	Ingeniería en Telemática
39	Ingeniería en Videojuegos
40	Ingeniero Agrónomo
41	Licenciatura en Administración de las Organizaciones
42	Licenciatura en Artes Escénicas para la Expresión Dancística con Salida a TSU en Artes Escénicas para la Expresión Dancística
43	Licenciatura en Artes Visuales para la Expresión Fotográfica con salida a TSU en Artes Visuales para la Expresión Fotográfica
44	Licenciatura en Bibliotecología y Gestión del Conocimiento
45	Licenciatura en Ciencia de Materiales
46	Licenciatura en Ciencias y Artes Culinarias
47	Licenciatura en Desarrollo de Sistemas Web
48	Licenciatura en Desarrollo Turístico Sustentable
49	Licenciatura en Diseño de Artesanía
50	Licenciatura en Diseño de Modas

62	Licenciatura en Sociología
63	Licenciatura en Tecnologías e Información
64	Licenciatura en Turismo
65	Licenciatura en Didáctica del Francés como Lengua Extranjera (modular y en la modalidad abierta)
66	Licenciatura en Construcción de la Paz y Seguridad



Morelia, Michoacán a martes 19 de enero de 2023

C. Ijtp2020 Ijtp2020 Ijtp2020
Presente

NOTIFICACIÓN

Por este conducto me permito informarle que se encuentra a su disposición, en el Departamento de Transparencia y Acceso a la Información de la UMSNH, a partir de la fecha de entrega del presente, el resolutivo integrado bajo el expediente número 521/22/SE con folio en la PNT 160353322000604. Así, con fundamento en los artículos 67, 75, 126, fracción V, de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales del Estado de Michoacán de Ocampo y en los artículos 6º, 15, fracción IV, 23, 28 y demás relativos del Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, lo acuerda y firma la Jefa del Departamento de Transparencia y Acceso a la Información Mtra. Arauci Siloe López Huéramo Martínez.



Atentamente

Mtra. Arauci Siloe López Huéramo Martínez

Jefa del Departamento de Transparencia y Acceso a la Información

Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

D7998D973C0B54CC0E8E5C5D20A25BDB



RESOLUCIÓN DE INFORMACIÓN

Morelia, Michoacán a 18 de enero de 2023

Visto el estado que guarda el expediente número 521/22/SE integrado con motivo de la solicitud de información con folio 160353322000604 en la Plataforma Nacional de Transparencia (PNT), y

RESULTANDO

I. Que la solicitud de información se presentó vía PNT el día 12 de diciembre, la cual, consiste literalmente en:

que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética.

II. Que la solicitud satisface los requisitos establecidos en el artículo 66 de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales del Estado de Michoacán de Ocampo (Ley Estatal de Transparencia).

III. Que al ser ésta una oficina gestora, no concentradora de información y en cumplimiento del artículo 126, fracción IV, de la Ley Estatal de Transparencia, requirió lo solicitado a la Coordinación General de Estudios de Licenciatura de esta institución, quien mediante oficio de comunicación interna otorgó la respuesta correspondiente.

características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita.

III. Que de acuerdo con el criterio SO/003/2017 del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos *ad hoc* para atender las solicitudes de información.

Por lo expuesto, fundado y motivado al efecto se



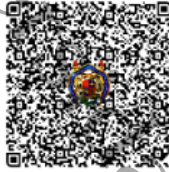
RESUELVE

PRIMERO. La Coordinación General de Estudios de Licenciatura de la UMSNH mediante oficio de comunicación interna, respondió a lo solicitado indicando lo siguiente:

Hago de su conocimiento, el listado de las licenciaturas que dentro de su plan de estudios se imparte la materia de ética:

- Administración
- Agronegocios
- Biotecnología
- Cirujano Dentista
- Comunicación
- Contaduría
- Derecho
- Economía
- Enfermería
- Filosofía
- Ingeniería Ambiental
- Ingeniería Civil
- Ingeniería Eléctrica
- Ingeniería Electrónica
- Ingeniería en Computación

Así, con fundamento en los artículos 14, 15, fracciones II y IV, 23, 28, 29 y demás relativos del Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, 64, 65, 66, 75, 76, 126, fracciones II, IV, V y demás aplicables de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales del Estado de Michoacán de Ocampo, lo resuelve y firma la Jefa del Departamento de Transparencia y Acceso a la Información, Mtra. Arauci Siloe López Huéramo Martínez.



Atentamente

Mtra. Arauci Siloe López Huéramo Martínez

Jefa del Departamento de Transparencia y Acceso a la Información
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

5C7FBD99FF4F7EE9972C2D8A08C5E7E9

ASLHM/ALOH



SECRETARÍA GENERAL
Dirección de Transparencia Institucional
Unidad de Transparencia

Folio PNT: 170363122000159
OFICIO NUM: SG/DTI/UDT/618/2022
ASUNTO: Respuesta
Cuernavaca, Morelos, 14 de diciembre del 2022

**C. SOLICITANTE
PRESENTE**

Por este medio, en atención a la solicitud de información identificada en la Plataforma Nacional de Transparencia con el número 170363122000159, se informa que lo peticionado forma parte de las obligaciones específicas de transparencia establecidas en el artículo 56 fracción I de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Morelos.¹ Es así que, los Lineamientos técnicos generales para la publicación de información², establecen dentro de los criterios sustantivos de contenido la publicación del plan de estudios donde se especifique la duración, nombre de asignaturas y valor en créditos.

Por lo anterior, de conformidad con el artículo 102 de la Ley³ antes señalada, la información puede ser consultada en la Plataforma Nacional de Transparencia en la siguiente dirección electrónica: <https://tinyurl.com/2n2unr6n>

Sin otro particular, quedo de Usted.

Atentamente
Por una humanidad culta


LIC. MARIANA CHIT HERNÁNDEZ
Directora de Transparencia Institucional



¹ Artículo 56. Además de lo señalado en el artículo 51 de la presente Ley, las instituciones de educación superior públicas dotadas de autonomía, deberán poner a disposición del público y actualizar la siguiente información:

I. Los Planes y Programas de estudio según el sistema que ofrecen, ya sea escolarizado o abierto, con las áreas de conocimiento, el perfil profesional de quien cursa el plan de estudios, la duración del programa con las asignaturas, su valor en créditos; [...]

² Lineamientos Técnicos Generales para la publicación, homologación y estandarización de la información de las obligaciones establecidas en el Título Quinto y en la fracción IV del artículo 31 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, que deben de difundir los sujetos obligados en los portales de Internet y en la Plataforma Nacional de Transparencia

³ Artículo 102. Cuando la información requerida por el solicitante ya esté disponible al público en medios impresos, tales como libros, compendios, trípticos, registros públicos, en formatos electrónicos disponibles en Internet o en cualquier otro medio, se le hará saber por el medio requerido por el solicitante la fuente, el lugar y la forma en que puede consultar, reproducir o adquirir dicha información en un plazo no mayor a dos días hábiles.

Universidad Autónoma de Nayarit



Universidad
Autónoma
de Nayarit

SAI-UAN 189/2022
Tepic, Nayarit; 12 de Enero de 2023.

C. Ijtp2020 Ijtp2020 Ijtp2020
PRESENTE.

En atención a su solicitud de información recibida en esta Unidad de Transparencia, con número de folio 180377722000189 de la Plataforma Nacional de Transparencia, hago llegar respuesta que nos remite la Secretaria Académica de nuestra Institución

Sin otro particular, reciba un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"POR LO NUESTRO A LO UNIVERSAL"

LIC. ANA ROSALIA SANTOS FLORES
TITULAR

C. c. p.- Archivo.



Universidad Autónoma
de Nayarit
Unidad de Transparencia

**Unidad de
Transparencia
y Archivos**

Edificio de la Secretaría de Administración
Ciudad de la Cultura "Amado Nervo" C.P. 63000 Tepic, Nayarit
Tel.: 311 211 88 00 ext. 8865 | transparencia@uan.edu.mx



Universidad
Autónoma
de Nayarit

Tepic, Nayarit, a 11 de Enero de 2023
SA/013/2023

LIC. ANA ROSALIA SANTOS FLORES
TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NAYARIT
P R E S E N T E:

En referencia al oficio SAI-UAN 189/2022, con numero folio: 180377722000189, donde el C. ~~ljpg2020~~ ~~ljpg2020~~ ~~ljpg 2020~~, solicita información, al respecto le informo que con fecha 10 de enero de 2023, se recibió oficio número SA/DPA/001/23, de la Dirección de Programas Académicos de esta Secretaría Académica, dando respuesta a lo solicitado.

Se anexa al presente el oficio de respuesta a la solicitud en mención; con lo que se da cumplimiento en tiempo y forma a lo dispuesto por la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Nayarit.

Sin otro particular, reciba un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"POR LO NUESTRO A LO UNIVERSAL"

M.C.S. MARITZA ESPERICUETA MEDINA
SECRETARÍA ACADÉMICA.



C.c.p.- Archivo
MEM/aapc

Secretaría
Académica

Edificio PiiDA | Docencia Universitaria
Ciudad de la Cultura "Amado Nervo" C.P. 63000 Tepic, Nayarit
Tel.: 311 211 88 00 ext. 8803 | academica@uan.edu.mx





Universidad
Autónoma
de Nayarit

Tepic Nayarit; 10 de enero de 2023

SA/DPA/001/23

M.C. MARITZA ESPERICUETA MEDINA
SECRETARÍA ACADÉMICA
P R E S E N T E

Por medio de la presente reciba un cordial saludo y hago de su conocimiento que la información solicitada vía oficio UAN/SA774/2022 y de la Unidad de Transparencia con folio 180377722000189 del C. Ijtp2020 Ijtp2020 Ijtp 2020, se anexa el listado de las licenciaturas que en su plan de estudios tiene contempladas unidades de aprendizaje de ética.

Diseño Urbano y Edificación	Negocios Internacionales
Ingeniería Química	Administración Pública
Cirujano Dentista	Educación Infantil
Enfermería	Ciencia Política
Médico Cirujano	Ciencias de la Educación
Químico Farmacobiólogo	Comunicación y Medios
Cultura Física y Deporte	Derecho
Nutrición	Filosofía
Terapia Física	Psicología
Biomedicina Ambiental Traslacional	Lingüística Aplicada
Contaduría	Estudios Coreanos
Administración	Educación Inicial y Gestión de
Mercadotecnia	Instituciones

Sin más por el momento me despido de usted y quedo a sus órdenes para cualquier aclaración.

ATENTAMENTE

"POR LO NUESTRO A LO UNIVERSAL"



Universidad
Autónoma
de Nayarit

M.T.A. SOFÍA DE JESÚS GONZÁLEZ BASILIO
SECRETARÍA ACADÉMICA DE PROGRAMAS ACADÉMICOS
DIRECTORA DE PROGRAMAS ACADÉMICOS

C.c.p. Archivo
SJGB/erh

Dirección de Programas Académicos | Edificio PiiDA | Docencia Universitaria
Ciudad de la Cultura "Amado Nervo" C.P. 63000 Tepic, Nayarit
Tel.: 311 211 88 00 ext. 6615 | programasacademicos@uan.edu.mx

09/01/2023

Solicitud Folio: 191118722000324

Se le informa que respecto a su solicitud de información, a continuación se describen los datos de su interés, correspondientes a las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparte la materia de ética:

PROGRAMA EDUCATIVO	
Licenciatura en Ingeniería en Agronomía	Licenciatura en Negocios Internacionales
Licenciatura en Ingeniería en Agronegocios	Licenciatura en Negocios Internacionales (modalidad no escolarizada)
Licenciatura en Ingeniería en Biotecnología	Licenciatura en Tecnologías de Información
Licenciatura en Ingeniería en Industrias Alimentarias	Licenciatura en Criminología
Licenciatura en Arquitectura	Licenciatura en Criminología (modalidad mixta)
Licenciatura en Diseño Industrial	Licenciatura en Derecho
Licenciatura en Arte Teatral	Licenciatura en Derecho (modalidad mixta)
Licenciatura en Danza Contemporánea	Licenciatura en Economía
Licenciatura en Artes Visuales	Licenciatura en Enfermería
Licenciatura en Diseño Gráfico	Licenciatura en Lingüística Aplicada a la Enseñanza y Traducción del Francés
Licenciatura en Lenguaje y Producción Audiovisual	Licenciatura en Lingüística Aplicada a la Enseñanza y Traducción del Inglés
Licenciatura en Biología	Licenciatura en Gestión de la Información y Recursos Digitales
Licenciatura en Biotecnología Genómica	Licenciatura en Edición y Gestión de la Cultura
Licenciatura en Ciencia de Alimentos	Licenciatura en Educación
Licenciatura como Químico Bacteriólogo Parasitólogo	Licenciatura en Filosofía
Licenciatura en Ciencias de la Comunicación	Licenciatura en Historia
Licenciatura en Mercadotecnia y Gestión de la Imagen	Licenciatura en Letras Hispánicas

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco México

PROGRAMA EDUCATIVO	
Licenciatura en Periodismo Multimedia	Licenciatura en Sociología
Licenciatura en Comunicación Estratégica e Innovación Digital	Ingeniero Civil
Licenciatura en Geofísico	Licenciatura como Ingeniero Administrador de Sistemas
Licenciatura en Geólogo	Licenciatura en Ingeniería en Aeronáutica
Licenciatura en Geólogo Mineralogista	Licenciatura en Ingeniería en Electrónica y Automatización
Licenciatura en Petrolero	Licenciatura en Ingeniería en Electrónica y Comunicaciones
Licenciatura en Actuaría	Licenciatura como Ingeniería en Manufactura
Licenciatura en Ciencias Computacionales	Licenciatura como Ingeniería en Materiales
Licenciatura en Física	Licenciatura en Ingeniería en Mecatrónica

	Zootecnia
Licenciatura en Relaciones Internacionales (modalidad no escolarizada)	Licenciatura en Música
Licenciatura en Administración de Energía y Desarrollo Sustentable	Licenciatura en Música Popular
Licenciatura en Gestión Turística	Licenciatura como Cirujano Dentista

PROGRAMA EDUCATIVO	
Licenciatura en Ingeniería Industrial y Administración	Licenciatura en Ciencias de la Actividad Física y del Deporte
Licenciatura en Ingeniería Química	Licenciatura en Ciencias de la Actividad Física y del Deporte (modalidad no escolarizada)
Licenciatura en Química Industrial	Licenciatura en Terapia Física y Readaptación Deportiva
Licenciatura como Químico Farmacéutico Biólogo	Licenciatura en Psicología
Ingeniero Ambiental	Licenciatura en Nutrición
Licenciatura en Administración	Licenciatura en Trabajo Social y Desarrollo Humano
Licenciatura en Administración (modalidad no escolarizada)	Licenciatura en Gestión de la Responsabilidad Social
Licenciatura como Contador Público	

Universidad Autónoma "Benito Juárez" de Oaxaca



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA "BENITO JUÁREZ" DE OAXACA
SECRETARIA ACADÉMICA

Av. Universidad s/n Edificio de Rectoría, "Cinco Señores" C.P. 68120
Apartado Postal N°. 76, Oaxaca, Oax., México.



OF.S.A. 008/01/2023

ASUNTO: Se Envía Respuesta

OAXACA DE JUAREZ, OAX., 09 de enero de 2023

UNIDAD DE TRANSPARENCIA

LIC. MANUEL JIMÉNEZ ARANGO
JEFE DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA DE LA UABJO
P R E S E N T E


Distinguido Señor Licenciado:

Por medio del presente me permito dar respuesta a la solicitud de Información del folio PNT20117122000150, me permito informar a Usted que en todas las Licenciaturas que se ofertan en nuestra Alma Mater, se imparte la Materia de Ética.

Lo anterior lo hago de su conocimiento, para que pueda dar respuesta al solicitante de dicha información.

Sin otro particular me permito enviarle un cordial saludo

ATENTAMENTE
"CIENCIA, ARTE, LIBERTAD"

Mtro. en 
Arq. CARLOS ARTURO GARCÍA LUNA
SECRETARIO ACADÉMICO



C.c.p.- C:P: CRISTIAN EDER CARREÑO LÓPEZ.- Rector de la UABJO, PARA SU SUPERIOR CONOCIMIENTO

Universidad Autónoma de Puebla

Sol. 451/2022

C. ljtp2020 ljtp2020 ljtp2020

En atención a la solicitud de acceso a la información pública registrada en la Plataforma Nacional de Transparencia con el número de folio 210447922000446, en la que pide se le informe:

“que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética.” (sic)

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 12 fracciones VI y 156 fracción IV de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Puebla, me permito hacer de su conocimiento que la Dirección de Educación Superior comunica lo siguiente:

Plan de Estudios	Asignatura
Licenciatura en Administración Pública y Gestión para el Desarrollo	Ética en el Sector Público
Licenciatura en Administración y Dirección de Pequeñas y Medianas Empresas	Responsabilidad Social y Ética de la Empresa
Licenciatura en Administración y Dirección de Pequeñas y Medianas Empresas Distancia	Responsabilidad Social y Ética de la Empresa
Licenciatura en Arte Digital	Ética, Cultura y Derecho
Licenciatura en Artes Plásticas	Ética, Cultura y Derecho
Licenciatura en Biomedicina	Bioética en Biomedicina
Licenciatura en Ciencia Forense	Bioética y Deontología Forense
Licenciatura en Ciencias Políticas	Ética y Democracia
Licenciatura en Cinematografía	Ética, Cultura y Derecho
Licenciatura en Criminología	Ética y Criminología
Licenciatura en Danza	Ética del Profesional de la Danza
Licenciatura en Enfermería	Bioética y Legislación
Licenciatura en Estomatología	Derechos Humanos, Salud y Bioética
Licenciatura en Farmacia	Bioética y Deontología Farmacéutica
Licenciatura en Filosofía	Ética
	Ética y Filosofía Política
	Problemas de Ética, Política y de Distribución de la Riqueza
Licenciatura en Medicina	Bioética y Derechos Humanos en la Práctica Profesional
Licenciatura en Medicina General y Comunitaria	Ética en Salud
Licenciatura en Nutrición Clínica	Bioética en Nutrición Clínica
Licenciatura en Periodismo	Ética Periodística
Licenciatura en Químico Farmacobiólogo	Bioética de la Investigación en Seres Vivos
Licenciatura en Readaptación y Activación Física	Bioética y Ejercicio Profesional
Licenciatura en Relaciones Internacionales	Seminario de Titulación y Ética Laboral

Univer
sidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México

Por otra parte, me permito informarle que podrá ejercer su derecho de conformidad con lo dispuesto en el artículo 169 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Puebla.

Sin otro particular, me suscribo a sus órdenes, pidiéndole que se sirva contestar la encuesta de satisfacción o retroalimentación siguiente: <https://goo.gl/forms/Q8GhTX5rv8Z54Ts03>

En caso de no contar con la realización de la misma, damos por satisfactoria la respuesta recibida.

Universidad Autónoma de Querétaro



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO
SECRETARÍA ACADÉMICA



C.U a 11 de enero de 2023
SA/CA/003/23

MSI. SANDRA ARTEAGA RÍOS
RESPONSABLE DE LA UNIDAD DE INFORMACIÓN
PÚBLICA Y ENLACE UAQ
PRESENTE



En relación a su atento oficio con clave de referencia of. /004/UIPE-UAQ/2023, por instrucciones del Secretario Académico, Dr. Javier Ávila Morales, a continuación, le enlisto las licenciaturas que en su plan de estudios incluyen la materia de ética:

- LICENCIADO EN ADMINISTRACION
- LICENCIADO EN ADMINISTRACION FINANCIERA
- LICENCIADO EN NEGOCIOS TURISTICOS
- LICENCIADO EN NEGOCIOS Y COMERCIO INTERNACIONAL
- CONTADOR PUBLICO
- LICENCIADO EN GESTION DEL TURISMO CULTURAL Y NATURAL
- LICENCIADO EN NEGOCIOS TURISTICOS
- LICENCIADO EN MICROBIOLOGIA
- LICENCIADO EN GESTION PUBLICA Y GOBIERNO
- LICENCIADO EN CIENCIAS DE LA SEGURIDAD
- LICENCIADO EN DERECHO
- LICENCIADO EN EDUCACION FISICA Y CIENCIAS DEL DEPORTE
- LICENCIADO EN FILOSOFIA
- LICENCIADO EN DESARROLLO HUMANO PARA LA SUSTENTABILIDAD
- INGENIERIA EN CIENCIA Y ANALITICA DE DATOS
- INGENIERO DE SOFTWARE
- INGENIERO EN COMPUTACION
- INGENIERO EN TELECOMUNICACIONES Y REDES
- LICENCIADO EN ADMINISTRACION DE TECNOLOGIA DE LA INFORMACION
- LICENCIADO EN INFORMATICA



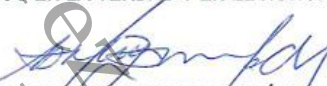
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO
SECRETARÍA ACADÉMICA



- INGENIERO CIVIL
- INGENIERO EN AUTOMATIZACION LINEA TERMINAL EN INSTRUMENTACION Y CTROL. PROCESOS
- LICENCIADO EN ANIMACION DIGITAL Y MEDIOS INTERACTIVOS
- LICENCIADO EN ODONTOLOGIA
- TÉCNICO SUPERIOR UNIVERSITARIO EN ATENCION MEDICA PREHOSPITALARIA
- TÉCNICO SUPERIOR UNIVERSITARIO EN MEDICINA PREHOSPITALARIA INTEGRAL

Sin más por el momento, aprovecho para enviarle un afectuoso saludo.

ATENTAMENTE
"EDUCO EN LA VERDAD Y EN EL HONOR"


LIC. GABRIELA I. BERMEJO CHÁVEZ



"El saber de mis hijos
hará mi grandeza"

UNIVERSIDAD DE SONORA

Secretaría General Administrativa
Dirección de Servicios Escolares

Hermosillo, Sonora a 9 de enero de 2023
Oficio No. DSE/010/2023

A QUIEN CORRESPONDA

Por medio de la presente le envío un cordial saludo y, en atención a su solicitud de información registrada bajo folio 260502722000172 que a la letra dice: *QUE INFORME EL NOMBRE DE LAS LICENCIATURAS EN LAS QUE DENTRO DE SU PLAN DE ESTUDIOS SE IMPARTA LA MATERIA DE ÉTICA.*; me permito informarle lo siguiente:

Ética y Desarrollo Profesional, es parte de uno de los cuatro espacios educativos que conforma el eje de formación común que se ofrece en todos los planes de estudios de los programas de licenciatura de esta universidad, mismos que a continuación se enlistan.

- Ing. Agrónomo
- Lic. de Químico en Alimentos
- Lic. en Biología
- Lic. en Ciencias Genómicas
- Lic. en Ciencias Nutricionales
- Lic. en Cultura Física y Deporte
- Lic. en Enfermería
- Lic. en Medicina
- Lic. en Odontología
- Lic. en Psicología de la Salud
- Médico Veterinario Zootecnista
- Químico Biólogo Clínico
- Lic. en Administración
- Lic. en Contaduría Pública
- Lic. en Economía
- Lic. en Finanzas
- Lic. en Mercadotecnia
- Lic. en Negocios y Comercio Internacionales
- Lic. en Turismo
- Ing. en Tecnología Electrónica
- Lic. en Ciencias de la Computación
- Ing. Civil
- Ing. en Energías Renovables
- Ing. en Materiales
- Ing. en Sistemas de Información
- Ing. Industrial y de Sistemas
- Ing. Mecatrónica
- Ing. Metalúrgica
- Ing. Minero
- Ing. Químico
- Lic. en Sustentabilidad
- Arquitectura
- Lic. en Artes Escénicas
- Lic. en Artes Plásticas
- Lic. en Diseño Gráfico
- Lic. en Enseñanza del Inglés
- Lic. en Lingüística
- Lic. en Literaturas Hispánicas
- Lic. en Música
- Lic. en Comunicación Organizacional
- Lic. Administración Pública
- Lic. en Antropología



"El saber de mis hijos
hará mi grandeza"

UNIVERSIDAD DE SONORA

Secretaría General Administrativa
Dirección de Servicios Escolares

- Lic. en Física
- Lic. en Física Médica
- Lic. en Geología
- Lic. en Matemáticas
- Lic. en Ciencias de la Comunicación
- Lic. en Derecho
- Lic. en Educación
- Lic. en Historia
- Lic. en Psicología
- Lic. Sociología
- Lic. Trabajo Social

Para los planes de estudios bajo el Modelo Educativo 2030 de la Universidad de Sonora, se trabaja también en cuatro espacios educativos, ahora denominados talleres de formación integral, a fin de proporcionar oportunidades formativas para todos los estudiantes de licenciatura; siendo uno de ellos el **Taller de Formación Integral: Ética, ciudadanía y sociedad**. Actualmente, los programas de licenciatura que se encuentran con esta asignatura en su plan de estudios son las siguientes:

- Ing. en Tecnología Electrónica
- Ing. en Biomédica
- Lic. en Ciencias Ambientales
- Lic. en Seguridad Pública

Sin otro particular por el momento, quedo de usted para cualquier aclaración al respecto.

Atentamente

"El saber de mis hijos hará mi grandeza"

Dra. Gema Karina Ibarra Torúa
Directora

C.c.p.- Archivo.

Edificio 8A, Planta Baja, Rosales y Blvd. Luis Encinas J. S/N, Col. Centro, C.P. 83000
Hermosillo, Sonora, Méx. Tel. (01 662) 259-2250, 259-2251

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco



UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"

SECRETARÍA DE
SERVICIOS
ACADÉMICOS



DICIEMBRE 14 DE 2022
REF. NO. SSA-907/2022

LIC. AUDOMARO SANTOS MARTÍNEZ RAMÓN
TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA
P R E S E N T E

En atención a la solicitud realizada a través del número de oficio UT/UJAT/258/2022, y de acuerdo a las atribuciones y competencias de esta Secretaría, anexo la respuesta de la Dirección de Fortalecimiento Académico.

Sin más detalles particulares, me despido.

ATENTAMENTE

DR. LUIS MANUEL HERNÁNDEZ GOVEA
SECRETARIO



Secretaría de Servicios
Académicos



C.c.p. Archivo.



Av. Universidad s/n, Zona de la Cultura, C.P. 86100
Villahermosa, Centro, Tabasco
Tel. (993) 358.15.00 Ext. 6134
e-mail: academica@ujat.mx
www.ujat.mx



**UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO**

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"



Oficio No. 637/DFA/2022
14 de diciembre de 2022

DR. LUIS MANUEL HERNÁNDEZ GOVEA
SECRETARIO DE SERVICIOS ACADÉMICOS
PRESENTE

En atención al oficio **SSA-906/2022**, para dar respuesta al requerimiento hecho a través de la plataforma nacional de transparencia, me permito enviar en anexo, un listado de planes de estudio de licenciatura versiones 2010 y 2016 que incluyen asignaturas de Ética.

Sin otro particular, recibe un cordial saludo.

C.c.p. Lic. Guillermo Narvéz Osorio.- Rector de la UJAT
C.c.p. Archivo.

Av. Universidad s/n, Zona de la Cultura, Col. Magisterial, C.P. 86040
Villahermosa, Tabasco
Tel. (993) 358.15.00 Ext. 6152
E-Mail: dirección.dfa@ujat.mx

Planes de estudio 2010

- Licenciatura en Ingeniería Geofísica
- Licenciatura en Genómica
- Ingeniería en Nanotecnología

Planes de Estudio 2016

- Licenciatura en Ciencias de la Educación
- Licenciatura en Comunicación
- Licenciatura en Idiomas
- Licenciatura en Enfermería
- Licenciatura en Médico Cirujano
- Licenciatura en Cirujano Dentista
- Licenciatura en Nutrición
- Licenciatura en Psicología
- Licenciatura en Administración
- Licenciatura en Contaduría Pública
- Licenciatura en Mercadotecnia
- Licenciatura en Economía
- Licenciatura en Ingeniería Ambiental
- Licenciatura en Gestión Ambiental
- Licenciatura en Biología
- Licenciatura en Historia

- Licenciatura en Arquitectura
- Licenciatura en Ingeniería en Informática Administrativa
- Licenciatura en Ingeniería en Sistemas Computacionales
- Licenciatura en Ingeniería Petroquímica
- Licenciatura en Atención Prehospitalaria y Desastres
- Licenciatura en Rehabilitación Física



Universidad Veracruzana

Coordinación Universitaria de Transparencia,
Acceso a la Información y Protección de Datos Personales

Oficio - CUTAI/DAI/674/2022

Asunto: Respuesta a solicitud 300564222000627

**C. SOLICITANTE
PRESENTE**

En atención a su solicitud de información recibida mediante el Sistema de Solicitudes de Acceso a la Información SISAI 2.0 con número de folio 300564222000627; y en términos de los artículos 143 y 145 de la Ley Número 875 de Transparencia y Acceso a la Información Pública para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, se hace de su conocimiento lo siguiente;

Dirección

Calle Veracruz, Número 46 Int.
5, Fraccionamiento Pomona, CP
91040 Xalapa, Ver.

Teléfonos y Fax

(228) 8415920, 8187891

Conmutador

8421700 y 8422700 Ext. 10500-
10501-10502-10503

Correo electrónico:

transparencia@uv.mx

PRIMERO.- Esta Coordinación, turnó su solicitud a la **Secretaría Académica** a la **Dirección General del Sistema de Enseñanza Abierta** a la **Dirección General del Área Académica Técnica** a la **Dirección General del Área Académica de Humanidades** a la **Dirección General del Área Académica de Ciencias de la Salud** a la **Dirección General del Área Académica Económico Administrativa** a la **Dirección General del Área Académica Biológico Agropecuaria** y a la **Dirección General del Área Académica de Artes**, áreas administrativas a quienes corresponde dar atención a su solicitud.

SEGUNDO.- El Dr. Juan Ortiz Escamilla, **Secretario Académico** de la Universidad Veracruzana, da contestación mediante oficio **1201/2022**, mismo que se pone a su disposición para su consulta, reproducción y obtención.

TERCERO.- La Dra. Mónica Victoria Ruiz Balcázar, **Directora General del Sistema de Enseñanza Abierta** de la Universidad Veracruzana, da contestación mediante oficio **DGSEA/998/2022**, mismo que se pone a su disposición para su consulta, reproducción y obtención.

CUARTO.- El Dr. Luis Arturo Vázquez Honorato, **Director General del Área Académica Técnica** de la Universidad Veracruzana, da contestación mediante oficio **1656/2022**, mismo que se pone a su disposición para su consulta, reproducción y obtención.

QUINTO.- La Dra. Yolanda F. González Molohua, **Directora General del Área Académica de Humanidades** de la Universidad Veracruzana, da contestación mediante oficio **AAH1278/2022**, mismo que se pone a su disposición para su consulta, reproducción y obtención.

SEXTO.- El Dr. Arturo Aguilar Ye, **Director General del Área Académica de Ciencias de la Salud** de la Universidad Veracruzana, da contestación mediante oficio sin número, mismo que se pone a su disposición para su consulta, reproducción y obtención.



Universidad Veracruzana

Coordinación Universitaria de Transparencia,
Acceso a la Información y Protección de Datos Personales

Oficio - CUTAI/DAI/674/2022

SEPTIMO.- El Dr. José Luis Sánchez Leyva, **Director General del Área Académica Económico Administrativa** de la Universidad Veracruzana, da contestación mediante oficio **DGAEEA 965/2022**, mismo que se pone a su disposición para su consulta, reproducción y obtención.

OCTAVO.- El Dr. Arturo Serrano Solís, **Director General del Área Académica de Ciencias Biológicas y Agropecuarias** de la Universidad Veracruzana, da contestación mediante oficio **DGAACBA/DIR/734/2022**, mismo que se pone a su disposición para su consulta, reproducción y obtención.

NOVENO.- La Mtra. Beatriz Sánchez Zurita, **Directora General del Área Académica de Artes** de la Universidad Veracruzana, da contestación mediante oficio **637/2022**, mismo que se pone a su disposición para su consulta, reproducción y obtención.

Dirección

Calle Veracruz, Número 46 Int.
5. Fraccionamiento Pomona. CP
91040 Xalapa, Ver.

Teléfonos y Fax

(228) 8415920, 8187891

Conmutador

8421700 y 8422700 Ext. 10500-
10501-10502-10503

Correo electrónico:

transparencia@uv.mx

Finalmente me permito comunicarle que, si usted no está satisfecho con esta respuesta, puede interponer Recurso de Revisión ante el Instituto Veracruzano de Acceso a la Información y Protección de Datos Personales conforme a los supuestos señalados en el Título Octavo de la Ley Número 875 de Transparencia y Acceso a la Información Pública para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave.

ATENTAMENTE

Xalapa-Enríquez, Ver. a 20 de diciembre de 2022

Mtro. Ricardo Amaro Santos

Jefe del Departamento de Acceso a la Información



Universidad Veracruzana
Secretaría Académica
Dirección General del Área Académica Técnica

Región Xalapa

Of. Área Técnica/1656/2022
19/12/2022

Unidad de Acceso a la Información

Coordinación Unversitaria de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales

Lomas del Estadio S/N
Edificio A Piso 1 Col.
Zona Universitaria C.P.
91090

Teléfono
228 8-42-17-00
Ext
11709

Correo Electrónico
luivazquez@uv.mx

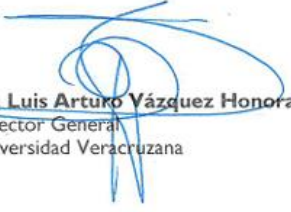
En atención a la solicitud de información pública con folio 300564222000627, "Que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética".

En respuesta a lo anterior, me permito enlistar los programas educativos:

1. Ingeniería en Alimentos - *Bioética*
2. Ingeniería en Biotecnología - *Bioética*
3. Químico Farmacéutico Biólogo - *Bioética*
4. Ingeniería Biomédica - *Bioética*
5. Ing. en Instrumentación Electrónica - *Ética y desarrollo profesional*
6. Ing. en Informática - *Ética y desarrollo digital*
7. Ingeniería Industrial - *Ética profesional*
8. Ingeniería Topográfica y geodésica - *Ética y desarrollo profesional*

Sin otro particular, envío un cordial saludo

"Lis de Veracruz: Arte, Ciencia, Luz"


Dr. Luis Arturo Vázquez Honorato
Director General
Universidad Veracruzana

C.c.p. LAVH/clm
C.c.p. Archivo



Universidad Veracruzana

Dirección General del Área Académica Económico Administrativa
Coordinación Académica de Actividades Tésorero Académicas

DGAAEA 965/2022
14/12/2022

A QUIEN CORRESPONDA:

En atención a la solicitud de información número 300564222000627, recibida mediante la Plataforma Nacional de Transparencia, que es de la letra siguiente:

"Que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética."

En cumplimiento a la Ley Número 875 de Transparencia y Acceso a la Información Pública del estado de Veracruz, así como al Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales de la Universidad Veracruzana, le comunico que previa revisión de los archivos documentales de esta Oficina, se informa que la experiencia educativa de ética se imparte en las siguientes licenciaturas:

- Administración plan 2019
- Administración de Negocios Internacionales plan 2021
- Contaduría plan 2019
- Desarrollo del Talento Humano plan 2020
- Dirección Estratégica de Recursos Humanos plan 2020
- Gestión y Dirección de Negocios plan 2018
- Logística Internacional y Aduanas plan 2017
- Publicidad y Relaciones Públicas plan 2021

Sin otro asunto que tratar me despido cordialmente.

"Luz de Veracruz: Arte, Ciencia, Luz"


Dr. José Luis Sánchez Leyva
Director General del Área Académica Económico Administrativa
Universidad Veracruzana

c.c.p Archivo

Lomas de Estadio s/n
Edificio "A" de Rectoría
1er Piso C.P. 91000 Xalapa de Enríquez
Veracruz, México.

Teléfono
8-42-17-10

Computador
(228) 8-42-17-00

Códel. Ext.
11123

Correo Electrónico
Luisanche01@uv.mx



Universidad Veracruzana

DIRECCIÓN GENERAL DEL SISTEMA DE ENSEÑANZA ABIERTA

Oficio: DGSEA/998/2022

Mtro. Gerardo García Ricardo
Coordinación U. de Transparencia, Acceso a la
Información y Protección de Datos Personales
Universidad Veracruzana
Presente

Estimado Mtro. García Ricardo:

En atención a la solicitud de información con folio 300564222000627, que es del tenor siguiente:

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética."

Se informa que, en el Sistema de Enseñanza Abierta, la Experiencia Educativa de ética se imparte en los Programas Educativos siguientes:

1. Contaduría-Plan 2019
2. Administración-Plan 2019

Sin otro particular, Reciba cordiales saludos.

Atentamente

Lis de Veracruz. Arte, Ciencia, Luz

Xalapa, Ver., a 19 de diciembre de 2022.

Dra. Mónica Victoria Ruiz Balcázar
Directora General



C.c.p. Archivo.



Universidad Veracruzana

Dirección General del Área Académica de Artes

Oficio 637/2022

Mtro. Gerardo García Ricardo
Coordinador Unidad de Transparencia,
Acceso a la información y protección de Datos
Universidad Veracruzana
Presente

En respuesta a la solicitud de transparencia no. 30056222000627 recibida el 12 de diciembre del presente que a la letra dice:

Que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética

Al respecto le informo que dentro de la currícula de los programas adscritos al área académica de artes, se imparten las siguientes experiencias educativas con contenido relacionado a la ética:

1. Facultad de Teatro, Licenciatura en Educación Artística Virtual, Tópico: **Ética y Educación** (Contenido que se oferta de acuerdo a elección del estudiante). <https://www.uv.mx/educacionartistica/plan-de-estudios/mapa-curricular/>
2. Facultad de Música, Licenciatura en Educación Musical, experiencia educativa: **Ética y estética** en la educación musical. <https://www.uv.mx/musica/general/mapa-curricular-de-la-licenciatura-en-educacion-musical/>

Sin más por el momento, reciba un cordial saludo.

Atentamente
"Lis de Veracruz: Arte, ciencia, luz"
Xalapa, Ver. a 15 de diciembre de 2022

Mtra. Beatriz Sánchez Zurita
Directora General

c.c.p. Archivo
BSZ/cavd*

Edificio "A" de Rectoría, 2°
Piso, Lomas del Estadio
S/n, C.P. 91000, Xalapa, Ver.

Tel. (228) 8 42 17 07 Directo
(228) 8 42 17 00
Conmutador
Ext. 11707
Fax (228) 8422757

E-mail: dgaaa@uv.mx

Of. No. 1201/2022
Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave
Diciembre 13 de 2022

Mtro. Gerardo García Ricardo
Coordinador de Transparencia, Acceso a la Información
y Protección de Datos Personales
Presente

En atención a la solicitud de información con folio **300564222000627**, turnada vía Plataforma Nacional de Transparencia, que a la letra dice:

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética."

En cumplimiento a la Ley número 875 de Transparencia y Acceso a la Información Pública para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave y al Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales de la Universidad Veracruzana, le comunico que, previa revisión de los archivos documentales de esta Oficina, no se advierte información al respecto.

Lomas del Estadio S/N
Edificio A Piso 2
Col. Zona Universitaria
C.P. 91090
Xalapa, Veracruz,
México

Teléfono
(228) 141 10 60
(228) 842 17 13

Conmutador
(228) 842 17 00
(228) 842 27 00

Conn. Ext.
11130, 11128,
11118 y 11175

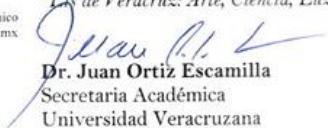
Fax
(228) 141 10 60

Correo electrónico
jortiz@uv.mx

La información pudiera encontrarse en las Direcciones Generales de las Áreas Académicas de esta Universidad, específicamente con sus respectivos Coordinadores Académicos de Planes y Programas de Estudio, en ese tenor, le sugiero respetuosamente, turne la presente solicitud a dichas dependencias.

Sin otro particular, envío un cordial saludo.

Atentamente
"Luz de Veracruz: Arte, Ciencia, Luz"


Dr. Juan Ortiz Escamilla
Secretaria Académica
Universidad Veracruzana

C.c.p. Archivo.



Universidad Veracruzana
Secretaría Académica

Dirección General del Área Académica de Ciencias de la Salud

Mtro. Gerardo García Ricardo
Coordinación Universitaria de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales
Presente

Con fundamento en los artículos 7 y 8 de la Ley 875 de Transparencia y Acceso a la Información Pública para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave y los artículos 29 y 30 del Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales de la Universidad Veracruzana; me permito comunicar que en fecha 12 de diciembre del 2022 se recibió una solicitud de información con número de folio 300564222000627 en la que solicitan lo siguiente:

Descripción de la Solicitud: Que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética.

R.- En las siguientes opciones profesionales del nivel de Licenciatura se imparte:

Nombre de la Carrera	Nombre de la experiencia educativa	Página electrónica
Educación Física, Deporte y Recreación	Ética y Derechos Humanos	https://www.uv.mx/oferta-educativa/experiencia-educativa/?programa=EFDR-17-E-CR&cur=48705&mat=EFDE
Médico Cirujano	Bioética	https://www.uv.mx/oferta-educativa/experiencia-educativa/?programa=MEDI-17-E-CR&cur=48703&mat=MEDE
Cirujano Dentista	Bioética	https://www.uv.mx/oferta-educativa/experiencia-educativa/?programa=DENT-19-E-CR&cur=48008&mat=CDSO
Química Clínica	Bioética	https://www.uv.mx/oferta-educativa/experiencia-educativa/?programa=QCL-02-E-CR&cur=48010&mat=QCLS
Enfermería	Ética y Legislación	https://www.uv.mx/oferta-educativa/experiencia-educativa/?programa=ENFE-21-E-CR&cur=48003&mat=ENAB
Quiropráctica	Bioética	https://www.uv.mx/oferta-educativa/mapa-curricular/?programa=QPRA-12-E-CR

Un cordial saludo.

Xalapa, Ver., 13 de diciembre de 2022

Dr. Arturo Aguilar Ye
 Director General

Edificio "A" de Rectoría 1er piso
 Lomas del Estadio s/n
 Xalapa, Veracruz
 C.P.91000

Tel y Fax: 01(228)441-1064
 Conmutador 8-42-17-00 Ext. 1115 y 1706
 e-mail: artuaguilar@uv.mx
dgaacs@uv.mx



Universidad Veracruzana
Secretaría Académica
Dirección General del Área Académica de Humanidades

Of. No. AAH1278/ 2022
19 de diciembre del 2022

Lomas del Estadio s/n
Edificio "A" 2° piso.
C.P. 91000
Xalapa-Enriquez,
Veracruz, México

Teléfono
01 (228) 842 17 11

Conmutador
842 17 00,
842 27 00

Extensión
11711

Fax
141 10 61


Correo electrónico
ygonzalez@uv.mx

Coordinación de Transparencia y Acceso a la Información
Universidad Veracruzana
Presente

En atención a la solicitud de información con folio 000627: **“Informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética”**

Por este medio informo que los planes de estudio que imparten la materia de ética son: Filosofía, Pedagogía, Derecho con Enfoque de Pluralismo Jurídico, Ciencias y técnicas de la comunicación.

“Lis de Veracruz: Arte, Ciencia, Luz”


Dra. Yolanda F. González Molohua
Directora General

C.c.p. Archivo



Universidad Veracruzana

Secretaría Académica

Dirección General del Área Académica de Ciencias Biológicas y Agropecuarias

Of. No. DGAACBA/DIR/734/2022

14/12/2022

MTRO. GERARDO GARCÍA RICARDO
COORDINADOR UNIVERSITARIO DE TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN Y
PROTECCIÓN DE DATOS
UNIVERSIDAD VERACRUZANA
PRESENTE

Lomas del Estadio, S/N,
Zona Universitaria, C.P.
91000, Xalapa, Ver.,
México

Teléfono
(228) 842 1708

Conmutador
(228) 842 1700

Extensión
11708

Correo electrónico
arserrano@uv.mx

En atención a la solicitud de información con Folio: 300564222000627 de fecha 12 de diciembre del presente año, mediante la cual establecieron la siguiente petición:


"Que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética"

A continuación se presenta la información solicitada:

De los Programas Educativos adscritos a esta Dirección General, en el plan de estudios de la Licenciatura de Agronegocios Internacionales se oferta como parte del área de formación terminal la experiencia educativa "Ética de los negocios".

Sin otro particular por el momento, le saludo cordialmente.

"Lis de Veracruz: Arte, Ciencia, Luz"


Dr. Arturo Serrano Solís
Director General
Universidad Veracruzana

C. c. p. Archivo.



DIRECCIÓN GENERAL DE
DESARROLLO ACADÉMICO

COORDINACIÓN GENERAL DEL
SISTEMA DE LICENCIATURA

Diciembre, 2022.
Oficio CGSL/2022/175

MTRA. EN DER. MÓNICA DOMÍNGUEZ MILLÁN
Titular de la Unidad de Transparencia
Universidad Autónoma de Yucatán

Por este medio y en respuesta a las solicitudes según **FOLIOS UADY 262/22 (SISAI 310587022000238) y folio UADY 263/22 (SISAI 310587022000239)**

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética."

La respuesta es:

- a) Los planes de estudio de licenciatura que imparten la asignatura de Ética como asignatura obligatoria en sus mallas curriculares, ya sea porque se considere en el nombre se considere o se aborde en los contenidos son:
1. Derecho (Ética jurídica)
 2. Comunicación social (Legislación, ética y derecho a la información)
 3. Cirujano dentista (Ética y odontología legal)
 4. Enfermería (Bioética y legislación)
 5. Psicología Ética del psicólogo y responsabilidad profesional)
 6. Actuaría (Profesionalismo, no lleva el nombre, pero se atienden aspectos de ética)
 7. Contador público (ética para el ejercicio profesional)
 8. MVZ (Fundamentos éticos y legales de la práctica veterinaria)
 9. Biología (Impacto y auditoría ambiental)
 10. Biología marina (Legislación ambiental)
 11. Trabajo social (ética profesional)
 12. Ing. física (ingeniería ética y sociedad)
 13. Ing. mecatrónica (ingeniería ética y sociedad)
 14. Ing. civil (ingeniería ética y sociedad)
 15. Ing. en energías renovables (ingeniería ética y sociedad)
 16. Médico cirujano (introducción a la medicina y a la ética)
 17. Nutrición (taller de ética aplicada a la nutriología)
 18. Arquitectura (Derecho para arquitectos, Introducción a la práctica profesional)
 19. Artes visuales (Ética en las artes visuales, Nociones para el ejercicio profesional de las artes visuales)
 20. Gestión pública (Ética para la gestión pública)



UADY
UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA
DE YUCATÁN

DIRECCIÓN GENERAL DE
DESARROLLO ACADÉMICO

COORDINACIÓN GENERAL DEL
SISTEMA DE LICENCIATURA

- b) Todos los planes de estudio de licenciatura que están alineados al Modelo educativo de formación integral (42), tienen la asignatura obligatoria de "Responsabilidad Social Universitaria" en los que se incluye la ética como uno de las principales temas a tratar.
- c) Además los planes de estudio de Químico Fármaco Biólogo, Ingeniería Industrial Logística, Ingeniería en Alimentos e Ingeniería en Biotecnología incluyen asignaturas optativas de Ética.

Sin otro particular, quedo de usted.

Atentamente
"Luz, Ciencia y Verdad"

Masato Samuñán M.





SOMOS
ARTE, CIENCIA Y
DESARROLLO
CULTURAL

**COORDINACIÓN DE
CONTRALORÍA INTERNA**

Zacatecas, Zac. a 13 de diciembre de 2022

Solicitante: ljtp2020 ljtp2020 ljtp2020

P R E S E N T E:

En atención a su solicitud de información con número de folio 320596822000184, recibida vía Plataforma Nacional de Transparencia a través del sistema SISAI 2.0, con fundamento en el artículo 6 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 29 de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Zacatecas, así como de los artículos 4, 23 y 29 fracciones II y V, de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Zacatecas, se otorga respuesta sobre su cuestionamiento según lo siguiente:

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética." (Sic)

Se informa que las licenciaturas que contienen dentro de su plan de estudios asignaturas denominadas como "ética" son las siguientes:

Licenciatura en Filosofía
Licenciatura en Historia
Licenciatura en Enfermería
Curso Complementario de la Licenciatura en Enfermería
Carrera de Enfermería General
Licenciatura en Psicología en el Área Clínica
Licenciatura en Ingeniería Eléctrica
Licenciatura en Robótica y Mecatrónica
Licenciatura en Ingeniería en Diseño Industrial
Licenciatura en Artes con Orientación en Artes Escénicas-Teatro
Licenciatura en Artes con Orientación en Artes Visuales
Licenciatura en Artes con Orientación en Educación Artística
Licenciatura en Artes con Orientación en Teoría del Arte
Licenciatura en Ingeniería de Software
Licenciatura en Ingeniería en Comunicaciones y Electrónica
Licenciatura en Ingeniería Química
Licenciatura en Ingeniería en Agronomía
Médico Veterinario Zootecnista (Deontología y Legislación Veterinaria)
Ingeniero Geólogo (Valores Universitarios y Liderazgo)
Ingeniero Minero Metalurgista (Valores Universitarios y Liderazgo)
Licenciatura en Ciencias Ambientales (Valores Universitarios y Liderazgo)

Sin otro particular por el momento, nos despedimos enviándole un cordial saludo.

**Atentamente:
UNIDAD DE TRANSPARENCIA
CONTRALORIA INTERNA
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE ZACATECAS.**

C. SOLICITANTE

Presente

Me refiero a su solicitud de acceso a la información con número de folio **330031922005092**, mediante la cual requirió:

"que informe el nombre de las licenciaturas en las que dentro de su plan de estudios se imparta la materia de ética." (sic)

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 21, fracción V, 27 último párrafo y 55 fracción II segundo párrafo, del Reglamento de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la Universidad Nacional Autónoma de México, notifico a usted, que esta Casa de Estudios no está obligada a generar documentos ad hoc, tal como lo establece el criterio 03/17 del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), el cual, a la letra señala:

"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información."

Aunado a lo anterior, es importante considerar el contenido del Criterio 16/17, emitido por el INAI, el cual establece lo siguiente:

"Expresión documental. Cuando los particulares presenten solicitudes de acceso a la información sin identificar de forma precisa la documentación que pudiera contener la información de su interés, o bien, la solicitud constituya una consulta, pero la respuesta pudiera obrar en algún documento en poder de los sujetos obligados, éstos deben dar a dichas solicitudes una interpretación que les otorgue una expresión documental."

En virtud de lo anterior, esta Universidad debe otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que esté obligada a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, de conformidad con lo previsto por el artículo 57 del Reglamento de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la Universidad Nacional Autónoma de México.

En ese sentido, le comento que la información que mejor atiende a su solicitud se encuentra en fuente pública y puede ser consultada en la página de la Dirección General de Administración Escolar, en el siguiente vínculo electrónico:

<https://www.dgae.unam.mx/planes/licenciatura.html>

En dicha página podrá conocer las carreras con que se cuenta y deberá dar clic en cada plan de estudios para conocer si en dicho plan se imparte la materia solicitada.

Universidad Juarista de México Autónoma de Tabasco.

Clave Carrera	Carrera	Sistema	Plan de estudios	Clave Planif	Plantel donde se imparte
101	Actuaría	Escolarizado	▲ Consulta	0003	Facultad de Ciencias
101	Actuaría	Escolarizado	▲ Consulta	0200	FES Acapulco
102	Arquitectura	Escolarizado	▲ Consulta	0001	Facultad de Arquitectura
102	Arquitectura	Escolarizado	▲ Consulta	0200	FES Acapulco
102	Arquitectura	Escolarizado	▲ Consulta	0400	FES Aragón
103	Arquitectura de Paisaje	Escolarizado	▲ Consulta	0001	Facultad de Arquitectura

Se informa que de no estar conforme con la respuesta podrá interponer el recurso de revisión previsto en los artículos 142 y 143 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, 67 del Reglamento de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la UNAM, ante el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales o ante la Unidad de Transparencia de la UNAM, dentro de los quince días siguientes a la fecha de la notificación de la respuesta o del vencimiento del plazo para su notificación.

Sin otro particular, reciba un cordial saludo.

Atentamente

“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU”

Ciudad Universitaria, Cd. Mx., 15 de diciembre de 2022

José Meljem Moctezuma

Titular de la Unidad de Transparencia