



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE
POSGRADO

“COMPLIANCE FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES
INEXISTENTES Y SUS CONSECUENCIAS FISCALES Y PENALES; CASO
DE EMPRESA CONSTRUCTORA”

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestra en Tributación

DIRECTOR:

Dr. Salvador Sánchez Ruanova

ASESORES:

Mtro. Fabián Martínez Ríos
Dr. Nestor Offir Sánchez y Sánchez

PRESENTA:

Andrea Paz Soto

Puebla, Pue. Septiembre 2022



BUAP

“HUP, 50 años de enseñanza y salud”

Oficio No. FCP/SIEP-DIG.0028/2022

Asunto: Digitalización de la Tesis

C. PAZ SOTO ANDREA

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada “COMPLIANCE FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES Y SUS CONSECUENCIAS FISCAL Y PENALES; CASO DE EMPRESA CONSTRUCTORA”, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de MAESTRA EN TRIBUTACIÓN.

Sin más por el momento, quedo de usted.

ATENTAMENTE

“Pensar Bien, Para Vivir Mejor”

H. Puebla de Z., 31 de agosto de 2022


DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado



DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director** de la tesis denominada: “**COMPLIANCE FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES Y SUS CONSECUENCIAS FISCALES Y PENALES; CASO DE EMPRESA CONSTRUCTORA**”, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

ANDREA PAZ SOTO

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE

H. Puebla de Z., a 29 de agosto de 2022



DR. SALVADOR SÁNCHEZ RUANOVA

c.c.p. Alumno

DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

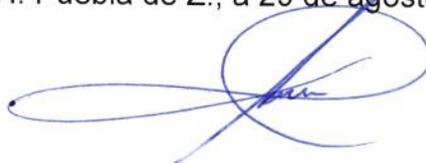
Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Metodológico** de la tesis denominada: “**COMPLIANCE FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES Y SUS CONSECUENCIAS FISCALES Y PENALES; CASO DE EMPRESA CONSTRUCTORA**”, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

ANDREA PAZ SOTO

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 29 de agosto de 2022



MTRO. FABIÁN MARTÍNEZ RÍOS

c.c.p. Alumno

DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Temático** de la tesis denominada: “**COMPLIANCE FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES Y SUS CONSECUENCIAS FISCALES Y PENALES; CASO DE EMPRESA CONSTRUCTORA**”, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

ANDREA PAZ SOTO

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE

H. Puebla de Z., a 29 de agosto de 2022



DR. NÉSTOR OFFIR SÁNCHEZ Y SÁNCHEZ

c.c.p. Alumno

DEDICATORIAS

Este trabajo de investigación lo dedico enteramente a mis padres Ricardo y Olivia, por estar siempre tras bambalinas, alentando y acompañándome en cada uno de mis proyectos.

Mamá, gracias por ser mi pilar de fortaleza y orden, por tu cariño en forma de detalles y palabras fuertes, pero siempre impulsándome a ser mejor.

Papá, gracias por enseñarme el camino y por respetar cada uno de mis pasos, eres mi gran ejemplo de trabajo y perseverancia.

Los amo y honro con todo mi corazón.

AGRADECIMIENTOS

A mis compañeros de maestría, por compartir a la distancia de todo nuestro proceso de aprendizaje; en especial a Palmira y Gaby por ser mujeres inspiradoras y por convertirse además en grandes amigas.

A mi director y asesores, por su tiempo y acompañamiento en este proceso de investigación, gracias por compartirme de su experiencia.

A mi familia y amigos que acompañaron mi proceso con palabras de aliento y que celebran cada logro a mi lado.

A Karla Vasconcelos por no dejar que tirara la toalla y estar siempre al pendiente, gracias por acompañarme con tu amistad.

A Carlos Lima, por ser parte de mi proceso en el momento indicado; gracias por ser un gran compañero y por inspirarme con su dedicación y pasión por la profesión.

A Apolo, por acompañarme de madrugada y enseñarme que el amor camina en cuatro patas.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como tema central la presunción de operaciones inexistentes por parte de la autoridad fiscal conforme al procedimiento contemplado en el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación y la reforma de tipo penal fiscal que trajo consigo la configuración de un delito específico para castigar dicha conducta.

Lo anteriormente mencionado tiene como contexto la reciente política criminal que ha aumentado la vigilancia de la autoridad, así como las sanciones ante la comisión de diversas infracciones y delitos fiscales.

El objetivo de la presente investigación es estructurar un compliance fiscal como mecanismo de prevención ante las consecuencias fiscales y penales de la presunción de operaciones inexistentes, lo anterior a través del estudio de caso de una empresa constructora de la ciudad de Puebla.

El diseño metodológico es de tipo exploratorio, documental y estudio de caso; de enfoque mixto y método deductivo y analítico.

Como resultado de este trabajo se concluyó que ante el aumento de procesos y sanciones de la autoridad fiscal, adoptar un enfoque de prevención mitigará futuros riesgos y consecuencias tanto fiscales como penales, por lo que los programas de compliance auguran ser una alternativa viable y eficiente.

Palabras clave: operaciones inexistentes, artículo 69 b del CFF, compliance, prevención de riesgos.

ABSTRACT

This research has as its central topic the presumption of non-existent operations by the tax authority in accordance with 69 b article of the federal tax code and the tax criminal reform that brought with it the configuration of a specific crime to punish that conduct.

The previously mentioned has context with the recent criminal policy that has increased the vigilance of the authority, as well as the sanctions before the commission of diverse infractions and fiscal crimes.

The objective of the investigation is to structure a fiscal compliance as a prevention mechanism before the fiscal and criminal consequences of the presumption of non-existent operations, the above through the case study of a construction company in the city of Puebla.

The methodological design is of an exploratory, documentary and case study type; mixed approach and deductive and analytical method.

As a result of this work, it was concluded that in the face of the increase in processes and sanctions of the tax authority; adopting a prevention approach will mitigate future risks and consequences, both fiscal and criminal, for which compliance programs promise to be a viable and efficient alternative.

Key words: non-existent operations, 69 b article of the federal tax code, compliance, risks prevention.

INDICE GENERAL

I. INTRODUCCIÓN.....	i
II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	ii
III. JUSTIFICACIÓN.....	iii
IV. OBJETIVO GENERAL.....	v
V. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	v
VI. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.....	v
VII. HIPÓTESIS.....	vi
VIII. VARIABLES.....	vi
a) Variable independiente:.....	vi
b) Variable dependiente:.....	vi
IX. DISEÑO METODOLÓGICO.....	vi
X. ALCANCES Y LIMITACIONES.....	vii
CAPÍTULO I; ANTECEDENTES Y CONTEXTO.....	1
1.1 Sector de la construcción en México.....	1
1.1.1 <i>Marco contributivo.</i>	4
1.2 Compliance fiscal.....	7
CAPÍTULO II. OPERACIONES INEXISTENTES Y MARCO LEGAL.....	11
2.1 Antecedentes.....	11
2.1.1 <i>Historia del comprobante fiscal en papel.</i>	11
2.2 Conceptos generales.....	13
<i>Concepto de simulación.</i>	13
<i>Concepto de operaciones inexistentes.</i>	14
2.3 La práctica en México.....	14
2.4 Datos estadísticos del fenómeno.....	15
2.5 Contexto internacional.....	16
2.6 Marco legal.....	19
2.6.1 Artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación.....	19
2.6.1.1 <i>Activos</i>	21
2.6.1.2 <i>Personal</i>	22
2.6.1.3 <i>Infraestructura o capacidad material</i>	22
2.6.1.4 <i>No localizado</i>	23
2.6.2 Procedimiento.....	24

2.6.2.1 <i>Materialidad de las operaciones</i>	26
2.6.2.2 <i>Sustancia económica</i>	27
Capítulo III; Reforma penal fiscal de 2019.....	29
3.1 Exposición de motivos.....	29
3.2 Elementos de la reforma.....	32
3.3 Reforma y operaciones simuladas.....	35
Capítulo IV; Investigación de campo.....	37
4.1 Unidad de análisis.....	38
4.1.2 <i>Misión</i>	38
4.1.3 <i>Visión</i>	39
4.1.4 <i>Valores</i>	39
4.1.5 <i>Servicios</i>	39
4.1.6 <i>Procedimiento de desvirtúo de conformidad con el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación</i>	39
4.2 Método.....	41
4.3 Muestra.....	41
4.4 Instrumento.....	42
4.5 Análisis e interpretación de los resultados.....	47
Capítulo V; Hacia una propuesta, conclusiones y consideraciones finales.....	60
5.1 Propuesta.....	61
5.1.1 COMPLIANCE FISCAL	63
5.1.2 Alcance normativo y objetivos.....	63
5.1.3 Compromiso de la empresa.....	65
5.1.4 Diagnóstico.....	65
5.1.5 Políticas y Procedimientos.....	66
5.2 Conclusiones.....	69
5.3 Consideraciones finales.....	71
REFERENCIAS.....	75

I. INTRODUCCIÓN

Es frecuente que ante la carga tributaria que representa el pago de impuestos, los contribuyentes busquen diversas alternativas para disminuir sus pagos, aunque estas se encuentran fuera del marco legal. Deducir comprobantes que amparan operaciones que no se llevaron a cabo se ha convertido en una conducta recurrente y a su vez cada vez más vigilada por la autoridad.

Las implicaciones que el procedimiento del artículo 69 b del código fiscal de la federación generan en los empresarios, tales como el incremento de las sanciones, ha dado paso a buscar fortalecer la organización con acciones como programas de prevención y cumplimiento normativo. El presente trabajo de investigación propone la implementación de un compliance fiscal que coadyuva a desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes y que a su vez mitigue el riesgo de la comisión de delitos fiscales.

La investigación se divide en cinco capítulos. El primero de ellos plasma los antecedentes y el contexto de las empresas constructoras, así como del concepto de compliance. El segundo capítulo particulariza las operaciones inexistentes y el marco legal de las mismas. En el capítulo tercero se expone la reforma penal relacionada con la adquisición, compra y enajenación de comprobantes que amparan operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados. En el cuarto capítulo se presenta el trabajo de campo, teniendo como caso de estudio a la empresa Andrea Paz Construcciones S. A. de C. V. que se desarrolló en una primera etapa, a través de la aplicación de un cuestionario al puesto directivo y contable de la empresa y la segunda etapa consistente en mesas de trabajo para la implementación del programa de compliance. Como capítulo final se muestran los avances de la ejecución del proyecto, así como las conclusiones y consideraciones finales.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Dentro de las múltiples tareas que enfrentan todo tipo de empresas, las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones legales se han tenido que priorizar debido a factores tales como mayores exigencias del mercado, así como el incremento en prácticas indebidas. De tal forma que la visión del empresario ha tenido que enfocarse en la prevención de todo tipo de riesgos, lo cual facilitaría la estabilidad y permanencia de la unidad económica.

Esta visión de prevención da pie a la figura del “compliance” que en palabras del autor Puyol “refleja el principio de diligencia debida”, y se congrega a conceptos tales como la ética empresarial y el clima organizacional, sin perder de vista que también influye en la responsabilidad penal de las empresas.

La conducta delictiva en materia fiscal es un fenómeno global que golpea a todo tipo de economías y cuyo combate se ha convertido en un asunto de principal agenda tanto para los gobiernos como para los organismos internacionales. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha encabezado esta tarea a través de la emisión de diversos acuerdos, informes y guías encaminados a mejorar el marco legal de los países participantes.

En nuestro país, los ilícitos en contra del fisco federal se han concentrado en delitos como la defraudación fiscal y recientemente la expedición, enajenación y adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, los cuales representan una enorme merma para la economía nacional, algunas cifras por ejemplo las mencionadas por la Secretaría de la Función Pública quien señala que “México ocupa el tercer lugar a nivel mundial como generador de recursos ilícitos relacionados con el crimen organizado, como el narcotráfico, extorsión, corrupción

y evasión fiscal” (González, 2020). Así como que el “monto de las operaciones simuladas celebradas entre 2014 y junio de 2019 fue de \$1,611,418 millones de pesos, con una presuntiva de evasión que representó el 1.4% del producto interno bruto” (Público, 2019).

Esta configuración del ilícito relacionado con las operaciones simuladas es el resultado del contexto internacional, propiciando el robustecimiento de la legislación fiscal penal, imponiendo mayores obligaciones fiscales, así como el aumento de las sanciones, llevándolas incluso al ámbito penal.

Ante este panorama, el cual diversos autores han denominado como “terrorismo fiscal”, el empresario se ve en la necesidad de implementar nuevas acciones que le permitan hacer frente a la carga fiscal que representa contribuir al gasto público, por lo que los programas de compliance aparecen como una alternativa y oportunidad de consagrarse en todos los negocios.

III. JUSTIFICACIÓN

La práctica de operaciones inexistentes ha ido evolucionando y es perseguida a través de los famosos listados del artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación, los cuales mencionan además a los contribuyentes que se encuentren como no localizados. A partir de la reforma de tipo penal fiscal que entró en vigor en el año 2020 se creó el delito específico de enajenación, compra y adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados, que además es considerado como defraudación fiscal y castigado severamente al atentar contra la seguridad nacional.

Los procedimientos de la autoridad para identificar este tipo de conductas se han incrementado y ante las consecuencias penales, resulta de gran importancia el tomar medidas preventivas y de protección, como crear códigos de compliance ante todo tipo de riesgo legal. Por tal motivo, esta investigación es viable al aproximar el concepto de compliance fiscal e incorporarlo a una empresa.

La industria de la construcción representó en el 2018 el 8% del Producto Interno Bruto total y en 2017 su facturación anual alcanzó los 1.6 billones de pesos y los 6.1 millones de puestos de trabajo directos (Construcción C. d., 2019).

Nuestro estudio pretende beneficiar al sector de la construcción, pero a su vez la investigación será un material de consulta fiscal para estudiantes de las licenciaturas de derecho y contaduría, así como profesionistas, para ampliar su conocimiento sobre la política fiscal penal en nuestro país y el cumplimiento legal.

De igual manera, el presente trabajo es viable ya que podrá diseñarse y ponerse en marcha el programa de compliance en una micro empresa del sector de la construcción de la ciudad de Puebla, además, se justifica la investigación en orden de lo siguiente:

- Brindar conocimientos actuales sobre el procedimiento para desvirtuar las operaciones inexistentes.
- Comprobar que un código de compliance fiscal reduce el riesgo cometer delitos fiscales.

IV. OBJETIVO GENERAL

El propósito del presente trabajo de investigación es diseñar un programa de compliance fiscal para una empresa constructora que permita prevenir la presunción de operaciones inexistentes y sus consecuencias fiscales y penales.

V. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Exponer las características del sector de la construcción y del concepto de compliance.
- Analizar el concepto de las operaciones inexistentes, antecedentes y desarrollo en México.
- Sistematizar la evolución del artículo 69b del Código fiscal de la federación.
- Destacar los elementos penales derivados de operaciones inexistentes y actos jurídicos simulados.
- Identificar los procesos y mecanismos que la empresa constructora deberá adoptar para integrarlos al programa de compliance.

VI. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

- ¿Cuál es el procedimiento contemplado en el artículo 69b del Código Fiscal de la Federación?
- ¿Cómo se desarrolla el concepto de materialidad de las operaciones?
- ¿Cuáles son las repercusiones penales por la adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes?
- ¿Qué elementos deben considerar las empresas constructoras para implementar un programa de cumplimiento fiscal?

VII. HIPÓTESIS

La incorporación de un programa de compliance fiscal en la empresa constructora coadyuva a prevenir caer en una presunción de operaciones inexistentes y sus consecuencias fiscales y penales.

VIII. VARIABLES

a) Variable independiente:

Prevenir caer en una presunción de operaciones inexistentes y sus consecuencias fiscales y penales.

b) Variable dependiente:

A través de la incorporación de compliance fiscal.

IX. DISEÑO METODOLÓGICO

La investigación a realizar es de tipo exploratoria y descriptiva; la primera de ellas se lleva a cabo al allegarse de información diversa para conocer el fenómeno de las emisión y deducción de comprobantes que amparan operaciones simuladas, la política criminal del país y la reforma en sí misma. Descriptiva al analizar la reforma desde su entrada en vigor (uno de enero de dos mil veinte) y hasta dos años desde su implementación (marzo 2022).

Histórica, pues se abordarán antecedentes históricos y legislativos de diversos conceptos y leyes; descriptiva, exploratoria y explicativa, ya que se señalarán las características y el porqué de las mismas para diversos conceptos como el de operaciones inexistentes y los delitos fiscales, entre otros.

Se considera de enfoque mixto por ser cualitativa y cuantitativa. Cualitativa por conformarse de información recabada principalmente de leyes fiscales, así como de doctrina, libros y publicaciones de revistas. Cuantitativa al obtener datos estadísticos sobre las consecuencias económicas de las operaciones inexistentes y datos de empresas constructoras.

Los métodos a utilizar serán el deductivo y analítico; deductivo ya que la investigación parte de lo general a lo particular y analítico porque se analizará la reforma en comento, así como la relación de la dinámica del empresario constructor y su relación con las operaciones inexistentes.

X. ALCANCES Y LIMITACIONES

El presente trabajo de investigación se realizará con información nacional e internacional para el desarrollo de los antecedentes y contexto del tema. La investigación de campo se reduce a una micro empresa constructora de la ciudad de Puebla.

Como limitación principal nos encontramos con que el tiempo de implementación de un programa de compliance es constante y continuo, debido a que existe una fase de evaluación del mismo, por lo que únicamente se podrán poner en marcha algunas de las fases de ejecución.

Matriz de consistencia

COMPLIANCE FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES Y SUS CONSECUENCIAS FISCALES Y PENALES; CASO DE EMPRESA CONSTRUCTORA

PROBLEMA	OBJETIVO	HIPOTESIS	VARIABLES	PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	DISEÑO METODOLÓGICO
<p>La necesidad de implementar un programa de cumplimiento que delimite los lineamientos internos y procesos a implementar ante las reformas fiscales penales actuales.</p>	<p>Objetivo general:</p> <p>Diseñar un compliance fiscal para una empresa constructora que permita prevenir la presunción de operaciones inexistentes y sus consecuencias fiscales y penales.</p> <p>Objetivos específicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Exponer las características del sector de la construcción y del concepto de compliance - Analizar el concepto de las operaciones inexistentes, antecedentes y desarrollo en México. - Sistematizar la evolución del artículo 69b del Código fiscal de la federación. 	<p>La incorporación de un compliance fiscal en la empresa constructora coadyuva a prevenir caer en una presunción de operaciones inexistentes y sus consecuencias fiscales y penales.</p>	<p>Independiente:</p> <p>Prevenir caer en una presunción de operaciones inexistentes y sus consecuencias fiscales y penales.</p> <p>Dependiente:</p> <p>A través de la incorporación de un compliance fiscal</p>	<p>- ¿Qué son las operaciones inexistentes?</p> <p>- ¿Qué es el compliance fiscal?</p> <p>- ¿Cuáles son las consecuencias penales por la adquisición de comprobantes que amparan operaciones simuladas?</p> <p>¿Qué elementos deben considerar las empresas constructoras para implementar un compliance fiscal?</p>	<p>Tipo de investigación:</p> <p>Exploratoria, documental y estudio de caso.</p> <p>Método:</p> <p>Deductivo y analítico.</p> <p>Población:</p> <p>Empresas constructoras de la ciudad de Puebla.</p> <p>Muestra:</p> <p>Empresa Andrea Paz Construcciones S. A. de C. V.</p> <p>Instrumentos:</p> <p>Cuestionario</p>

	<ul style="list-style-type: none">- Destacar los elementos penales derivados de operaciones inexistentes y actos jurídicos simulados.- Identificar los procesos y mecanismos que la empresa constructora deberá adoptar para integrarlos al programa de compliance.				
--	--	--	--	--	--

CAPÍTULO I; ANTECEDENTES Y CONTEXTO

1.1 Sector de la construcción en México.

La industria de la construcción forma parte del sector secundario o industrial que incluye a la industria extractiva y a la industria de la transformación. La importancia del sector se ve reflejado en las estadísticas proporcionadas por el INEGI referentes a su aportación al PIB nacional, así como la generación de empleos.

Las obras de construcción han sido generadas por dos fuentes: públicas y privadas; la obra pública encargada de la urbanización, construcción de redes de infraestructura de agua, servicios sanitarios, electricidad, telecomunicaciones, entre otros y la obra privada se ha centrado principalmente en la construcción habitacional, desarrollos turísticos y recreativos, edificación de centros comerciales. (Rubio, 2003)

La construcción de obra pública federal se encuentra regulada mediante la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas (LOPS) y su Reglamento (RLOPS), en esta ley se establece que la contratación se sujetará a las condiciones de pago sobre precios unitarios, a precio alzado, mixtos y de amortización programada. Esta obra pública se contrata con la administración pública federal centralizada, los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, entidades federativas y municipios, cuyo objetivo es obtener un beneficio colectivo.

Los contratos de obra privada, se celebran entre particulares firmándose como a precio alzado, a precios unitarios y por administración de obra; al efecto se detallan las siguientes definiciones:

TIPO DE CONTRATO	CARACTERÍSTICAS
De obra	El contratista debe construir o ejecutar una obra definida en un tiempo determinado
De construcción	Se negocia la construcción de un activo en términos de su diseño, tecnología y función
A precio alzado	La obra a desarrollar se establece en un precio fija y se suministran los materiales, la mano de obra y los gastos indirectos para su ejecución
A precios unitarios	Se fija un monto estimado del costo de la obra. El pago se realiza con las estimaciones de la obra ejecutada por unidad terminada. A los conceptos de obra se les aplican precios unitarios
Por administración	El constructor solo toma la administración sin tener ninguna responsabilidad en cuanto a los riesgos del costo de obra ni del suministro de materiales y mano de obra

Fuente: Elaboración propia con datos de (Mathelín Leyva, 2012)

De acuerdo con la Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción en la publicación “Los retos de la Infraestructura en México 2013-2018” se menciona que dicha industria impacta a 63 de las 79 ramas productivas. Para ejemplificarlo, de cada 100 pesos que se destinan a la construcción, 43 se emplean para la compra de servicios y materiales de su cadena productiva (CONSTRUCCION, 2018).

Lo anterior denota que el ramo económico tiene un dominio bastante significativo que involucra a otros ramos, por lo que el intercambio de materiales y servicios es bilateral, exponiendo a la empresa como proveedor y cliente en diversos rubros.

En 2018 se contabilizaron 19,501 empresas dedicadas a la construcción, con 676,301 trabajadores, de los cuales 87% son hombres y 13% mujeres. (Informática, 2019).

Durante el periodo enero a junio de 2019 el valor de producción de las empresas constructoras a nivel nacional acumuló una facturación de 252 mil 594 millones de pesos, encontrándose Puebla en el sexto lugar de crecimiento comparado con el año 2018 con un valor de 32.6% (Construcción C. d., 2019)

Los datos estadísticos anteriores nuevamente posicionan al sector como un referente importante y de gran significado económico.

Como modelo de negocios, las empresas constructoras pueden constituirse como persona moral de acuerdo a la Ley General de Sociedades Mercantiles, Ley General de Sociedades Cooperativas, Código Civil y Ley del Mercado de Valores con alguno de los siguientes esquemas:

- Sociedad Anónima (S. A.)
- Sociedad de Responsabilidad Limitada (S. de R. L.)
- Asociación en Participación (A. en P.)
- Sociedad Civil (S. C.)
- Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable (S.A.B.C.V.)
- Sociedad Anónima Promotora de Inversión (S. A. P. I)

1.1.1 Marco contributivo.

Como antecedente del régimen fiscal de las empresas constructoras, se encuentra el “régimen especial de tributación” que abarcó de 1967 a 1981 y consistía en aplicar una tasa proporcional sobre los ingresos brutos. (Mathelín Leyva, 2012)

AÑO	TASA
1967	1.50%
1968 a 1972	2.00 %
1973 a 1974	2.50%
1975 a 1978	3.00 %
1979 a 1981	3.75 %

Fuente: (Mathelín Leyva, 2012)

En 1981 se establecieron las bases para la transición de este régimen especial, al régimen general de ley que, conforme a la exposición de motivos de la iniciativa, “la dificultad de los contribuyentes para comprobar deducciones importantes como la compra de materiales, fletes y maniobras de acarreo, pago a subcontratistas, entre otros, pues la tasa proporcional utilizada desnaturaliza las características del impuesto sobre la renta.” (Mathelín Leyva, 2012)

La transición duró un ejercicio fiscal y se publicaron diversas facilidades administrativas para la incorporación del sector al régimen general de ley.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

De conformidad con el artículo 1° de la ley del Impuesto sobre la renta, las personas físicas y morales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto respecto de todos sus ingresos. A continuación, se presenta la sistematización de las consideraciones establecidas en dicha ley.

<i>De los ingresos acumulables</i>
Los provenientes de los contratos de obra inmueble.
Cualquier pago recibido en efectivo, en bienes o en servicios por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento
Ajuste anual por inflación acumulable.
<i>Momento de acumulación de los ingresos en contratos de obra inmueble.</i>
En la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tenga lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización
En caso de que las estimaciones no sean pagadas dentro de los tres meses siguientes a su autorización o aprobación, la acumulación de los ingresos correspondientes, deberá efectuarse en la fecha en que los ingresos sean efectivamente cobrados.
<i>Deducciones (art. 25)</i>
Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
El costo de lo vendido.
Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
Las inversiones
Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes
Las cuotas pagadas por los patrones al IMSS
Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias

Intereses devengados a cargo en el ejercicio
El ajuste anual por inflación deducible

Fuente: Elaboración propia con datos de (Guerra, 2011) y Ley del Impuesto sobre la renta (2022)

Las obligaciones que señala la LISR para las personas morales del régimen general y, por consiguiente, para las empresas constructoras, son las siguientes:

Obligaciones del régimen general de personas morales
--

Elaboración propia con información de la Ley del Impuesto sobre la renta (2022)

Obligación	Fundamento legal
Llevar contabilidad y efectuar los registros de la misma.	Art. 76 fracción I
Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales	Art. 76 fracción II
Expedir constancias del monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México	Art. 76 fracción VIII
Presentar información de las retenciones a las personas con actividades profesionales.	Art. 106 penúltimo párrafo

De lo anteriormente expuesto, es dable a concluir que el sector de la construcción ocupa un papel trascendental tanto económico como operativo y si bien es cierto que la reforma no se restringe a este tipo de empresas, el enfoque particular a la industria permite dimensionar las consecuencias de la legislación en estudio.

1.2 Compliance fiscal

El término “compliance” es un término anglosajón que traducido significa “cumplimiento” y de acuerdo al autor Román Sánchez versa sobre el “diseño, implementación y monitoreo de políticas, procedimientos y prácticas encaminadas a minimizar los riesgos.” (Sánchez, 2020, pág. 17)

Retomando la definición del autor, estos procedimientos operan desde la prevención de todo tipo de riesgo que por la actividad de la organización pueden presentarse; podría tomarse también como una guía que busca plasmar los pasos a seguir para que el actuar de la empresa esté orientado a las buenas prácticas corporativas.

Es una tendencia regulatoria internacional que año con año se va posicionando en las principales agendas de las organizaciones, ante el aumento de ilícitos como de obligaciones y sanciones, esta figura pretende ser una respuesta ante las necesidades cada vez más complejas de los organismos.

La Asociación mundial de compliance (WCA) por sus siglas en inglés, lo define como “conjunto de procedimientos y buenas prácticas que las organizaciones asumen para identificar y clasificar los riesgos operativos y legales a los que se enfrenta y así definen mecanismos internos de prevención, gestión, control y reacción para combatirlos.” (World Compliance Association, 2021, pág. 45)

De esta segunda definición es de importancia recalcar las acciones de prevención, gestión, control y reacción, porque es la pauta para entender cada uno de los elementos que la componen, por mencionar algunos, tal y como veremos a través del estudio de la evolución del concepto.

EVOLUCIÓN DEL COMPLIANCE	
AÑO	CARACTERÍSTICAS
1929	Regulación en materia contable, financiera, bancaria y bursátil debido al “crack financiero”
1970 - 1980	Enfocado en cumplir normas. Compliance penal
1980 - 1990	Compliance basado en la buena administración. Gobierno corporativo. Se generan modelos
2000	Regulaciones que trasciendan. Reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas
2000 a la fecha	Exigencia de conductas éticamente correctas. Buenas prácticas empresariales

Elaboración propia con información de (Rivera, Espinoza, Rivera, & Ayón, 2021)

El autor Pampillo Baliño menciona que la evolución del concepto es el resultado de sus tres ejes característicos que son la responsabilidad, la regulación y la autorregulación y los documentos internacionales que han sentado bases en cada uno de las nociones.

Eje	Documentos
Responsabilidad	<ul style="list-style-type: none"> - Principios del Unidroit - Marco común de referencia de la Unión Europea - Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) - UK Bribery Act - Convención de Mérida de Naciones Unidas contra la Corrupción
Regulación	<ul style="list-style-type: none"> - Acuerdos de Basilea - Ethics on Government Act - Global Compact

Autorregulación	<ul style="list-style-type: none"> - Los emitidos por la Organización Internacional de Estandarización (ISO) - Principios de Gobierno Corporativo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales
-----------------	---

Fuente: Elaboración propia con información de (Baliño, 2021)

El mismo autor menciona que el compliance se puede comprender a partir de sus diversos ámbitos:

Ámbito personal	Abarca a las personas jurídicas colectivas, entidades gubernamentales, organismos internacionales y a las organizaciones de la sociedad civil.
Ámbito material	Responsabilidad civil, administrativa y penal; materias societaria, financiera, bursátil, del trabajo y la seguridad social, de salud, comercial, de competencia, del consumo, medioambiental, fiscal, de combate a la corrupción y a la delincuencia internacional.
Ámbito espacial	Aplica para entidades estatales, nacionales, internacionales y transnacionales, tanto universales como regionales

Fuente: Elaboración propia con información de (Baliño, 2021)

Otro de los factores más importantes a la hora de estudiar el compliance, está relacionado con la incorporación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas que en nuestro país inició a partir del año 2014. Con esta reforma se incluyó el “debido control en la organización”, lo cual refiere a una causa de exclusión de esta responsabilidad, siempre que se hayan observado estos controles, lo cual ha derivado en el apogeo de creación de los programas de compliance.

Dicha aseveración se encuentra en el último párrafo del artículo 11 bis que analizaremos en capítulos subsecuentes.

Dentro de la legislación mexicana, los programas de cumplimiento se llegan a componer principalmente de las siguientes materias:

- Anticorrupción;
- Antimonopolio;
- Protección de datos y confidencialidad;
- Prevención de lavado de dinero;
- Igualdad de género y no discriminación;
- Responsabilidad corporativa;
- Códigos de conducta y ética;

Por mencionar algunas de los tópicos, ya que tal y como indican los autores, todo depende de las necesidades, riesgos y objetivos de la empresa o entidad que implemente el programa, lo cual hace referencia a los comentarios del Dr. Miguel Ontiveros Alonso quien señala “las modalidades, tipos y alcances de un *compliance program* son tan amplios como el mundo empresarial y como los riesgos que la persona jurídica genera dependiendo de la actividad que realiza.” (Alonso)

Evidentemente es de importancia recalcar que no hay estructura específica o formato perfecto para referirnos a un programa de compliance, es importante definir cuál será el objetivo y el enfoque de acuerdo con el giro empresarial y las características de la misma.

Como conclusión del primer capítulo, el sector de la construcción se posiciona como una industria predominante; se comentó su régimen fiscal para

crear el contexto de estudio con la presente investigación, así también se explicaron las diversas definiciones de la figura de compliance para situarlo como columna de la propuesta a desarrollar en los próximos capítulos.

CAPÍTULO II. OPERACIONES INEXISTENTES Y MARCO LEGAL

2.1 Antecedentes.

Al hablar de la práctica de operaciones inexistentes es importante mencionar que es el resultado de la evolución de diversas prácticas evasivas, originalmente consistía en el “uso de comprobantes apócrifos con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber llevado a cabo las operaciones que se reflejaban en ellos”, tal y como se menciona en la Gaceta Parlamentaria (2013), ante esta panorámica, la autoridad implementó diversas estrategias para contrarrestar, tales como la evolución del comprobante fiscal digital, por ejemplo.

Sin embargo, esta práctica se desarrolló, introduciendo ahora el “tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.” (Legislatura, 2013)

2.1.1 Historia del comprobante fiscal en papel.

Periodo	Formas o denominación	Características
---------	-----------------------	-----------------

Siglo XVII	Recibos impresos o manuscritos	<ul style="list-style-type: none"> - Nombre del pagador - Fecha - Firma del gobernador
A partir de 1563 y hasta finales del siglo XVIII	<ul style="list-style-type: none"> - Alcabalas - Libros de cuentas de alcabalas 	<ul style="list-style-type: none"> - Mercancías comerciadas - Traslado de impuestos
Desde 1873 y hasta 1979	Recibos fiscales	<ul style="list-style-type: none"> - Información fiscal de los causantes - Actividad comercial realizada - Consumo registrado
	Sistema Integral de Comprobantes Fiscales	<ul style="list-style-type: none"> - Venta de formatos de comprobantes fiscales - Asignación de folios
A partir de 2004	Comprobante fiscal digital	<ul style="list-style-type: none"> - Se requería contar con firma electrónica y certificado de sello digital. - Reporte mensual de folios utilizados
	Proveedor autorizado de Comprobantes fiscales digitales	<ul style="list-style-type: none"> - Ofrecían servicios básicos de generación y sellado de archivos electrónicos
A partir del 2011	Esquema de factura electrónica por internet	<ul style="list-style-type: none"> - Se incorporó la herramienta gratuita del SAT - Registrar el contenido y datos solicitados - Remitirlo al SAT

Fuente: Elaboración propia con datos de (Secretaría de Hacienda y Crédito Público; Servicio de Administración tributaria, 2015, págs. 22-29)

2.2 Conceptos generales.

Concepto de simulación.

En palabras del autor Francisco Ferrara, nos comparte la definición etimológica del término, el cual “del latín [*simulare*], significa imitar, representar lo que no es, fingir, se dice que hay simulación cuando conscientemente se expresa un contenido de voluntad que no es real con plena voluntad y con el propósito de engañar creando un negocio jurídico donde no existe ninguno, o es diferente. (Ferrara, 1960).

De acuerdo con el autor Ricardo Bello Pérez dentro de la revista *Práctica Fiscal* y considerando la definición etimológica, se destaca que al hablar del concepto de simulación se tiene que considerar la existencia de los siguientes elementos:

1. Voluntad de los actores;
2. Discrepancia en la actuación;
3. Perjuicio a terceros.

De conformidad con el artículo 2180 del Código Civil Federal (2022), es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

De dicha referencia y para efecto del objeto de estudio, se resalta la existencia de voluntad de los actores (EFOS y EDOS), discrepancia en la actuación (facturación de operaciones que no se han llevado a cabo) y el perjuicio en este caso, al fisco federal.

Lo anterior toma sentido desde el punto de vista de la autoridad, sin embargo, de las propias definiciones en la doctrina, de criterios y tesis de la

autoridad, existen diversos aspectos a considerar a la hora de señalar determinada operación como simulada.

- Simulación relativa: es aquel acto jurídico que oculta el acto de origen a través de otro.
- Simulación absoluta: es aquella declaración falsa sobre un acto que no se ha realizado y que se trata de aparentar real. (Pérez, 2016)

Concepto de operaciones inexistentes.

Acto jurídico inexistente pues carece de los elementos esenciales del mismo, como lo son el consentimiento y el objeto.

Para el Dr. Ignacio Galindo Garfias el acto jurídico inexistente es “la nada jurídica”, es decir, se trata de un caso o evento que no puede tener ningún resultado para el derecho.

Ambrosio Michel explica el concepto de operaciones inexistentes como aquellas que surgen a partir del procedimiento contemplado en el artículo 69 b el cual verifica la expedición de comprobantes fiscales, y comprueba el hecho de que los emisores de tales CFDI, ya sean personas físicas o morales se encuentren como no localizados en sus domicilios fiscales o carezcan de activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o comercializar los bienes descritos en y amparados en los comprobantes revisados (Buitrón, y otros, 2019).

2.3 La práctica en México.

De acuerdo con la investigación del Colegio de México titulada “*Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación*”, se dan a conocer diversas acepciones para entender el contexto de las operaciones simuladas; menciona la factura apócrifa, la factura ficticia y la factura falsa. La apócrifa refiere al documento donde intencionalmente se utiliza información incorrecta en cuanto a la naturaleza de la transacción que ampara, el monto de lo facturado o la información del emisor. La ficticia refiere a cuando la operación no se lleva a cabo y la falsa cuando se produjo el movimiento, pero la información está alterada.

Como primera definición tenemos entonces que las operaciones simuladas son aquellas operaciones mercantiles cuyo objeto es fingir una operación de compra venta que ampare la emisión o recepción de un comprobante fiscal con la finalidad de engañar a las autoridades fiscales al utilizar los comprobantes como material de deducción impositiva. (Cruz Perez, 2020)

Luego entonces se infiere que las operaciones simuladas son aquellas transacciones respaldadas por un comprobante fiscal que posteriormente servirá para acreditar su deducción pero que materialmente carecen de sustancia, pues las actividades que comprenden no se llevaron a cabo.

2.4 Datos estadísticos del fenómeno.

En 2018 se estimó que las empresas mexicanas que llevaron a cabo la práctica de operaciones simuladas facturaron casi el 70% de la recaudación fiscal de ese año.

El Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF) de la Ciudad de México señaló que este ilícito representa entre el 5 y el 6% del Producto Interno Bruto Nacional.

El Informe de evaluación mutua, medidas antilavado y contra la financiación del terrorismo, emitido por el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT) mostró una valuación de operaciones inexistentes por 442,954 millones de pesos correspondientes hasta 1,031 contribuyentes, relacionados con 63,000 sociedades mercantiles.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicó en 2019 un documento titulado *Operaciones simuladas “factureros”*, en cuanto a la dimensión del problema, se señaló que de 2014 al 20 de junio de 2019 se descubrieron 8,204 EFOS definitivas, lo que significó un aumento de 31 veces. El total de facturas durante ese mismo periodo fue de 8,827,390 generando un promedio de 1,000 facturas por cada EFO, lo que monetariamente representó 1.6 billones de pesos.

El mismo estudio menciona que las actividades económicas tangibles representan el 61% de la actividad de los EFOS, mientras que de las actividades intangibles la construcción representó el 34%.

2.5 Contexto internacional.

Para profundizar en el entendimiento de esta conducta, a continuación, presento una comparación de dos esquemas de este tipo de prácticas llevadas a cabo en Rusia y en la Unión Europea, esta última es conocida como el fraude carrusel, el cual se desencadena en gran medida por las facilidades para el traslado

de mercancías entre los países que integran la región, además se presenta el esquema mexicano llevado a cabo en los últimos años.

Comparativa de esquemas de simulación		
Benelux (Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo)	Rusia	México
Sujetos		
<ul style="list-style-type: none"> • Empresa fantasma: factura el impuesto sin enterarlo a la tesorería. • Exportación de mercancía (real o virtual). 	<ul style="list-style-type: none"> • Empresa ficticia (spacemen): simula la venta de servicios, emite facturas y recibe pagos. • Empresa formal: pagan a la spacemen por la contratación del servicio. 	<ul style="list-style-type: none"> • Empresa que factura operaciones simuladas (EFOS): Generan la facturación y simulan las transacciones. • Empresa que deduce operaciones simuladas (EDOS): Disminuyen el pago de impuestos a través de contabilizar las transacciones con los EFOS y considerar dichas cantidades en el cálculo de impuestos.
Características		
<ul style="list-style-type: none"> • Exportaciones gravadas al 0% de IVA (impuesto similar al IVA en México) • Pocos requisitos en las fronteras 	<ul style="list-style-type: none"> • Las empresas spacemen tienen un tiempo de vida corto • Ingresos altos y utilidad de 0.1 por ciento de la utilidad. 	<ul style="list-style-type: none"> • Empresas debidamente constituidas de acuerdo a la Ley General de sociedades mercantiles.

	<ul style="list-style-type: none"> • Descuento del 3 o 4 por ciento como comisión para la spacemen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuentan con firma electrónica avanzada
--	--	--

Fuente: elaboración propia con datos de (Panamericana, 2007), (Sara Barajas, 2011) y (Noe Francisco Rico Martínez, 2021)

De los tres esquemas mencionados se destacan como características en común la existencia de al menos dos actores, en primer lugar la empresa fantasma o ficticia que desencadena todo el proceso de simulación y un receptor, que en el caso europeo regresa al origen y en los casos de Rusia y México, es la empresa que se beneficiará por la operación simulada. De los dos últimos casos, se observa que las características de las empresas origen es casi idéntico, al encontrarse en un marco de formalidad, con características muy bien definidas pero aún no han podido ser debidamente combatidas, como en el ejemplo mexicano.

El colegio de Contadores Públicos de México (García, 2018) en una de sus publicaciones, menciona que la autoridad ha establecido algunas de esas características en común de los grupos actores de estas conductas, se mencionan a continuación las siguientes:

- 1) Constante constitución de sociedades quienes en sus inicios cumplen con sus obligaciones fiscales;
- 2) Corporativo a cargo de testaferros;
- 3) Objeto social amplio que permite ofrecer comprobantes fiscales con conceptos variados;
- 4) Emisión de comprobantes fiscales de operaciones que no se efectuaron;
- 5) La contraprestación pagada por las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales es un porcentaje mínimo;
- 6) Su personal y activos no son suficientes y la mayoría de las veces inexistentes para llevar a cabo las operaciones facturadas;
- 7) Reciben ingresos con proporciones mayores a las del establecimiento;

- 8) Tienen cuentas bancarias o de inversiones activas durante un periodo determinado y, posteriormente son canceladas;
- 9) Su domicilio no corresponde al señalado en el Registro Federal de Contribuyentes;
- 10) Las sociedades están activas durante un periodo y luego son no localizables;
- 11) Sus ingresos son idénticos a sus deducciones o éstas son mayores;
- 12) Prestan y reciben servicios casi por los mismos montos;
- 13) Comparten domicilios con otros contribuyentes que también prestan servicios.

2.6 Marco legal.

2.6.1 Artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación.

El 9 de diciembre de 2013 se implementó un dispositivo legal que contemplaría el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones. Dicha iniciativa entró en vigor para el ejercicio fiscal de 2014 y tuvo una única reforma de fecha 25 de junio de 2018.

La exposición de motivos del artículo en comento, expresamente señala que el objetivo del numeral es “contrarrestar la deducción de gastos ficticios que disminuyen la base gravable de los contribuyentes”. (Contribuyente, 2020)

Estos gastos “ficticios” es lo que le da origen a la presunción de operaciones inexistentes y del que nacen los conceptos de personal, capacidad e infraestructura, requisitos que serán observados por la autoridad para poder señalar a determinadas actividades como que no se llevaron a cabo.

El artículo 69 b entonces contempla en primer lugar el procedimiento que la autoridad debe seguir una vez que detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, y a su vez, nos presenta una serie de características y/o requisitos que serán tomados en cuenta para encontrarse ante la presunción de operaciones inexistentes.

En este punto, es de suma importancia el definir lo que es una presunción; de acuerdo con el diccionario de la RAE, del verbo “presumir”, se trata del “conjunto de indicios que hacen suponer la verdad de algo que está en discusión.” (Española, Diccionario de la lengua española, s.f.)

La presunción jurídica debe entenderse como la conclusión que se tiene acerca de las cosas o de los hechos, aun antes de que éstos se demuestren.

De las definiciones anteriores destaco el elemento de indicios o características, la conclusión a la que se pretende llegar y la discusión por llegar a la verdad; luego entonces, referente a la presunción de operaciones inexistentes, esta se constituye por los elementos de infraestructura, personal y capacidad material, para llegar a dilucidar si la operación es o no inexistente.

La Magistrada María Isabel Gómez Muñoz, dentro del Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019, puntualiza los elementos que constituyen la presunción legal dentro del artículo 69 b; los cuales se mencionan a continuación (Muñoz, 2020, pág. 76):

- a) Facultad de verificación de la autoridad respecto de un contribuyente;
- b) Hecho detectable atribuido a un contribuyente que puede llevar a otro

hecho;

c) Emisión de comprobantes fiscales sin justificar la operación que los ampara;

d) Presunción de la inexistencia de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales

Ahora bien, tal y como menciona el numeral del Código Fiscal, la autoridad ha de analizar lo referente a los activos, al personal, a la infraestructura y a la capacidad material directa o indirecta, así como la localización de los contribuyentes, para poder llegar a vislumbrar la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos; por lo que dichos elementos se describen a continuación:

2.6.1.1 Activos

La ley del impuesto sobre la renta en su artículo 32 establece lo siguiente respecto de los activos fijos, pero tomaremos la definición de la NIF a-5 que menciona un activo es “un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundamentamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad”

Considero que la importancia del concepto anterior es el hecho del valor económico que representa, considerando entonces a los activos tangibles e intangibles, pues cumplen con esta característica y con la contribución a los beneficios de la entidad económica.

La definición contable establece que un activo “representa todos los bienes y derechos de una empresa, adquiridos en el pasado y con los que esperan obtener beneficios futuros. (Buitrón, y otros, 2019)”

Esta idea, al igual que la mencionada en las Normas de Información Financiera, concluyen en el beneficio futuro, además que incorpora como parte de un activo a los derechos.

La autoridad con el objeto de verificar que se cumpla con este requisito, podría revisar el Registro Público de la Propiedad, Registro Público de Comercio, Registro estatal vehicular, Registro Federal de transporte, declaración anual y CFDI de adquisiciones.

2.6.1.2 Personal

Según el diccionario de la Real Academia española, el personal es el “conjunto de individuos que trabajan en un mismo organismo, dependencia, fábrica, taller, etcétera” (Española, Diccionario de la lengua española, s.f.).

Del comentario anterior, debemos remitirnos a la Ley Federal del Trabajo, en su artículo octavo que nos define la condición de trabajador, existiendo una relación de subordinación y un pago por la actividad realizada.

La autoridad con el objeto de verificar que se cumpla con este requisito, podría revisar los CFDI de nómina, la declaración informativa de sueldos y salarios, el registro patronal ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, pagos por conceptos del 2% sobre nóminas, así como las retenciones por sueldos y salarios.

2.6.1.3 Infraestructura o capacidad material

Nuevamente, el diccionario de la RAE nos proporciona las siguientes definiciones:

- Infraestructura: Conjunto de elementos, dotaciones o servicios necesarios para el buen funcionamiento de un país, de una ciudad o de una organización cualquiera.
- Capacidad: Oportunidad, lugar o medio para ejecutar algo.
- Material: Conjunto de máquinas, herramientas u objetos de cualquier clase, necesario para el desempeño de un servicio o el ejercicio de una profesión.

Diversos autores que hablan del concepto de materialidad concluyen que las definiciones de estos elementos, son extensas, por lo que se vuelve complejo llegar a delimitar su expresión y más aún el cumplimiento ante los ojos de la autoridad. Conuerdo con los autores de la obra el “ABC para administrar una empresa”, al referirse a la capacidad de producción como un símil a la infraestructura, en términos de la materialidad de las operaciones y que involucra a un proceso, a la unidad de tiempo y una relación entre el personal y el equipo que se posee para ello.

Quedando la interrogante entonces de cómo la autoridad llega a concluir si se cuenta o no con estas características, pues al día de hoy únicamente verifica a través de la propiedad de los espacios donde se realizan las actividades y se remite a los activos adquiridos.

2.6.1.4 No localizado

Este concepto tal y como refiere el autor Ambrosio Miguel, se limita a la “visita de la autoridad en tres ocasiones para verificar el domicilio fiscal, para iniciar facultades de comprobación o para notificar cualquier acto de autoridad o requerimiento, y que no encuentre en el domicilio señalado al contribuyente”. (Buitrón, y otros, 2019)

Lo anterior es complejo de definir como un concepto concreto, sino que, concuerdo con el autor a que es un actuar de la autoridad y lo único que debemos considerar es que debemos solicitar estas verificaciones de domicilio como parte de nuestro cumplimiento fiscal.

2.6.2 Procedimiento

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en 2015, menciona que dicho dispositivo legal se compone de tres partes:

Los tres primeros párrafos iniciales nos determinan la figura de las empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS); el párrafo quinto señala las consecuencias para los comprobantes expedidos y a partir del octavo párrafo contempla a las empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS).

La reforma del artículo en el 2018 fue el resultado de “malas prácticas durante el procedimiento de la presunción de operaciones inexistentes” (Contribuyente, 2020), garantizando tiempos mayores de entrega de información tanto para los EFOS como para los EDOS.

Dicha modificación permitió un equilibrio y una oportunidad más amplia para ejercer el derecho de defensa establecido para los contribuyentes en comento. Dicho procedimiento se observa de la siguiente manera:

Tabla 2; Procedimiento para los EFOS

AUTORIDAD FISCAL	CONTRIBUYENTE
1) Detecta y presume la inexistencia de operaciones	
2) Notifica al contribuyente mediante buzón tributario, página del SAT y el DOF	

	3) Tiene 15 días para manifestar mediante escrito libre lo que a su derecho convenga y aportar la documentación para desvirtuar los hechos
	4) Podrá pedir prórroga de cinco días mas
5) Valoración de pruebas y defensas en un periodo que no exceda de 50 días	
6) Dentro de los primeros 20 días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional	7) Deberá proporcionarse dentro del plazo de 10 días
8) Publicación de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción y cada 3 meses de quienes si acreditaron el desvirtúo	

Fuente: Elaboración propia con información del Código Fiscal de la Federación 2018 y 2022

Tabla 3; Procedimiento para los EDOS

CONTRIBUYENTE	AUTORIDAD FISCAL
1) Cuenta con 30 días posteriores a la publicación en el DOF para acreditar la adquisición de bienes y servicios por parte del Proveedor o;	
2) Corregir su situación fiscal	

	2) Valoración de pruebas y detección de la corrección fiscal
3) Ante este acto procede el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo (30 días)	
	4) De no presentar ninguna defensa o corregirse fiscalmente, podrá ejercer sus facultades de revisión y determinar contribuciones omitidas

Fuente: Elaboración propia con información del Código Fiscal de la Federación 2018 y 2022

Es importante mencionar que la Procuraduría ha señalado que existen tres momentos en los que los EDOS podrán desvirtuar la presunción de la autoridad; el primero de ellos, conforme al artículo mencionado, es decir, a partir de la publicación de los listados, en el caso de los EFOS el listado de presunción y para los EDOS el listado definitivo.

El segundo momento se lleva a cabo cuando la autoridad emite cartas invitación a los EFOS y EDOS para corregir su situación fiscal, por lo que podrán ejercer el derecho de acreditar la materialidad de las operaciones y finalmente, cuando la autoridad ejerza algún procedimiento de fiscalización.

2.6.2.1 Materialidad de las operaciones.

Aunque como ya se ha mencionado, no existe una definición legal del concepto en comento, se han encontrado en diversas fuentes algunas de los siguientes enunciados:

La Doctora Blanca Estela Montes de Oca Romero en la Revista Praxis del Tribunal Federal de Justicia Administrativa señala que son aquellas “circunstancias

a través de las cuales es posible advertir que el acto jurídico en cuestión, efectivamente se llevó a cabo” (Romero, 2021)

De esta primera definición tomaremos el concepto de “circunstancias” que deja como antecedente el hecho de que no solo se trata de documentos soporte, sino un cumulo de diversos escenarios.

En la revista de Contaduría Pública, se establece que la materialidad es un “elemento de fondo de las deducciones”. (Rayas, 2020, pág. 25)

Derivado de la definición que antecede, se obtiene un nuevo elemento a considerar para nuestro análisis y que refiere a los elementos de las deducciones, pues en el tema de estudio y el uso de comprobantes fiscales, precisamente para disminuir la base gravable a través de deducciones.

Por su parte, la PRODECON comenta que es la “efectiva realización o existencia de la actividad, negocio o acto jurídico, adquisición de los bienes o recepción de servicios por parte del emisor de los citados comprobantes” (Contribuyente, 2020)

En este criterio la Procuraduría se expresa de manera ambigua, pues no concreta el concepto aludido, dejando muchas ideas relacionadas a la “efectiva realización”.

2.6.2.2 Sustancia económica

La Norma de Información Financiera A-2 tiene como objetivo “definir los postulados básicos sobre los cuales debe operar el sistema de información contable, establecen un modelo para explicar en qué momento y cómo deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos”. (Públicos, 2022, pág. 111)

Es en el postulado de sustancia económica donde ante una disparidad entre la realidad económica y la forma jurídica, debe prevalecer la primera, pues se menciona que las “formalidades jurídicas deben analizarse en un contexto adecuado” (Chavez & Olguin, pág. 19), de tal forma que no se desfigure el reconocimiento contable.

Este posicionamiento deja un importante antecedente, porque pone a consideración el hecho de que la actividad económica no siempre se podrá reflejar a través de instrumentos formales, por lo que coincido con la idea de crear un “contexto adecuado” donde se pueda realmente entender el devenir de estas actividades.

Para finalizar el presente capítulo, como conclusión rescato lo siguiente; primeramente, la distinción entre los conceptos de simulación e inexistencia de operaciones, pues esto lleva al estudio de diversos delitos que se pueden investigar, tal y como se explicará en el siguiente capítulo. Así también, identificar los plazos y momentos en los que se podrá desvirtuar la presunción de la autoridad, considerando los elementos comentados y solo en caso de no acreditarlos, entonces podemos hablar de la comisión de un delito, los cuales se explorarán a continuación.

Capítulo III; Reforma penal fiscal de 2019

3.1 Exposición de motivos.

La reforma se compuso de tres proyectos, el primero de ellos fue presentado el 22 de noviembre de 2018 por el Senador Alejandro Armenta Mier; posteriormente el 18 de junio de 2019 la presentada por el Senador Samuel Alejandro García Sepúlveda y por último el proyecto de fecha 10 de julio de 2019 impulsada por la Senadora Minerva Hernández Ramos.

Proyecto 1: Senador Alejandro Armenta Mier		Presentado el 22 de noviembre de 2018
Leyes a modificar	Reformas	Objetivos
<ul style="list-style-type: none"> • Ley contra la delincuencia organizada; • Ley de seguridad nacional; Código nacional de procedimientos penales 	<ul style="list-style-type: none"> • Incluir a la defraudación fiscal y a la defraudación fiscal equiparada al catálogo de delitos cometidos por la delincuencia organizada; • Prisión preventiva oficiosa para algunos delitos fiscales; • Criterios de oportunidad en delitos fiscales y financieros para quienes aporten información esencial para la persecución de otros delitos más graves. 	<ul style="list-style-type: none"> • El proyecto se sustenta en una política criminal donde exista un equilibrio entre la recaudación y el castigo; • Diferencia entre el delincuente peligroso y el no peligroso; • Combate a delincuentes dentro del marco constitucional y de los criterios mundiales de combate al delito fiscal; • La justificación de la prisión preventiva oficiosa es por el peligro de la permanencia del país;
Proyecto 2: Senador Samuel Alejandro García Sepúlveda		Presentado el 18 de junio de 2019

Leyes a modificar	Reformas	Objetivos
<ul style="list-style-type: none"> • Código fiscal de la federación • Código Nacional de Procedimientos Penales • Ley de seguridad nacional 	<ul style="list-style-type: none"> • Aumentar las sanciones del artículo 113 y 113 bis del CFF. • Acrecentando las conductas a la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. • Los acuerdos reparatorios, la suspensión condicional y los criterios de oportunidad no sean procedentes cuando se trate de defraudación fiscal, defraudación fiscal equiparada y el delito de operaciones inexistentes; • Los ilícitos contra el fisco federal se consideran amenazas a la seguridad nacional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Recalcar el impacto de la facturación apócrifa (representa el 6% del PIB); • Combatir la compra venta de facturas para blindar los ingresos públicos del país; • Se requiere fortalecer a las instancias competentes para prevenir, investigar, denunciar e imponer sanciones y así contrarrestar a los evasores fiscales
Proyecto 3: Senadora Minerva Hernández Ramos		Presentado el 10 de julio de 2019
Leyes a modificar	Reformas	Objetivos

<ul style="list-style-type: none"> • Código fiscal de la federación; • Ley General de Responsabilidades Administrativas; • Ley Orgánica de la Procuraduría para la Defensa de los Contribuyentes 	<ul style="list-style-type: none"> • La defraudación fiscal, genérica y equiparada, no debía ser considerada como una amenaza a la seguridad nacional; • Establecer un sistema de cuantías adecuado al tamaño de la economía nacional para perseguir la defraudación fiscal de las personas morales; • Facultad para intervenir como Defensor Público en los procesos penales relacionados con los delitos de defraudación fiscal y su equiparable 	<ul style="list-style-type: none"> • Fortalecer el combate a la corrupción a través del marco jurídico de responsabilidades administrativas y penales de los servidores públicos; • Crear un Observatorio Legislativo de la Elusión y Evasión Fiscales para dar seguimiento a los temas relacionados con la defraudación fiscal.
---	---	--

Fuente: Elaboración propia con información de (Mier, 2018), (Sepúlveda, 2019) y (Ramos, 2019)

De las iniciativas mencionadas, sin duda todas convergen en el daño que ocasiona a la economía nacional los delitos de defraudación, evasión fiscal y las operaciones inexistentes, siendo este el núcleo de todas las propuestas legislativas, sin embargo, desde el primer proyecto se estableció una política criminal que establece conceptos como delincuente fiscal y delitos graves. Los tres proyectos buscan aplicar sanciones mayores para lograr disuadir las conductas delictivas.

También es importante mencionar que la iniciativa del Senador Samuel García señala el hecho de la poca o casi nula actividad judicial en la persecución de los delitos, ante eventos notorios como la estafa maestra, pocos son los procedimientos y las penas establecidas. Este dato es muy importante porque pareciera que tanta reforma en papel busca ocultar el hecho de la decadencia de la investigación de delitos, situación que debería robustecerse enérgicamente.

De la tercer y última iniciativa se destaca la propuesta sobre la Ley General de Responsabilidades Administrativas, pues se buscaba que el servidor público, ampliamente reconocido como participante de los esquemas de simulación de operaciones, debía también tener un mayor castigo ante su actuar; sin embargo, esta situación no fue considerada para la reforma publicada, lo cual deja ver que el contribuyente es el único responsable y fuertemente perseguido y no así el funcionario público.

Luego entonces, se puede puntualizar que los motivos parecieran ser los suficientes para justificar toda la reestructura legal de los delitos fiscales, no obstante que en la práctica y lo que es objeto de estudio del presente trabajo, es contrarrestar el alcance de la reforma y el impacto en las empresas constructoras.

3.2 Elementos de la reforma.

Se publica en el Diario Oficial de la Federación el día 8 de noviembre de 2019 diversas reformas a las leyes siguientes: Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, Ley de Seguridad Nacional, Código Nacional de Procedimientos Penales, Código Fiscal de la Federación y el Código Penal Federal, en este capítulo se hablará de los elementos más trascendentales de cada Ley y el supuesto penal relacionado con la inexistencia de operaciones.

A. En relación a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada;

Se agregan los delitos de contrabando, defraudación fiscal, así como la compra y venta de comprobantes fiscales al catálogo de conductas que se consideran realizados por la delincuencia organizada.

Para calificarse como delitos que se sancionan como delincuencia organizada requiere cumplirse el supuesto de reunión de tres o más personas organizadas para realizar, en forma permanente o reiterada algunos de los actos siguientes:

- Contrabando y su equiparable;
- Defraudación fiscal cuando el monto de lo defraudado supere el monto de \$8,695,470.00; y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, cuando el **monto de lo defraudado supere el monto de \$8,695,470.00**
- La expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados **cuando las cifras, cantidad o valor de dichos comprobantes fiscales, superen el monto de \$8,695,470.00**

B. En relación a la Ley de Seguridad Nacional (Diputados, Cámara de Diputados, 2022)

Se considera como amenaza a la seguridad nacional, los actos ilícitos en contra del fisco federal.

C. En relación al Código Nacional de Procedimientos Penales (Diputados, Cámara de Diputados, 2022)

Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación referente a:

- Contrabando y su equiparable;

- Defraudación fiscal y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, cuando el monto de lo defraudado supere el monto de \$8,695,470.00
- La expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados cuando las cifras, cantidad o valor de dichos comprobantes fiscales, superen el monto de \$8,695,470.00

De acuerdo con la autora Amuchategui, nos define a la prisión preventiva oficiosa como la "restricción de la libertad física de una persona cuando existe la presunción de que ha cometido un delito." (Requena & Díaz, 2021, pág. 138)

Complementando lo anterior, en tanto se resuelve la situación jurídica del imputado, deberá permanecer en prisión.

El Código Nacional de Procedimientos Penales contempla salidas alternas y formas de terminación anticipada del procedimiento penal y establece como tales al acuerdo reparatorio y la suspensión condicional.

Derivado de la reforma, los acuerdos reparatorios, así como la suspensión condicional serán improcedentes cuando se trate de las hipótesis de los delitos mencionados en el inciso marcado con la letra C que antecede.

Tampoco serán aplicables en los delitos referidos, los "criterios de oportunidad", supuesto en el cual el Ministerio Público podrá abstenerse de ejercer la acción penal siempre que se hayan reparado o garantizado los daños causados a la víctima.

D. En relación con el Código Fiscal de la Federación (Unión C. d., 2022);

Se incorpora el artículo 113 bis el cual 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 dichos comprobantes fiscales.

E. En relación con el Código Penal Federal;

Se agrega como delito por el que las personas jurídicas podrán ser penalmente responsables, el contemplado en el 113 bis del Código Fiscal de la Federación.

3.3 Reforma y operaciones simuladas

Tal y como se ha desarrollado en el capítulo anterior, una vez concluido el procedimiento del artículo 69 b sin haber desvirtuado la presunción en el caso de los EFOS; "... Los efectos de la publicación de este listado -definitivo- 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" (UNIÓN, 2022, pág. 131)

Para los EDOS, quedó establecido en el penúltimo párrafo del numeral citado; "... las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados -sin acreditar la prestación del servicio o bienes, ni haber corregido la

situación fiscal-se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.” (UNIÓN, 2022, pág. 132)

En ambos casos, los contribuyentes que emitieron o adquirieron estos comprobantes e hicieron uso de ellos, caerán en los delitos siguientes:

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.

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

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.

Respecto a la reforma comentada, y en concreto para que se vinculen los delitos mencionados como cometidos por delincuencia organizada, así como que proceda la prisión preventiva oficiosa, se deberá observar lo siguiente:

Para el supuesto de quienes hayan expedido comprobantes sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios amparados en tales comprobantes y que no hayan desvirtuado tal presunción - EFOS-;

- 1) Que hayan realizado tal actividad en organización con tres o más personas;
- 2) De forma permanente o reiterada;
- 3) Conductas que por sí mismas o unidas a otras generen un resultado.

Además, la legislación contempla un umbral de cuantía para en los ilícitos, el cual se estableció en 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que equivale a la cantidad de \$8,695,470.00

Del dato anterior es importante considerar que el legislador manejó dos conceptos para manejar las cantidades, en el delito de defraudación fiscal menciona que la cantidad será del monto defraudado, mientras que, en la defraudación fiscal equiparable, será a razón de los comprobantes fiscales.

También, otro de los aspectos a considerar una vez que se acredite la comisión de los delitos fiscales, es la responsabilidad penal como persona moral, independientemente de la responsabilidad en que incurran sus representantes o administradores, cuyas sanciones podrán ser la sanción pecuniaria o multa, el decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito, la publicación de la sentencia, la disolución u otras determinadas en la ley penal.

Este capítulo concluye recalcando las sanciones penales derivadas de acciones castigadas por el fisco, las conductas que la componen, el alcance e implicaciones, lo que justifica la importancia de mitigar todo este riesgo desde la prevención.

Capítulo IV; Investigación de campo

La presente investigación de campo se desarrolló a través de un estudio de caso, en concreto de la empresa Andrea Paz Construcciones S. A. de C. V., donde con el apoyo del instrumento de medición se llegará a medir los conocimientos fiscales y penales, el impacto ocasionado por el fenómeno de operaciones

inexistentes, así como se identificarán las áreas a fortalecer para la implementación de la propuesta.

4.1 Unidad de análisis.

La selección de la muestra fue a través de un método no probabilístico de tipo intencional:

- Estrato: microempresa.
- Sector: Construcción
- Ubicación: ciudad de Puebla, Puebla.

La empresa Andrea Paz Construcciones es una sociedad anónima de capital variable que fue constituida en fecha veintiuno de febrero de dos mil dos, dándose de alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con la actividad económica de “administración y supervisión de construcción de otras obras de ingeniería civil” y posteriormente se agregó la actividad de “Otras construcciones de ingeniería civil u obra pesada”.

La moral pertenece a las micro empresas dedicada principalmente a obras de instalación y reparación, así como el diseño y construcción de proyectos habitacionales y comerciales, contando con una cartera de 15 clientes y más de 25 proveedores.

4.1.2 Misión.

Proporcionar a nuestros clientes servicios de construcción con calidad superando sus expectativas usando la mejor tecnología, materiales y nuestro personal altamente calificado.

4.1.3 Visión.

Posicionarnos en el ámbito nacional como la mejor empresa en el ramo de la construcción y mantenernos a la vanguardia en cuanto a las nuevas tecnologías de construcción, basándonos en la especialización y capacitación de nuestro personal, respetando las normas para la conservación del medio ambiente.

4.1.4 Valores.

Responsabilidad y calidad.

4.1.5 Servicios

Principales productos o servicios que maneja: cimentaciones, albañilería en general, mampostería, estructuras de concreto, estructuras de acero, instalaciones eléctricas, instalaciones hidrosanitarias, aire acondicionado y ventilación, pavimentación de concreto, muros de tablaroca y plafones, acabados arquitectónicos, instalación de pisos, sistemas contra incendio, fontanería, trabajos de azulejo, cerámica, mármol y plástico, jardinería.

4.1.6 Procedimiento de desvirtúo de conformidad con el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación.

En fecha catorce de febrero del presente año, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Oficio 500-05-2020-3645 que comunica el listado global definitivo en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el cual figuró entre otros, uno de los proveedores de la moral objeto de estudio y con quien se realizaron diversas operaciones durante el año de dos mil diecisiete.

En virtud de lo anterior y de conformidad con el procedimiento establecido para aquellos que deducen comprobantes que amparan operaciones inexistentes, y toda vez que el listado referido es de los que señala la autoridad como definitivo, descrito en el octavo párrafo del artículo 69b del Código Fiscal de la Federación, en fecha veinte de marzo del mismo año 2020, la moral en comento presentó el escrito aclaratorio a efecto de acreditar la existencia de las diversas operaciones que suscribió con el proveedor enlistado, ofreciendo las siguientes pruebas:

1) La documental pública: Consistente en la Copia Certificada del Contrato de Prestación de servicios;

2) La documental pública: Consistente en la Copia simple de la Tarjeta de Identificación Patronal

3) La documental privada: Consistente en siete COTIZACIONES

4) La documental privada: Consistente en documentos denominados “Avance de obra”;

5) La documental privada: Consistente en Bitácoras;

6) La documental privada: Consistente en documentos denominados “Acta entrega recepción”;

7) La documental privada: Consistente en cinco “notas de venta”

8) La documental privada: Consistente en reporte fotográfico de obra.

En fecha ocho de mayo de 2020 la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Puebla “1” resuelve de manera negativa a las pretensiones de la moral, principalmente por lo siguiente:

Al ser documentos privados, que pudieron haber sido confeccionados en cualquier momento, solo dilucidan hechos y no acreditan la realización de los servicios. (López E. C., 2020, pág. 8)

No conforme con la resolución que determinó que no son procedentes las operaciones realizadas con el proveedor X, la empresa constructora interpuso recurso administrativo de revocación en fecha veintiséis de junio de 2020, mismo que fue resuelto el día veinticuatro de septiembre del mismo año.

Ante dicha determinación la constructora demandó la nulidad de la misma, mediante proveído presentado en fecha veinte de noviembre de dos mil veinte, el cual a la fecha del presente trabajo de investigación (junio 2022) sigue pendiente de resolver.

4.2 Método

Para el desarrollo de la investigación se utilizó el método mixto, analizando datos obtenidos a través de la investigación de campo, así como el análisis de la reforma penal fiscal en cuanto al alcance al fenómeno de las operaciones simuladas.

4.3 Muestra

La selección de los sujetos de investigación a los cuales se les aplicó el cuestionario se determinó elegir en primer lugar al representante legal de la empresa, de profesión arquitecto, quien está al frente de la toma de decisiones de la empresa, en segundo lugar, se determinó aplicar el instrumento al contador de dicha moral.

4.4 Instrumento

El instrumento de medición a utilizar es un cuestionario conformado de 5 ejes y consta de 24 reactivos que fueron contestados por personal directivo y contable de la empresa seleccionada como “muestra” con el propósito de conocer el impacto, percepción, así como el nivel de conocimiento de la reforma en estudio. El primer eje se conforma por los datos generales de la empresa, consistiendo en las preguntas 1 y 2, el segundo eje trata del impacto fiscal en la industria de la construcción y consta de las preguntas 3 y 4, el tercer eje versa sobre los conocimientos fiscales y penales de las reformas, consistente en las preguntas de la 5 a la 15, el cuarto eje trata del impacto de la presunción de operaciones simuladas en la empresa y abarca las preguntas 16 y 17, el quinto y último eje hace referencia al impacto de procedimiento como empresa que deduce operaciones inexistentes.

Instrumento de medición para la Investigación

Facultad de Contaduría Pública

Maestría en Tributación

El presente instrumento- cuestionario se lleva a cabo como parte de un proyecto de investigación-tesis para la Maestría en Tributación de la Facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, su propósito consiste

en recabar información respecto del impacto de las reformas fiscales dentro de su organización y la percepción de la misma.

La información será utilizada solo con fines estadísticos, por lo tanto, las respuestas de los encuestados serán anónimas y de carácter confidencial.

I. Datos generales de la empresa

1) La empresa cuenta con una antigüedad de:

- a) De 1 a 3 años
- b) De 3 a 5 años
- c) De 5 a 10 años
- d) Más de 10 años

2) La empresa cuenta con un número de trabajadores

- a) De 1 a 8 empleados
- b) De 9 a 15 empleados
- c) De 16 a 24 empleados
- d) Más de 25 empleados

II. Impacto fiscal en la industria de la construcción

3) ¿Considera usted que el sector de la construcción es propenso a involucrarse con la adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes?

- a) De acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) En desacuerdo

4) ¿Usted piensa que la autoridad fiscal puede detectar fácilmente a una persona que no cumple con sus obligaciones fiscales?

- a) Si, considero que es fácil que los detecten
- b) Considero que no los detectan

III. Conocimientos fiscales y penales de las reformas

5) ¿Conoce usted el procedimiento contemplado en el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación?

- a) Si lo conozco
- b) Lo conozco parcialmente
- c) No lo conozco

6) ¿Con qué frecuencia revisa el listado publicado por el SAT denominado "lista

negra”?

- a) Nunca
- b) Casi nunca
- c) Algunas veces
- d) Casi siempre
- e) Siempre

7) ¿Considera usted que la forma de fiscalización que contempla el art. 69-B ha sido efectivo?

- a) Muy efectivo
- b) Efectivo
- c) Poco efectivo

8) Tiene usted conocimiento del concepto de “materialidad de las operaciones”

- a) Si lo conozco
- b) Lo conozco parcialmente
- c) No lo conozco

9) Si la respuesta anterior fue afirmativa; ¿cómo define usted concepto de “materialidad de las operaciones”?

10) ¿Generalmente con qué documentación usted respalda las operaciones con sus proveedores? (Puede marcar más de una)

- a) Acta constitutiva
- b) Opinión de cumplimiento
- c) Contratos
- d) CFDI
- e) Ninguno

11) ¿Conoce usted las sanciones penales derivadas de la adquisición y venta de comprobantes que amparan operaciones inexistentes?

- a) Si las conozco
- b) Las conozco parcialmente
- c) No las conozco

12) ¿Está usted de acuerdo con que los delitos fiscales deben considerarse como una amenaza a la seguridad nacional?

- a) De acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo

c) En desacuerdo

13) ¿Usted conoce lo que es la “prisión preventiva oficiosa”?

- a) Si lo conozco
- b) Lo conozco parcialmente
- c) No lo conozco

14) Si la respuesta anterior fue afirmativa; ¿cómo define usted la “prisión preventiva oficiosa”?

15) ¿Usted tiene conocimiento de la pena de 2 a 9 años de prisión por el delito de expedición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones con recursos de procedencia ilícita?

- a) Si lo conozco
- b) Lo conozco parcialmente
- c) No lo conozco

VI. Impacto de la presunción de “operaciones inexistentes” en su organización

16) ¿Se ha visto involucrado con la publicación de los listados del artículo 69 b?

- a) Si
- b) No

17) ¿Qué procedimientos implementaría para evitar que las operaciones de su empresa puedan ser consideradas como inexistentes por la autoridad?

- a) Automatizar la revisión de listados
- b) Solicitar mayor documentación a proveedores (carta de cumplimiento, acta constitutiva)
- c) Expediente fotográfico (evidencias visuales)
- d) Registro de ingreso y salida de sus instalaciones

18) ¿Qué áreas considera usted que debe fortalecer dentro de su empresa para estar en aptitud de cumplir con sus obligaciones fiscales?

- a) Compras
- b) Administración
- c) Contable
- d) Todas las anteriores

VII. Impacto del procedimiento como EDO (empresa que deduce operaciones inexistentes)

19) ¿Qué tipo de implicación ha tenido el procedimiento por presunción de operaciones inexistentes en su organización?

- a) Repercusión económica
- b) Repercusión reputacional
- c) Dificultad para llevar a cabo nuevas negociaciones
- d) Todas las anteriores

20) Dentro de las repercusiones económicas ¿Cuál de las siguientes le causó mayor perjuicio?

- a) Honorarios abogados
- b) Trámites ante fedatario público
- c) Honorarios peritos
- d) Otro _____

21) ¿Cómo considera que se resolverá el medio de defensa pendiente que enfrenta la empresa?

- a) Favorable
- b) Desfavorable

Por qué _____

22) Que tan importante es conocer sobre las consecuencias penales por la presunción de operaciones simuladas?

- a) Muy importante
- b) Importante
- c) Poco importante
- d) No trascendente

23) Usted considera que el conocimiento de las consecuencias penales por la presunción de operaciones simuladas influye en el respaldo de las operaciones con los proveedores (materialidad)?

- a) Influye mucho
- b) Influye poco

c) No influye nada

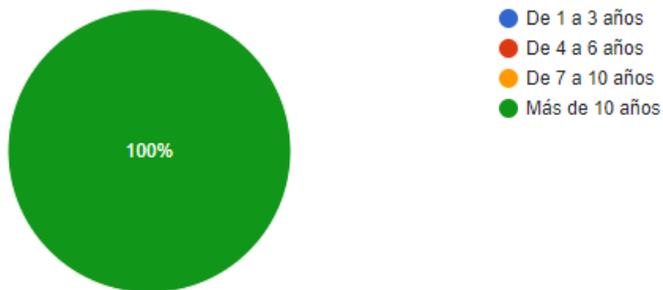
24) ¿Quiere agregar algún comentario que no fue contemplado en el presente instrumento?

4.5 Análisis e interpretación de los resultados

En este apartado se presentan los resultados de la aplicación del cuestionario como parte del estudio de caso de la empresa ABC construcciones S. A. de C. V. con el objetivo de allegarse de la información suficiente que respalde la hipótesis planteada. El análisis e interpretación se realizó a través de Formularios de Google, respecto de cada eje y de cada ítem, obteniendo los resultados siguientes:

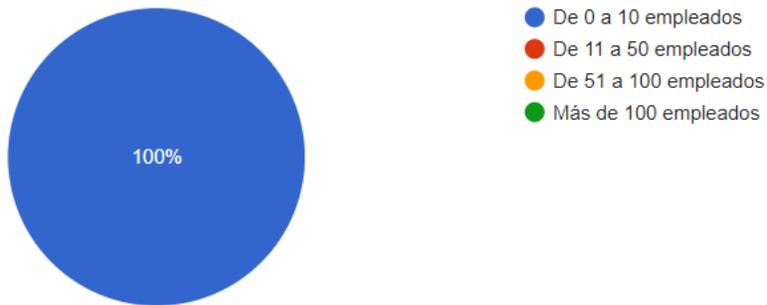
Del Eje I. Datos generales de la empresa;

Ítem 1. Antigüedad de la empresa



Se obtiene que la empresa tiene una antigüedad de más de 10 años.

Ítem 2. Número de trabajadores



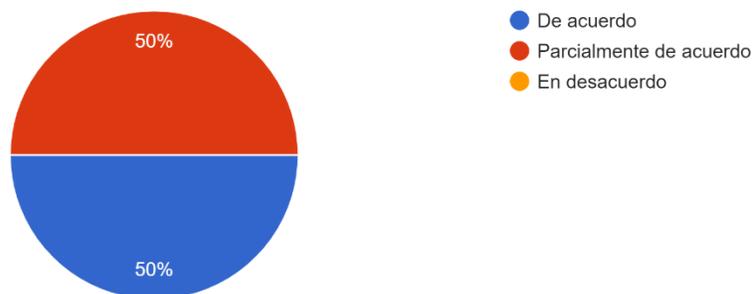
Se obtuvo como resultado que la empresa cuenta con una plantilla laboral de hasta 10 empleados.

Del Eje II. Impacto fiscal en la industria de la construcción;

Ítem 3. El sector de la construcción y el involucramiento con las operaciones inexistentes.

¿Considera usted que el sector de la construcción es propenso a involucrarse con la adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes?

2 respuestas

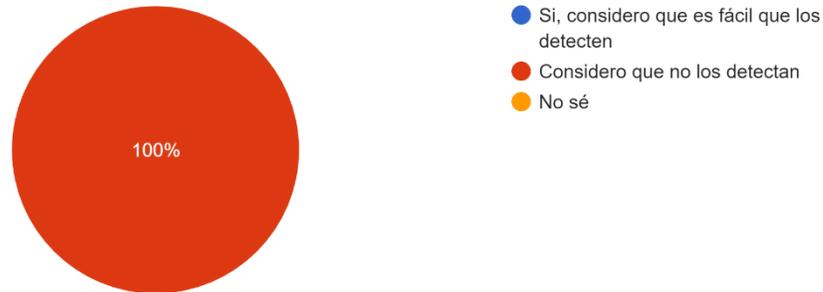


Se obtuvo que el sector de la construcción es propenso a involucrarse en mayor medida con las operaciones simuladas o inexistentes.

Ítem 4. Cumplimiento de obligaciones fiscales

¿Usted considera que la autoridad fiscal puede detectar fácilmente a una persona que no cumple con sus obligaciones fiscales?

2 respuestas



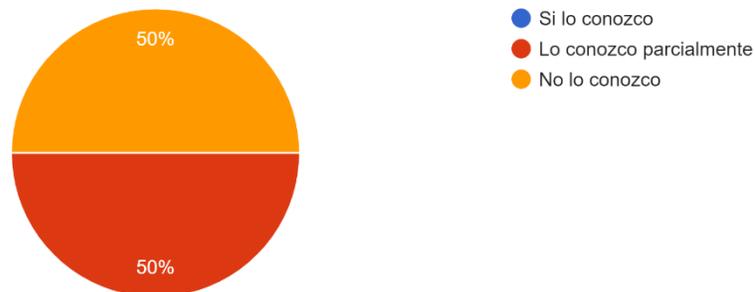
Se obtuvo de respuesta tanto del representante legal, como el contador consideran que no se detecta a los contribuyentes que incumplen con sus obligaciones fiscales.

Del Eje III. Conocimientos fiscales y penales de las reformas;

Ítem 5. Procedimiento del artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación

¿Conoce usted el procedimiento contemplado en el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación?

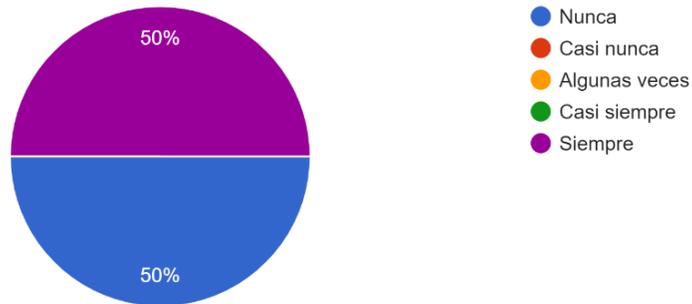
2 respuestas



Se obtuvo que se conoce parcialmente el procedimiento contemplado en el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación.

Ítem 6. Revisión de “lista negra” del SAT

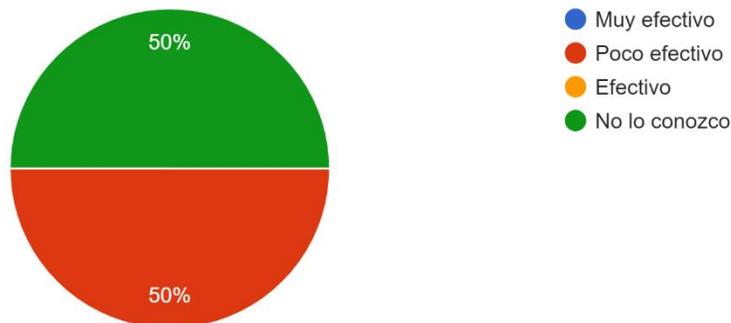
¿Con qué frecuencia la empresa revisa el listado publicado por el SAT denominado “lista negra”?
2 respuestas



Se obtuvo que el contador revisa siempre los listados publicados por el SAT, mientras que el Representante legal nunca los revisa.

Ítem 7. Percepción de efectividad del artículo 69 b

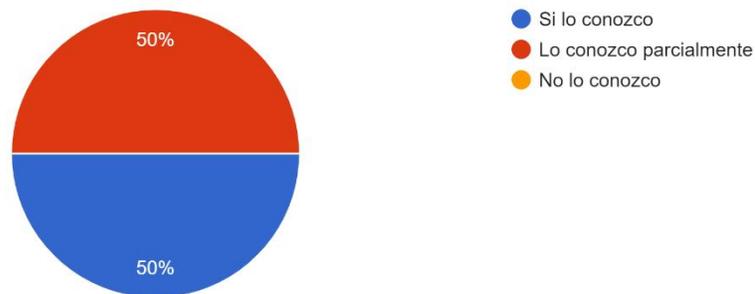
¿Considera usted que el procedimiento que contempla el art. 69-B ha sido efectivo?
2 respuestas



Se obtuvo que el contador de la empresa considera poco efectivo el procedimiento del artículo 69 b, mientras que el Representante legal no lo conoce en su totalidad, por lo que no lo considera ni efectivo, ni no efectivo.

Ítem 8. Conocimiento del concepto de “materialidad de las operaciones”.

Tiene usted conocimiento del concepto de “materialidad de las operaciones”
2 respuestas



Se obtuvo de respuesta tanto del contador como del Representante legal que conocen parcialmente el concepto de materialidad de las operaciones.

Ítem 9. Definición del concepto de materialidad.

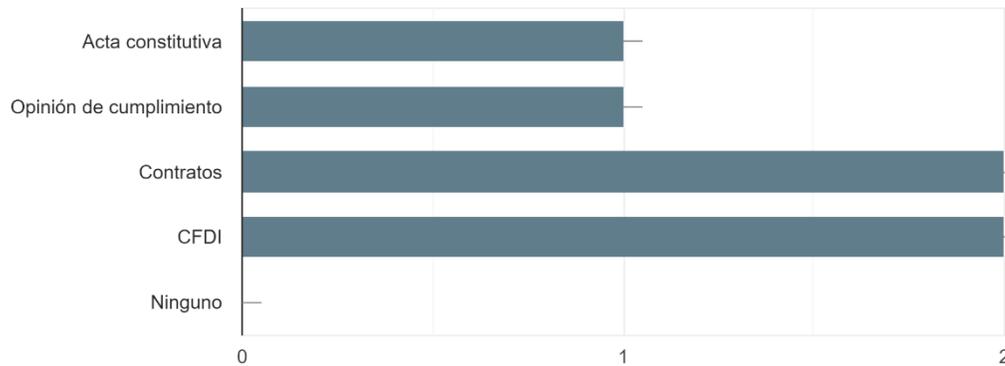
Sujeto	Respuesta
Representante legal	Evidencias que amparan la realización de los servicios de empresa
Contador	Toda aquella documentación que sirve de respaldo para las operaciones realizadas entre el cliente y su proveedor.

Se obtuvo que las definiciones realizadas por los sujetos cuestionados convergen en que se trata de documentación y evidencias para el amparo de las operaciones y servicios de la empresa.

Ítem 10. Documentación respaldo.

¿Generalmente con qué documentación la empresa respalda las operaciones con sus proveedores? (Puede marcar más de una)

2 respuestas

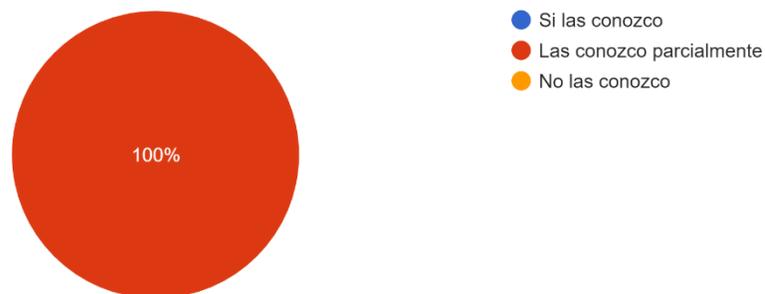


Se obtuvo que la empresa respalda sus operaciones con acta constitutiva, opinión de cumplimiento, contratos y los CFDI.

Ítem 11. Conocimiento de sanciones penales.

¿Conoce usted las sanciones penales derivadas de la adquisición y venta de comprobantes que amparan operaciones inexistentes?

2 respuestas

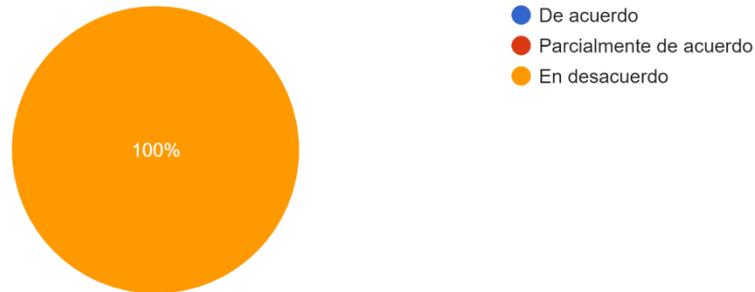


Se obtuvo que el contador y el Representante legal de la empresa conocen parcialmente las sanciones penales derivadas de la adquisición y venta de comprobantes que amparan operaciones inexistentes.

Ítem 12. Delitos fiscales como amenaza a la seguridad nacional.

¿Está usted de acuerdo con que los delitos fiscales deben considerarse como una amenaza a la seguridad nacional?

2 respuestas

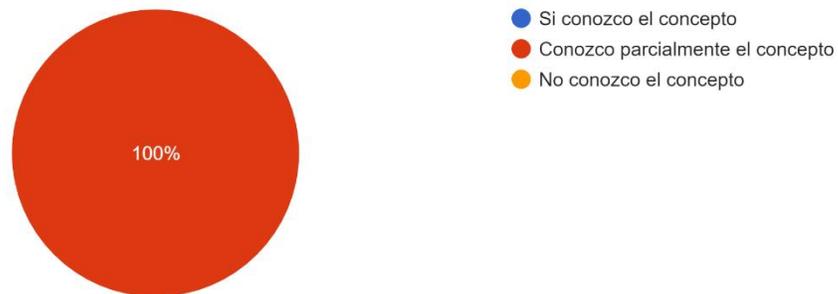


Se obtuvo que ambos encuestados coinciden en que no están de acuerdo con que los delitos fiscales deban considerarse como una amenaza a la seguridad nacional.

Ítem 13. Conocimiento de la prisión preventiva oficiosa.

¿Usted conoce lo que es la “prisión preventiva oficiosa”?

2 respuestas



Se obtuvo como respuesta que el contador y el Representante legal de la empresa conocen parcialmente el concepto de prisión preventiva oficiosa y pudieron dar una definición propia.

Ítem 14. Definición de prisión preventiva oficiosa.

Sujeto	Respuesta
Representante legal	Mientras se resuelve el asunto penal, el probable responsable se encuentra en prisión.
Contador	Cuando se desarrolla el proceso penal mientras la persona se encuentra privada de su libertad.

Se obtuvo que ambos encuestados pudieron dar una definición propia que se acerca al concepto legal.

Ítem 15. Conocimiento de la pena de prisión.

¿Usted tiene conocimiento de la pena de 2 a 9 años de prisión por el delito de expedición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes?

2 respuestas



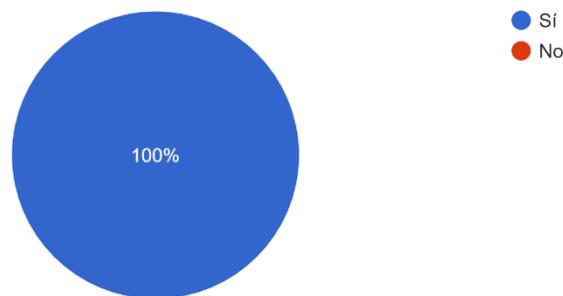
Se obtuvo que el contador y el Representante legal de la empresa conocen parcialmente sobre la pena de prisión por el delito de expedición y/o enajenación de comprobantes fiscales.

Del Eje VI. Impacto de la presunción de “operaciones inexistentes” en su organización;

Ítem 16. La empresa y los listados del 69 b

¿La empresa ABC construcciones se ha visto involucrada con la publicación de los listados del artículo 69 b?

2 respuestas

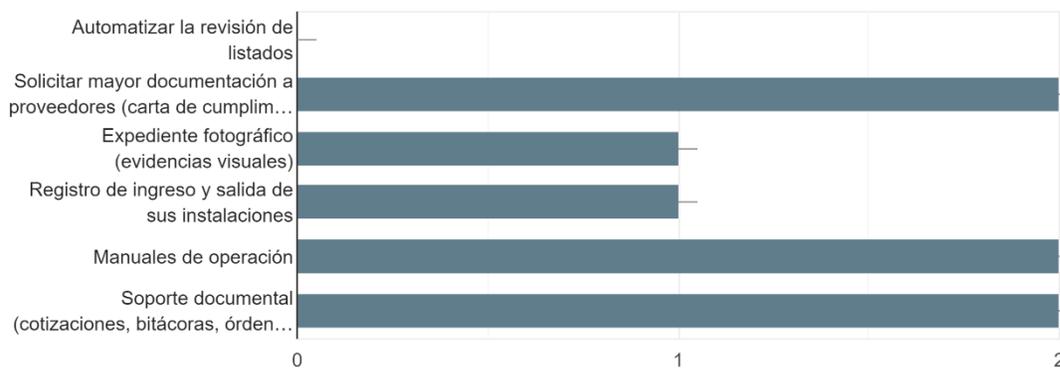


Se obtuvo que la empresa se ha visto involucrada con la publicación de los listados del artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación.

Ítem 17. Procedimientos a implementar.

¿Qué procedimientos implementaría la empresa para evitar que las operaciones de su empresa puedan ser consideradas como inexistentes por la autoridad? Puede marcar más de una

2 respuestas

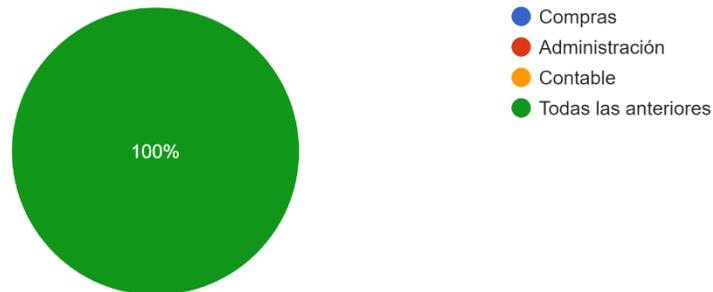


Se obtuvo que los procedimientos a implementar están relacionados con establecer manuales que garanticen un mayor soporte documental de las operaciones realizadas.

Ítem 18. Áreas de fortalecimiento

¿Qué áreas considera usted que debe fortalecer dentro de su empresa para estar en aptitud de cumplir con sus obligaciones fiscales?

2 respuestas

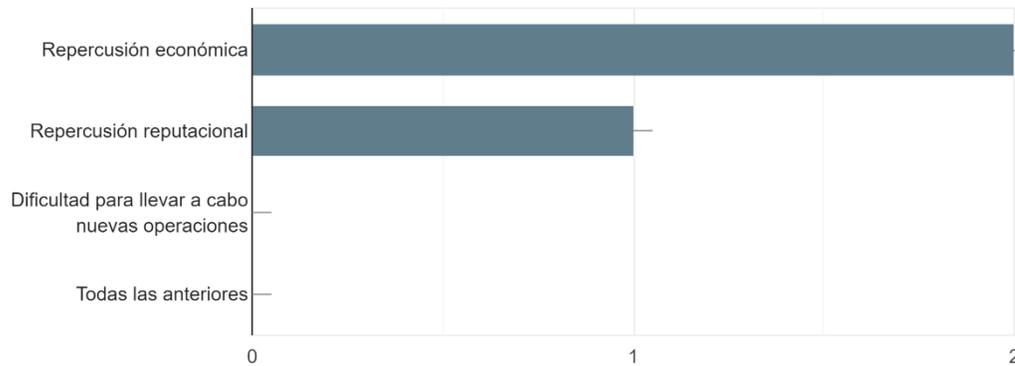


Se obtuvo que tanto el área contable como la directiva consideran deben fortalecer las áreas de compras, administración y contable.

Del Eje VII; Impacto del procedimiento como EDO (empresa que deduce operaciones inexistentes), se analiza lo siguiente:

Ítem 19. Repercusiones ante el supuesto de presunción de operaciones inexistentes.

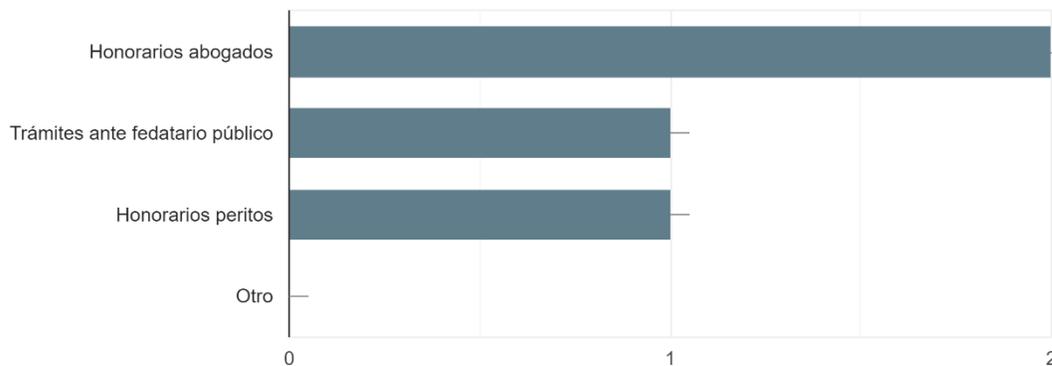
¿Qué tipo de implicación ha tenido el procedimiento por presunción de operaciones inexistentes en su organización? Puede marcar más de una
2 respuestas



Se obtuvo como respuesta que el procedimiento que enfrentan actualmente por la presunción de haber deducido operaciones inexistentes les ha dejado implicaciones económicas y reputacionales.

Ítem 20. Repercusiones económicas.

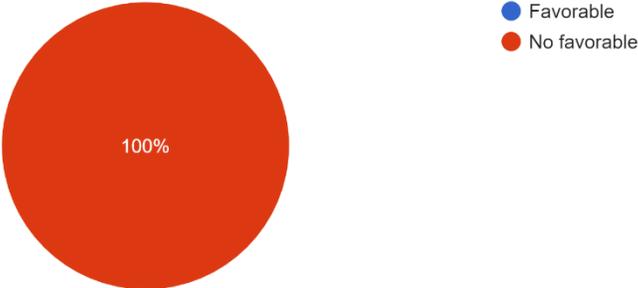
Dentro de las repercusiones económicas ¿Cuál de las siguientes le causó mayor perjuicio?
2 respuestas



Se obtuvo que referente a las repercusiones económicos, el mayor costo ha sido el de los honorarios de abogados.

Ítem 21. Resolución del medio de defensa.

¿Cómo considera que se resolverá el medio de defensa pendiente que enfrenta la empresa?
 2 respuestas



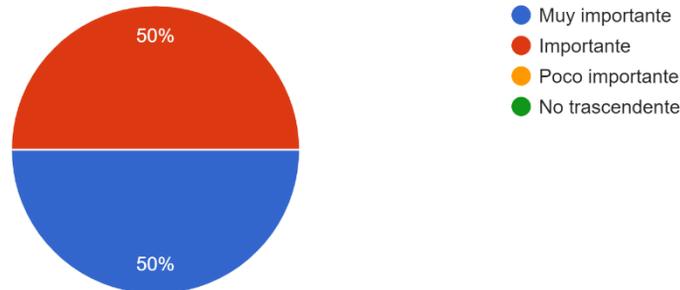
Sujeto	Respuesta
Representante legal	Porque la autoridad no acepta los documentos ofrecidos
Contador	Porque es difícil acreditar ante la autoridad que efectivamente se llevaron a cabo las operaciones

Se concluye que tanto el Representante legal como el contador consideran que a resolución será no favorable para la empresa pues los documentos ofrecidos a las autoridades no son suficientes para desvirtuar y/o acreditar haber llevado a cabo las operaciones contratadas.

Ítem 22. Importancia de conocer las consecuencias penales.

¿Qué tan importante es conocer sobre las consecuencias penales por la presunción de operaciones simuladas?

2 respuestas



Se obtuvo que los encuestados coinciden en la importancia de conocer las consecuencias penales por la presunción de operaciones simuladas.

Ítem 23. Relación entre el conocimiento y la toma de decisiones

¿Usted considera que el conocimiento de las consecuencias penales por la presunción de operaciones simuladas influye en el respaldo de las operaciones con los proveedores (materialidad)?

2 respuestas



Se obtuvo que tanto el Representante legal como el contador concuerdan que el conocimiento de las consecuencias penales por la presunción de operaciones simuladas influye en el respaldo documental de las mismas.

Como análisis de la aplicación del instrumento de medición de los resultados el cual fue aplicado a la empresa constructora Andrea Paz Construcciones S. A. de

C. V. se concluye que a partir de que la empresa se encontró en la situación de tener como proveedor a un EFO ha tenido que llevar a cabo el procedimiento contemplado en el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación, situación que lleva dos años en manos de la autoridad y que ha traído daños económicos y reputacionales a la entidad económica; sin embargo, a raíz de esta situación, se encontraron áreas de oportunidad en cuanto a procesos que se requieren fortalecer.

En relación con el Eje VI. Impacto de la presunción de “operaciones inexistentes” en su organización, en los ítems 17 y 18 se concentra la parte modular que nos permite diseñar la propuesta de la presente investigación, tomando en consideración que las respuestas refieren a procedimientos a implementar con el objetivo de cumplir con sus obligaciones fiscales, documentar la materialidad de las operaciones y por ende, minimizar los riesgos ante las presunciones del artículo 69 b.

En cuanto a la relación de la hipótesis planteada que es “la incorporación de un programa de compliance fiscal en la empresa constructora coadyuva a desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes y sus consecuencias penales”, con nuestro instrumento de medición y su análisis, se concluye que dicho instrumento favoreció el entendimiento de las condiciones que presenta la empresa en estudio en cuanto a ser sujeto de la presunción de empresa que deduce operaciones inexistentes, así como el detectar dónde se incorpora nuestra propuesta, para poder llegar a probar la hipótesis planteada.

Capítulo V; Hacia una propuesta, conclusiones y consideraciones finales.

En el presente capítulo se desarrolla la propuesta del diseño de compliance fiscal en la empresa Andrea Paz Construcciones S. A. de C. V., el cual tiene como fundamentos los conceptos de los capítulos I y II, así como el análisis de la investigación de campo. Se describe el contexto de estructura, el desarrollo y las limitaciones del programa.

La propuesta es viable ya que

5.1 Propuesta

De acuerdo a la investigación realizada, tanto la documental como la de campo, se ha determinado la importancia de establecer políticas que permitan generar soporte documental suficiente -materialidad- de las operaciones celebradas por la empresa constructora. Así también, dada la experiencia que tuvo la empresa objeto de estudio por haber enfrentado un proceso como EDO, se identificaron procesos que requieren modificarse y robustecerse.

En virtud de lo anterior se ha considerado estructurar un programa de compliance fiscal, el cual es el resultado de diversas reuniones de trabajo con los socios de la empresa, así como con un contador externo, quienes realizamos diversas aportaciones para obtener el primer diseño del programa.

Las reuniones de trabajo se llevaron a cabo de la siguiente manera:

Fecha	Participantes	Objetivo
27 de mayo 2022	Andrea Paz Soto y socios	Presentar la propuesta de diseño de compliance. Visto bueno y acuerdos.

6 de junio 2022	Andrea Paz Soto, socios, empleados y contador externo.	Explicación de compliance, revisión del procedimiento conforme al artículo 69 b; estudio de la materialidad de las operaciones.
24 de junio 2022	Andrea Paz Soto, socios, empleados y contador externo.	Diálogo y discusión de observaciones y medidas a desarrollar. Se redactan los objetivos, el compromiso y algunas políticas.
12 de agosto 2022	Andrea Paz Soto, socios y contador externo.	Se presenta la propuesta de nuevas políticas y procedimientos. Discusión y visto bueno.

De acuerdo con la World Compliance Association se requieren 13 fases para la elaboración del programa, mientras que el autor Javier Puyol nos menciona 7 etapas.

“Guía de implementación de compliance para pymes” (World compliance association)	“Criterios prácticos para la elaboración de un Código de Compliance” (Javier Puyol)
1) Delimitar el alcance normativo;	1) Compromiso de la organización;
2) Establecer el compromiso hacia el compliance;	2) Establecimiento del comité permanente;
3) Analizar el contexto de la pyme;	3) Diagnóstico;
4) Identificar las obligaciones y riesgos concretos, determinar los objetivos;	4) Programación;
5) Definir la política;	5) Implantación
6) Establecer el órgano de compliance;	6) Evaluación;

7) Evaluación de riesgos del compliance;	7) Comunicación, formación y seguimiento.
8) Aplicación de los procesos;	
9) Aplicación de medidas y controles;	
10) Formación y capacitación;	
11) Vigilancia de los procesos;	
12) Revisiones y auditoría;	
13) Evaluación del desempeño.	

Elaboración propia con datos de (Puyol, 2016)

Para efectos de la presente investigación y considerando la situación de la empresa constructora, nuestro programa tendrá las etapas siguientes:

- 1) Delimitación del alcance normativo y objetivos;
- 2) Definir el compromiso de la empresa;
- 3) Diagnóstico;
- 4) Redacción de políticas;
- 5) Elección del órgano de compliance;
- 6) Aplicación del programa;
- 7) Capacitación;
- 8) Evaluación y seguimiento.

De las cuales, desarrollaremos dentro del presente capítulo las fases 1, 2, 3 y 4.

5.1.1 COMPLIANCE FISCAL

5.1.2 Alcance normativo y objetivos

Este de Código de compliance es aplicable a la empresa Andrea Paz Construcciones S. A. de C. V. cuya oficina central se encuentra ubicada en ___**_ en la ciudad de Puebla, Puebla; el alcance normativo será en materia fiscal y se centra principalmente en la materialidad de las operaciones.

El presente programa establece políticas a adoptar ante situaciones de presunción de operaciones inexistentes.

De acuerdo con las disposiciones fiscales, se entiende como “operación inexistente” aquella que fue amparada con un comprobante fiscal pero el emisor no cuenta con activos, personal o infraestructura para llevar a cabo el servicio, o bien, se encuentra como no localizado.

OBJETIVO GENERAL:

Definir y desarrollar los lineamientos y buenas prácticas encaminadas a mitigar y controlar los riesgos legales favoreciendo el cumplimiento en materia fiscal.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Crear políticas que beneficien el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Establecer y generar acciones que documenten la materialidad de las operaciones llevadas a cabo por la empresa.
- Impulsar una cultura de ética empresarial.
- Promover la colaboración entre socios y empleados que permitan el apego al presente programa.

5.1.3 Compromiso de la empresa

La empresa se compromete a dirigir su actuar con responsabilidad y conforme a los valores empresariales, procurando la observancia de los lineamientos establecidos, así como a denunciar cualquier acto o conducta que pudiera limitar o entorpecer el cumplimiento de las presentes políticas.

5.1.4 Diagnóstico

Observaciones de la administración en general

- Falta de manuales de operación;
- Falta de personal;
- Registros de asistencia incompletos;
- Falta de minutas de acuerdos y/o reuniones.

Observaciones de la contabilidad en general

- Inconsistencias en los reportes de operaciones;
- Inconsistencias en la expedición de CFDI;
- Préstamos no registrados;

Observaciones legales en general

- Discrepancia entre la actividad económica dada de alta ante el Servicio de Administración Tributaria y el Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Falta de conocimientos y medidas en materia de prevención de lavado de dinero;
- Falta de disposiciones en materia de protección de datos personales;
- Falta de medidas ante la subcontratación de servicios especializados;

- Falta de contratos con clientes y proveedores, así como su protocolización;
- Falta de convenios de terminación de prestación de servicios.
- Falta de trámite de actualización de socios y accionistas ante el SAT.

Observaciones derivadas del procedimiento del artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación:

Respecto de la documentación soporte – materialidad

- Falta de documentación tal como expediente fotográfico.
- Falta de documentación tal como bitácoras de servicios contratados
- Falta de documentación de proveedores tales como “opinión de cumplimiento”
- Falta de protocolización de los contratos con proveedores.

Respecto de los procedimientos no observados

- Falta de revisión de los listados derivados del artículo 69 b del CFF.

5.1.5 Políticas y Procedimientos

POLÍTICAS

1. El desarrollo de las políticas descritas será supervisado por ____^{***} ____ como representante de los socios accionistas y de ____^{***} ____ como representante de la administración, quienes serán llamados “líderes de cumplimiento”.

2. La difusión del presente programa de compliance será responsabilidad de los “líderes de cumplimiento”

3. Es compromiso de todo el personal, incluyendo socios y colaboradores, presentes o futuros el aplicar y promover esta política, así como actuar en congruencia con la misma.

4. Se respeta la libertad de creencias y no se permitirá la discriminación por motivos de raza, sexo, religión, etnia, edad o cualquier otra condición.

5. Los conflictos de intereses se resolverán de forma justa entre los socios, empleados y clientes.

6. Se adoptarán medidas disciplinarias en el caso de incumplimiento de esta política.

7. Se protege la confidencialidad y los datos personales, por las que el uso de los mismos será estrictamente para el desarrollo de la operación comercial y la empresa contará con una política especial para este rubro.

8. Cada operación celebrada, atendiendo su naturaleza deberá estar respaldada por lo siguiente:

- Expediente documental del cliente.
- Propuesta de servicios por escrito.
- Contratos de prestación de servicios.
- Comprobante fiscal digital debidamente requisitado.
- Informes periódicos o bitácoras del desarrollo del servicio.
- Registro contable respectivo.
- Documentación del método de pago.
- Encuesta de satisfacción o queja del servicio proporcionado.

9. Cada cliente y proveedor deberá contar con un expediente, el cual se conformará de por lo menos lo siguiente:

- Constancia de situación fiscal;
- Opinión de cumplimiento del Servicio de Administración Tributaria (SAT), Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT);

- Acta Constitutiva;
- Credencial de elector y Clave única de registro de población CURP del Representante legal y/o Apoderado;
- Comprobante de domicilio no mayor a 3 meses;

10. La falta de alguno de los requisitos documentales para el soporte de las operaciones traerá como consecuencia el no llevar a cabo dicha operación.

11. Toda indicación o solicitud del cliente deberá constar por escrito.

12. Se solicitará a los clientes y proveedores una actualización de su domicilio fiscal o sucursales, cada 3 meses.

13. Está prohibido el ofrecer o aceptar cualquier tipo de pago o valores a fin de obtener un beneficio inadecuado.

14. La capacitación para socios y colaboradores es obligatoria y se llevará a cabo al menos 3 veces al año.

PROCEDIMIENTOS

1. Las denuncias ante la omisión o cumplimiento del programa serán recibidas por ** en la dirección de correo electrónico y serán tratadas de manera confidencial.

2. El personal administrativo delegado será el responsable del contacto con los clientes y proveedores y de obtener, así como actualizar el expediente correspondiente.

3. Los expedientes de clientes y proveedores serán digitales y se resguardarán en la cuenta de Google drive de la empresa.

4. El personal contable delegado será el responsable de la revisión periódica de los listados publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación.

5. Los contratos con clientes y proveedores serán redactados y supervisados por el departamento legal externo, a solicitud del personal contable delegado.

5. Los contratos con clientes y proveedores deberán protocolizarse en un lapso no mayor a 3 meses posteriores a la firma.

6. La información documental soporte de la operación se conservará en dos copias, una para la empresa y otra para el cliente. Dichos entregables estarán disponibles a más tardar dentro de los 15 días posteriores a la culminación de los servicios.

7. Ante la publicación de algún cliente o proveedor en el listado de presunción del que versa el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

- El personal contable delegado dará aviso a los socios y al departamento legal externo.
- El personal contable delegado solicitará al cliente o proveedor el oficio de presunción y dará seguimiento.

8. Ante la publicación de algún cliente o proveedor en el listado definitivo del que versa el artículo 69 b del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

- El personal contable delegado dará aviso a los socios y al departamento legal externo.
- El personal contable delegado reunirá el expediente documental de las operaciones relacionadas.
- Posterior al análisis del caso concreto, el departamento legal externo presentará la aclaración correspondiente.

5.2 Conclusiones

De acuerdo a la investigación documental se puede afirmar que el compliance es una tendencia internacional que busca fortalecer internamente a las

empresas para evitar la comisión de delitos, además que la instauración de esta figura hace a la corporación más atractiva, se ha convertido no en solo una inversión sino en toda una cultura.

Así también es posible determinar que, ante las actuaciones de las autoridades fiscales, la toma de decisiones con un enfoque de prevención facilita la observancia de obligaciones y por ende favorece la cultura de cumplimiento normativo.

Se cumplieron los objetivos específicos derivados de la investigación documental en cuanto a la exposición del sector de la construcción y el contexto que fundamenta los sistemas de compliance, además de sistematización del artículo 69 b, las operaciones inexistentes y sus elementos penales.

A través del estudio de caso se evidenció que las micro empresas también pueden y es indispensable que implementen figuras como las de gobierno corporativo, así como medidas de control y mecanismos de prevención internos.

La delimitación de los programas de cumplimiento es trascendente, por lo que se requiere extender a cada área (laboral, seguridad social, subcontratación, lavado de dinero, entre otros) para poder entender las necesidades de cada área y observar en su totalidad el cumulo de obligaciones derivadas como ente económico.

Se ha cumplido parcialmente con la estructuración del compliance fiscal para la empresa objeto de estudio, pues desde el diagnóstico se pudo observar que la empresa requería fortalecer conocimientos legales y fiscales que le permitieran adoptar una política de cumplimiento, así también el hecho de que se trate de un programa de aplicación continua y de constante evaluación, los resultados se van observando conforme al perfeccionamiento del mismo compliance.

Luego entonces, la hipótesis planteada se cumple, pues el trabajo conjunto observado para la estructuración del compliance fiscal coadyuva a fortalecer los mecanismos que a su vez mitigan el riesgo de caer en operaciones inexistentes y sus consecuencias penales.

5.3 Consideraciones finales

La cultura de cumplimiento y prevención es extensa y a la vez delicada, se requiere no solo del establecimiento de políticas en un manual o programa, sino de toda una cultura que radique en los empresarios. La respuesta de los contribuyentes ante las reformas de los últimos años ha sido defensiva, limitando las áreas de oportunidad que ofrecen los enfoques preventivos y de mitigación de riesgos.

Como se mencionó en una de las conclusiones, cada área o departamento que conforma la empresa requiere su propio diagnóstico y mecanismos propios, tan solo en materia fiscal, en lo que va del año se instauraron figuras tales como el “beneficiario controlador” y otras más que no se abordaron en esta investigación, como la “razón de negocios” que por si mismas, tienen todo un estudio y una metodología para lograr comprender sus alcances y por consiguiente su observancia.

Se recomienda observar la estructura del compliance fiscal durante un año y todo el proceso de mejora y evaluación por lo menos 3, para poder ajustar su funcionamiento.

La capacitación en materia de compliance y materias relacionadas tales como gobierno corporativo, dirigido al sector de las MiPymes es fundamental para contribuir a que más empresas se sumen a esta cultura de prevención.

Índice de siglas

A. en P.: Asociación en Participación

CCF: Código Civil Federal

CFDI: Comprobante Fiscal Digital por Internet

CFF: Código Fiscal de la Federación

CMIC: Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción

EFOS: Empresas que facturan operaciones inexistentes

EDOS: Empresas que deducen operaciones inexistentes

INEGI: Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática

ISO: International Organization for Standardization

LISR: Ley del Impuesto sobre la renta

LOPS: Ley de Obras Públicas y Servicios

PIB: Producto Interno Bruto

RLOPS: Reglamento de la Ley de Obras Públicas y Servicios

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público

S. A.: Sociedad Anónima

S.A.B.C.V.: Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable

S. A. P. I: Sociedad Anónima Promotora de Inversión

S. C.: Sociedad Civil

S. de R. L.: Sociedad de Responsabilidad Limitada

WCA: World Compliance Association

REFERENCIAS

- Alonso, M. O. (s.f.). *Jurídicas UNAM*. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4032/14.pdf>
- Baliño, J. P. (2021). *Revista Lex Mercatoria*. Obtenido de <https://revistas.innovacionumh.es/index.php/lexmercatoria/article/view/1416/1478>
- Buitrón, M., Cárdenas, J. H., Castillo, N., Cristante, M., Galeana, E., & Salvador, G. (2019). *vLex*. Obtenido de El ABC para administrar una empresa: <https://vlex.bibliotecabuap.elogim.com/#WW/vid/847804774>
- Casar, M. A. (Febrero de 2021). *Nexos*. Obtenido de <https://www.nexos.com.mx/?p=52930>
- Chavez, P., & Olguin, F. (s.f.). *vLex*. Obtenido de Aplicación práctica de las Normas de Información Financiera (NIF): <https://vlex.bibliotecabuap.elogim.com/#/search/jurisdiction:MX/sustancia+economica/WW/vid/68380197>
- Construcción, C. d. (2019). *Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción*. Obtenido de https://www.cmic.org.mx/cmic/ceesco/2018/SITUACION%20Y%20PERSPECTIVAS%20DE%20LA%20ACTIVIDAD%20PRODUCTIVA%20DE%20LA%20INDUSTRIA%20DE%20LA%20CONSTRUCCION%202019_CEESCO.pdf
- Construcción, C. d. (2019). *Situación de la actividad productiva de las empresas constructoras*.
- CONSTRUCCION, C. M. (2018). *CAMARA MEXICANA DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCION*. Obtenido de <https://www.cmic.org.mx/cmic/publicaciones/retosInfraestructura/RETOS%20DE%20LA%20INFRAESTRUCTURA.pdf>
- Contribuyente, P. d. (Septiembre de 2020). *PRODECON*. Obtenido de <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf>
- Cruz Perez, B. L. (enero de 2020). *El semestre de las Especializaciones*. Obtenido de Revista de la Facultad de Economía UNAM: http://www.depfe.unam.mx/especializaciones/revista/1-2-2020/09_TE_Cruz-Perez_2020.pdf
- Diputados, C. d. (mayo de 2022). *Cámara de Diputados*. Obtenido de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101_200521.pdf
- Diputados, C. d. (febrero de 2022). *Cámara de Diputados*. Obtenido de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf
- Española, R. A. (s.f.). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/presumir?m=form>

- Española, R. A. (s.f.). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/personal?m=form>
- Ferrara, F. (1960). La simulación de los Negocios Jurídicos. *Revista de Derecho Privado*, 43.
- García, G. A. (2018). *Colegio de Contadores Públicos de México*. Obtenido de <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-seis-nueve-cfiscal.pdf>
- González, L. C. (15 de Diciembre de 2020). *ACFCS México*. Obtenido de <https://www.delitosfinancieros.org/acfcs-mexico-la-transformacion-del-combate-a-los-delitos-financieros/>
- Guerra, A. L. (2011). *Comentarios prácticos al Régimen Fiscal de Empresas Constructoras*. Obtenido de <https://vlex.bibliotecabuap.elogim.com/#sources/10970>
- impunidad, M. c. (febrero de 2018). *Mexicanos contra la corrupción y la impunidad*. Obtenido de <https://contralacorrupcion.mx/articulo-69b/>
- INEGI. (s.f.). Obtenido de <http://cuentame.inegi.org.mx/economia/secundario/construccion/default.aspx>
- Informática, I. N. (2019). *Cuéntame de México*. Obtenido de <http://cuentame.inegi.org.mx/economia/secundario/construccion/default.aspx?tema=e>
- Legislatura, L. (2013). *DIRECCIÓN GENERAL DE SERVICIOS DE*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf
- López, E. C. (2020).
- López, L. M., Zárate, C. V., & García, D. L. (2019). ALCANCE DE LAS OPERACIONES SIMULADAS EN MEXICO COMO UN NUEVO ESQUEMA PARA LA EVASIÓN FISCAL: UN NUEVO RETO PARA EL ESTADO. *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*, 1-21.
- Mathelín Leyva, C. R. (2012). *vlex*. Obtenido de Estudio del régimen fiscal de empresas constructoras: <https://app-vlex-com.proxydgb.buap.mx/#sources/7120>
- Mier, A. A. (Noviembre de 2018). *Senadores Morena*. Obtenido de <https://morena.senado.gob.mx/2018/11/22/iniciativa-que-reforma-y-adiciona-diversas-disposiciones-de-la-ley-federal-contra-la-delincuencia-organizada-de-la-ley-de-seguridad-nacional-y-del-codigo-nacional-de-procedimientos-penales/>
- Muñoz, M. I. (2020). *TFJA*. Obtenido de <https://www.cpware.com/web/descarga/pdf/articulos/Simposio-TFJA.-%20La-materialidad-de-las-operaciones-en-el-Derecho-Fiscal.pdf>
- Noe Francisco Rico Martínez, A. V. (2021). *Vincula Tegica EFAN*. Obtenido de Operaciones simuladas: EFOS y EDOS: <https://doi.org/10.29105/vtga7.2-24>
- Panamericana, U. (2007). *Servicio de Administración Tributaria*. Obtenido de http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/evasion_carrusel.pdf

- Pérez, R. B. (Agosto de 2016). *vLex*. Obtenido de Práctica fiscal: <https://vlex.bibliotecabuap.elogim.com/#search/jurisdiction:MX/Actos+jur%C3%ADdicos+simulados+y+operaciones+inexistentes+en+materia+fiscal/WW/vid/653828661>
- Público, S. d. (junio de 2019). *Asociación Mexicana de Contadores Públicos*. Obtenido de <https://www.amcp.mx/wp-content/uploads/2019/06/factureros25jun19.pdf>
- Públicos, I. M. (2022). *vLex*. Obtenido de Normas de Información Financiera: <https://vlex.bibliotecabuap.elogim.com/#WW/sources/36321/chapter:397537207>
- Ramos, M. H. (2019). *PAN LXV Legislatura*. Obtenido de <https://www.senado.gob.mx/64/senador/1207/iniciativas#ver>
- Rayas, L. A. (2020). *Contaduría Pública*. Obtenido de <https://contaduriapublica.org.mx/wp-content/uploads/2020/11/Materialidad-de-las-operaciones.pdf>
- Requena, G. A., & Díaz, I. V. (2021). *Diccionario de derecho penal*. Obtenido de Biblioteca Dikaia: <https://biblioteca.dikaia.com.mx/reader/diccionario-de-derecho-penal?location=142>
- Rivera, G. S., Espinoza, N. G., Rivera, L. J., & Ayón, F. J. (Junio de 2021). *Tecnocientífica*. Obtenido de Revista EDUCATECONCIENCIA: <https://tecnocientifica.com.mx/educateconciencia/index.php/revistaeducate/article/view/409/598>
- Romero, B. E. (Mayo de 2021). *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*.
- Rubio, A. P. (2003). *Administración y tecnología para el diseño*. Obtenido de https://administracionytecnologiaparaeldiseno.azc.uam.mx/publicaciones/2003/6_2003.pdf
- Sánchez, C. V. (2020). *Más de 100 preguntas sobre el derecho de cumplimiento (compliance) en México*. Ediciones fiscales ISEF.
- Sara Barajas, R. C. (enero de 2011). *Servicio de Administración Tributaria*. Obtenido de Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación: http://omawww.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/C1_2010_eva_fis_der_dis_esque_fac.pdf
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público; Servicio de Administración tributaria. (2015). *Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. Obtenido de <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/08/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-270.pdf>
- Sepúlveda, S. A. (18 de junio de 2019). *Senado de la República*. Obtenido de Gaceta de la Comisión Permanente: https://www.senado.gob.mx/64/gaceta_comision_permanente/documento/96585
- SOCIALES, C. D., & TRIBUTARIA, S. D. (2011). *ESTUDIO DE EVASIÓN FISCAL EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN 2002-2010*.

- Unión, C. d. (mayo de 2021). *Cámara de Diputados*. Obtenido de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101_200521.pdf
- UNIÓN, C. D. (2022). *Cámara de Diputados LXV Legislatura*. Obtenido de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Unión, C. d. (Diciembre de 2022). *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf
- World Compliance Association. (2021). *Tecnocientífica*. Obtenido de Revista EDUCATECONCIENCIA:
<https://tecnocientifica.com.mx/educateconciencia/index.php/revistaeducate/article/view/409/598>