



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION
PROGRAMA UNICO DE ESPECIALIDADES EN
CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION**

**RESPONSABLES EN LA COMISION DE
INFRACCIONES FISCALES**

TESINA

PARA OBTENER EL:
TITULO DE ESPECIALISTA
EN:
FISCAL

PRESENTA:
EMANUEL GUZMAN RUEDA



TUTOR-DIRECTOR DE TESIS
M.D RENE ROMERO SOTO

CIUDAD UNIVERSITARIA CD MX. 2022



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

DATOS GENERALES.

1. Nombre de la Institución Educativa.

Universidad Nacional Autónoma de México.

2. Nombre de la Unidad.

Unidad de Posgrado. Campus Ciudad Universitaria.

3. Nombre de la División.

División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Contaduría.

4. Nombre del (de la) investigador (a).

L.C Emanuel Guzmán Rueda.

5. Nombre del (de la) director (a) del proyecto.

M.D: Rene Romero Soto.

6. Campo de Investigación.

Ciencias Sociales.

7. Área de investigación.

Derecho.

8. Subárea de investigación.

Fiscal.

9. Línea de investigación.

Infracciones y Delitos Fiscales.

10. Sublínea de investigación.

Código Fiscal de la Federación.

11. Tema.

Responsables en la Comisión de Infracciones Fiscales.

INDICE DE PROTOCOLO.

1. Introducción.....	5
2. Antecedentes.....	7
3. Definición del Problema.	7
3.1. Delimitación Espacial.	8
3.2. Delimitación Temporal.....	8
4. Planteamiento del Problema.	9
4.1. Preguntas de Investigación.	9
4.1.1. Pregunta General.	9
4.1.2. Preguntas Particulares.	9
4.2. Objetivos de investigación.	10
4.2.1. Objetivos generales.....	10
4.2.2. Objetivos Particulares.....	10
4.3. Justificación de la Investigación.	10
4.3.1. Razones.	10
4.3.2. Aportaciones.	11
4.3.3. Valor.	11
5. Hipótesis.....	11
6. Variables.	13
7. Marco referencial.....	14
7.1. Teórico.....	14
7.2. Conceptual.	21
7.3. Jurídico o normativo.	24
8. Metodología.	25
8.1. Tipo de investigación.....	25
8.2. Métodos y técnicas aplicables.	25
8.3. Propuesta tentativa de capítulos.....	27
CAPITULO I. DE LA ASESORÍA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA OMITIR EL PAGO DE CONTRIBUCIONES, PLANEACIÓN Y ELUSIÓN FISCAL.	27
1. Planeación fiscal.	27
1.1. Elusión fiscal.	28
1.2. Subcontratación laboral.....	29
1.3. Asesoría para omitir el pago de contribuciones.	30

1.4. Prestación de servicios para omitir pago de contribuciones.	31
CAPITULO II. DE LA OMISIÓN, ALTERACIÓN DE REGISTROS CONTABLES Y EL USO DE CLAVES Y REGISTROS DE TERCEROS PARA OBTENER BENEFICIOS FISCALES INDEBIDOS.	
2. Omisión de registros contables.....	32
2.1. Alteración de registros contables.	33
2.2. Registro de ingresos acumulables menores.	35
2.3. Alteración del costo de ventas.....	36
2.4. Utilización de claves de RFC de terceros o registrarse en régimen fiscal indebido. .	37
CAPITULO III. DE LA FALSIFICACIÓN DE DATOS, DOCUMENTOS Y LA EMISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN OPERACIONES SIMULADAS E INEXISTENTES.	
3. Falsificación de datos.....	38
3.1. Falsificación de documentos.	40
3.2. Empresas facturadoras de operaciones simuladas (EFOS).....	42
3.3. Empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS).....	43
3.4. Emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes.	44
3.4.1. Operaciones simuladas.	45
3.4.2. Operaciones inexistentes.	46
CAPITULO IV. DE LA OMISIÓN EN EL PAGO DE VARIAS CONTRIBUCIONES.....	
4. Omisión de pago de contribuciones.	46
4.1. Omisión del impuesto sobre la renta.....	47
4.2. Omisión del impuesto al valor agregado.....	48
4.3. Omisión en el pago de cuotas de seguridad social.....	49
4.4. Registros contables en dos o más sistemas con contenido diferente.....	51
9. Fuentes de consulta.	54

1. Introducción.

Esta tesina lleva por nombre “*responsables en la comisión de infracciones fiscales*” la cual nos establece ciertas actividades que realizan terceras personas para beneficiar a determinados contribuyentes para omitir total o parcialmente el pago de contribuciones en perjuicio del fisco federal.

Esta tesina marca objetivos específicos, ya que a través del desarrollo de esta investigación se busca conocer más a fondo en qué consisten ciertas actividades proporcionadas por terceras personas tales como proporcionarles asesoría o prestar servicios a ciertos contribuyentes con la finalidad de omitir total o parcialmente el pago de contribuciones.

La evasión fiscal ha sido una constante en todos los sistemas tributarios, que ante las medidas tomadas por las autoridades fiscales para evitar la omisión del pago de contribuciones haciendo más rigurosos sus controles ha dado origen a que ciertos contribuyentes en asociación con terceras personas utilicen su imaginación para buscar nuevas formas y técnicas para omitir total o parcialmente el pago de contribuciones.

En el capítulo I se muestra la forma en la que se proporciona asesoría a ciertos contribuyentes tales como las planeaciones fiscales, mediante las cuales dichos contribuyentes utilizan ciertas técnicas de elusión fiscal para aprovechar ciertas bondades que ofrecen las leyes fiscales y de ese modo omitir el pago de contribuciones, también se establece en qué consiste la prestación de servicios que proporcionan terceras personas a dichos contribuyentes tales como la subcontratación laboral mediante la cual se utilizan vacíos en la legislación para omitir total o parcialmente el pago de contribuciones.

En el capítulo II se establecen las actividades que realizan ciertos contribuyentes consistentes en omitir el registro de asientos contables, o bien en registrar dichos asientos en la contabilidad en cantidades inferiores a las reales.

También dentro del capítulo II se explicará de qué manera se registran ingresos acumulables menores y de qué forma se altera el costo de ventas con la finalidad de obtener una utilidad fiscal del ejercicio en cantidades menores a las reales y así dichos contribuyentes poder omitir total o parcialmente el pago de contribuciones en perjuicio del fisco federal.

Dentro del capítulo III se muestra como a través de la omisión de datos o la falsificación de datos y documentos se omite el pago de contribuciones, veremos las técnicas que utilizan dichos contribuyentes, así como las terceras personas con ellos relacionados para realizar dichas actividades y se mostrara que tipo de datos son los que se omiten o se falsifican, también se analizara como se realizan operaciones simuladas o inexistentes mismas que son amparadas mediante la expedición de comprobantes fiscales, se analizara la estructura y funcionamiento de las empresas facturadoras (EFOS) así como las empresas que deducen agresivamente las cantidades amparadas en tales comprobantes fiscales (EDOS).

Finalmente, en el capítulo IV se analizaran las actividades que realizan algunos contribuyentes y terceras personas con ellos relacionados para omitir total o parcialmente el pago de contribuciones, se analizaran los procedimientos que realizan dichos contribuyentes para omitir el pago del impuesto sobre la renta, así como las actividades que realizan para omitir el pago de impuesto al valor agregado, también se ejemplificara la forma en que dichos contribuyentes omiten el pago de cuotas de seguridad social y se analizara el daño causado a las autoridades hacendarias de nuestro país al registrar dichos contribuyentes sus actividades en dos o más sistemas con contenido diferente.

2. Antecedentes.

La evasión fiscal ha estado presente desde épocas remotas, a través del tiempo el hombre ha buscado desarrollar ciertas técnicas que le permitan omitir el pago de contribuciones, para lo cual, se han utilizado para tal fin la realización de ciertas actividades (algunas ilegales) lo cual ha dado como resultado que cada vez se omite en mayor medida el pago de contribuciones.

La omisión en el pago de contribuciones ha perjudicado de gran manera el desarrollo de los países, ya que, al no recaudarse las cantidades suficientes, el estado deja de tener los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones de proporcionar bienestar a la población, por ello es necesario corregir ciertas actividades que no se encuentran correctamente reguladas para de ese modo disminuir la omisión en el pago de contribuciones.

Dentro de las actividades que se han realizado tenemos la omisión en el registro de asientos en la contabilidad, lo cual ha permitido que ciertos contribuyentes declaren cantidades menores a las que les corresponden dejando de cumplir sus obligaciones fiscales de forma correcta, también tenemos el problema de que algunos contribuyentes han utilizado la compra de facturas para poder deducir cantidades que no les corresponden, lo cual ha dado origen a la falsificación de ciertos documentos o datos en estos comprobantes fiscales, para lo cual es necesario un mayor control de las autoridades fiscales para terminar o al menos disminuir este tipo de actividades.

3. Definición del Problema.

Para conocer la definición del problema nos remitiremos al artículo 89 del código fiscal de la federación,¹ el cual establece que.

¹Cámara de Diputados, Código Fiscal de la Federación, México, 2020, Artículo 89.

Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros.

- I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.
- II. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.
- III. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.
- IV. Al que permita o publique a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición, enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Entonces de acuerdo con el artículo anterior, la definición de nuestro problema de investigación sería la siguiente.

Determinar a través de qué tipo de asesoría, que tipo de prestación de servicios se puede omitir el pago de contribuciones, a través de qué actividades se pueden alterar registros contables y se pueden asentar datos falsos en la contabilidad y que tipo de asesoría y prestación de servicios son, así como establecer que documentos se pueden falsificar y de qué forma se pueden expedir comprobantes fiscales para omitir el pago de contribuciones.

3.1. Delimitación Espacial.

La delimitación espacial de nuestro problema de investigación se delimita a la República Mexicana, la cual comprende los 32 estados del territorio denominado "*México*".

3.2. Delimitación Temporal.

Respecto a la delimitación temporal, nuestra investigación se realizará a partir de la reforma a las leyes fiscales del año 2014 hasta la fecha.

4. Planteamiento del Problema.

El objetivo de este estudio es determinar de qué forma a través de la asesoría de terceras personas se puede omitir el pago de contribuciones y en que consiste dicha asesoría, así como conocer en qué consiste la prestación de servicios que se proporciona para omitir el pago de contribuciones y quienes podrían ser quienes presten dichos servicios, también tenemos como objetivo conocer que tipos de datos son los que se alteran con mayor frecuencia y cuales datos pueden ser asentados falsamente en la contabilidad, así como determinar qué tipo de documentos pueden ser falsificados y los casos en los que a través de la expedición de comprobantes fiscales se puede omitir el pago de contribuciones en México.

4.1. Preguntas de Investigación.

4.1.1. Pregunta General.

¿De qué forma pueden terceras personas asesorar, prestar servicios, alterar registros contables, asentar datos falsos en la contabilidad, falsificar documentos o expedir comprobantes fiscales para omitir el pago de contribuciones?

4.1.2. Preguntas Particulares.

4.1.2.1. ¿Qué tipo de asesoría es proporcionada y cuales servicios son prestados para omitir el pago de contribuciones?

4.1.2.2. ¿Cuáles registros contables pueden ser alterados y que datos pueden ser falsificados en la contabilidad para omitir el pago de contribuciones?

4.1.2.3. ¿Qué tipo de documentos pueden ser falsificados y en qué casos se expiden comprobantes fiscales para omitir el pago de contribuciones?

4.1.2.4. ¿Qué tipo de contribuciones pueden ser omitidas a través de la asesoría o prestación de servicios de terceros, así como a través de la expedición de comprobantes fiscales?

4.2. Objetivos de investigación.

4.2.1. Objetivos generales.

Establecer a través de qué actividades pueden terceras personas asesorar, prestar servicios, colaborar en la alteración de registros contables, en la falsificación de datos y documentos, así como la expedición de comprobantes fiscales para omitir el pago de contribuciones.

4.2.2. Objetivos Particulares.

4.2.2.1. Conocer en que consiste la asesoría y de que se trata la prestación de servicios para omitir el pago de contribuciones.

4.2.2.2. Identificar cuáles son los registros contables que pueden ser alterados y que datos pueden ser falsificados para la omisión en el pago de las contribuciones.

4.2.2.3. Establecer cuales documentos pueden ser falsificados y como a través de la expedición de comprobantes fiscales se puede omitir el pago de contribuciones

4.2.2.4. Determinar cuáles son las contribuciones omitidas por la asesoría de terceros, la prestación de servicios o bien a través de la expedición de comprobantes fiscales.

4.3. Justificación de la Investigación.

4.3.1. Razones.

Las razones por las que se considera que se debe de realizar esta investigación, es para conocer qué tipos de actividades se han realizado en estos tiempos para omitir el pago de contribuciones y de este modo proporcionar a las autoridades fiscales las herramientas necesarias para detectar este tipo de actividades y poder darles el tratamiento adecuado.

También se considera que se debe realizar esta investigación, porque se aportaría un conocimiento más detallado sobre este tipo de actividades, lo que permitiría a la autoridad fiscal adecuar la legislación y su normatividad, para de ese modo brindar orientación y apoyo a los contribuyentes para que realicen el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

4.3.2. Aportaciones.

Las aportaciones que se obtendrán de esta investigación serían en el campo jurídico, al identificar qué tipo de asesoría es prestada, que tipos de servicios son proporcionados y que tipo de actividades son realizadas por los contribuyentes y por terceras personas que les proporcionan asesoría para omitir el pago de contribuciones, para de este modo buscar adecuar la legislación aplicable al tema para regular este tipo de actividades.

4.3.3. Valor.

Esta investigación es valiosa, porque aporta una explicación de este tipo de actividades que se vienen realizando, como es brindar asesoría para omitir el pago de contribuciones, para que las autoridades fiscales puedan establecer las medidas necesarias para su control y de esa manera sea más efectiva la recaudación.

5. Hipótesis.

- 5.1. La planeación fiscal es uno de los servicios que más se utilizan para reducir u omitir el pago de contribuciones, este tipo de servicios son proporcionados principalmente por contadores, abogados o por otros tipos de profesionales con amplios conocimientos en el área fiscal, contable, económica o legal.

Otro tipo de servicio que se proporcionan para omitir el pago de contribuciones, es la subcontratación laboral, “*outsourcing*” en el cual, empresas dedicadas a esa actividad contratan personal para la realización de diversas actividades, las cuales ponen a disposición de empresas contratantes personal propio pero contratados con salarios inferiores y omitiendo la carga laboral y de seguridad social correspondiente.

5.2. Los datos que pueden ser modificados son los siguientes.

- a) Los ingresos acumulables pueden ser registradas con un importe menor al real.
- b) El costo de ventas puede ser aumentado o disminuido según le convenga a la persona que registra la contabilidad, para aumentar o disminuir la utilidad, según sea el caso.
- c) Las deducciones pueden ser aplicadas en porcentajes superiores a los autorizados, o bien pueden ser aplicadas en periodos menores a los autorizados.

5.2.1. Los datos que pueden ser falsificados serían los siguientes.

- a) El estado de situación financiera y el estado de resultados integral, mismos que pueden ser “*maquillados*” para presentar una situación financiera diferente a la real y resultados de operación mayores que los realmente obtenidos.
- b) Utilizar claves de R.F.C. de personas diferentes a la de su titular con el fin de obtener beneficios fiscales indebidos.
- c) Registrarse ante el R.F.C. en un régimen fiscal diferente al que realmente corresponda a sus actividades del contribuyente.
- d) Llevar un registro de nómina para efectos fiscales y otro registro de nómina con contenido diferente para efectos financieros.

- 5.3. Los documentos que pueden ser falsificados pueden ser, las claves de registro federal de contribuyentes, darse de alta en regímenes fiscales diferentes, las actas constitutivas de sociedades mercantiles y los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, asimismo el uso de comprobantes fiscales para omitir el pago de contribuciones podrían ser los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o simuladas.
- 5.4. Las contribuciones que pueden ser omitidas a través de la asesoría, la prestación de servicios y la expedición de comprobantes fiscales, serían el impuesto sobre la renta mediante el registro de ingresos acumulables inferiores a los reales o a través de la aplicación de deducciones superiores a las reales o manipulación de precios para calcular el costo de ventas y el aprovechamiento de lagunas legales a través de las planeaciones fiscales y la elusión fiscal, y el impuesto al valor agregado sería omitido a través de acreditamientos inadecuados en las que intervendría la emisión de comprobantes fiscales por parte de personas dedicadas a esta actividad y las aportaciones de seguridad social a través del manejo de esquemas para efectos del seguro social con aportaciones menores a las reales.

6. Variables.

Para efectos de nuestra investigación las variables que se utilizarán serán las siguientes.

- Registros contables.
- Comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).
- Nominas.
- Cédulas de determinación de cuotas obrero-patronales.
- Observación directa de los hechos (Investigación de campo).
- Entrevistas a algunos colegas que se dedican a realizar actividades cotidianas en el área contable fiscal.

7. Marco referencial.

7.1. Teórico.

El objeto de esta investigación lo constituyen las actividades que realizan ciertos contribuyentes con la finalidad de omitir el pago de contribuciones o bien pagar cantidades menores a las que realmente les correspondan, a través de la asesoría recibida por personas que tienen conocimientos en el área fiscal los cuales les proporcionan técnicas para realizar planeaciones fiscales, las cuales pueden ser legales en cierta forma aprovechando “*lagunas legales*”.

También tenemos como objeto de la investigación la alteración en los registros contables que pueden realizar ciertos contribuyentes, tales como inscribir en la contabilidad cuentas de operaciones inexistentes, registrar cantidades diferentes a las que realmente correspondan a las transacciones realizadas por la entidad.

Veremos en qué casos se pueden falsificar datos y documentos para obtener beneficios fiscales indebidos y analizaremos el tema de operaciones inexistentes o simuladas las cuales se encuentran amparadas por comprobantes fiscales, así como cuales son las técnicas que se utilizan para hacer que dichas operaciones amparadas por comprobantes fiscales indebidos parezcan legales.

Finalmente se analizará que tipo de contribuciones son omitidas a través de la realización de las actividades objeto de la investigación y de qué manera es afectado el fisco federal a través de la omisión en el pago de dichas contribuciones.

7.1.1. Omisión del pago de contribuciones.

A lo largo de la historia muchos contribuyentes han tenido el deseo de pagar contribuciones menores a las que realmente les corresponden o bien evitar su pago, es por ello, que se han buscado mecanismos que les permitan omitir su pago o bien que su monto sea inferior, en la práctica se han utilizado diversas estrategias para este fin, muchas de ellas se han desarrollado de manera ilegal, las cuales serán

objeto de nuestro trabajo de investigación, tales como omitir realizar ciertas actividades que la ley obliga o bien realizar ciertas conductas que la misma prohíbe.

La omisión en el pago de contribuciones afecta de gran manera las finanzas públicas, ya que la cantidad recaudada resulta menor que la proyectada, por ello, a través de este trabajo se busca identificar qué tipo de actividades son realizadas por ciertos contribuyentes, para de este modo buscar soluciones a este problema que afecta los ingresos tributarios de la nación.

En este orden de ideas, la omisión en el pago de contribuciones o evasión fiscal puede ser clasificada desde dos sentidos diferentes. En primer lugar, puede ser considerada como infracción fiscal que consiste en omitir el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y que puede ser sancionada a través de la imposición de multas establecidas en el mismo código fiscal de la federación, las principales infracciones fiscales son las relacionadas con el registro federal de contribuyentes, las relacionadas con la presentación de declaraciones y las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.

Las infracciones fiscales pueden ser consideradas agravantes cuando se actualicen varios supuestos establecidos en el artículo 75 fracciones II y III del código fiscal de la federación el cual establece que.

II. será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos.

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

III. se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

Como podemos observar la omisión en el pago de contribuciones da origen a la comisión de infracciones fiscales cuando los contribuyentes omiten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales que en ciertos casos pueden ser agravantes tal como lo acabamos de ver anteriormente, dando lugar a conductas que son precisamente el motivo para realizar esta investigación.

En segundo lugar, la omisión en el pago de contribuciones o evasión fiscal puede ser clasificada como defraudación fiscal tal como lo establece el artículo 108 del código fiscal de la federación cuando con “*uso de engaños*” o “*aprovechamiento de errores*”, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El mismo código fiscal de la federación en el artículo 108 séptimo párrafo incisos (a-f) establece que dicho delito puede ser calificado cuando se origine por.

- a. Usar documentos falsos.
- b. Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes fiscales por las actividades que se realicen.
- c. Manifestar datos falsos para obtener la “*devolución*” o la “*compensación*” de contribuciones que no le correspondan.
- d. No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado.
- e. Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- f. Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Entonces como podemos ver la omisión en el pago de contribuciones puede dar origen a la comisión de infracciones fiscales, pero también puede ser clasificada como delito, ahora veremos con más detalle en que consiste cada una de estas actividades.

7.1.2. Asesoría y prestación de servicios para omitir el pago de contribuciones.

Dentro de la asesoría que se proporciona para omitir el pago de contribuciones tenemos las planeaciones fiscales, las cuales son proporcionadas por empresas dedicadas a actividades financieras, las cuales consisten en crear estructuras empresariales de varios niveles, las cuales son proporcionadas a los empresarios, cabe señalar que para la elaboración de esas estructuras se utilizan las bondades de las leyes fiscales, para la realización solamente de actividades “*exentas*” del pago de impuestos o bien de actividades con beneficios fiscales.

También dentro de la asesoría proporcionada para omitir el pago de contribuciones, puede manejarse aconsejar a los empresarios o personas a no acumular la totalidad de sus ingresos, para lo cual se utilizaría la participación de terceras personas para realizar actividades que correspondan a la entidad por cuenta de otras personas, de este modo, sería menor la cantidad de ingresos acumulables.

De igual manera se pueden manejar perfectamente los costos de operación de las entidades, ya que, a través de una planeación agresiva de los costos, pueden ser diferentes a su valor real, de ese modo el costo de lo vendido sería mayor, lo cual permitiría que las cantidades deducidas fueran mayores y de ese modo la base gravable para el pago de impuestos resulte menor, en consecuencia, pagar menos impuestos de los que legalmente corresponden.

Dentro de la prestación de servicios que se puede proporcionar para omitir el pago de contribuciones, tendríamos la creación de “*empresas fantasmas*”, las cuales pueden estar debidamente constituidas, acreditadas y registradas ante las autoridades fiscales, las cuales existirían jurídicamente, pero solamente serían utilizadas para realizar operaciones inexistentes.

7.1.3. Alteración u omisión de registros contables.

La alteración de los registros contables consiste en el registro de ciertos datos falsos o cantidades inadecuadas dentro de los mismos, el principal motivo para alterar los registros contables es para mostrar una situación financiera de la empresa diferente a la que realmente le corresponde y también para determinar una base diferente para el cálculo de impuestos, tales como registrar ciertas transacciones con cantidades menores a las reales con la finalidad de acumular ingresos menores, otro tipo de alteración en los registros contables sería falsificar la firma del dueño o representante legal de la entidad.

Dentro de los principales registros contables que pueden ser alterados tenemos los siguientes.

- Registrar reembolsos dobles.
- Apropiarse indebidamente de dinero sin registrarlo.
- Realizar asientos contables adulterados.
- Creación de activos y pasivos ficticios.
- Registro de compras inexistentes.
- Realización de pagos dobles a proveedores.
- Registro de cargos indebidos a clientes.
- Destrucción de facturas y comprobantes.

Otro tipo de alteración de los registros contables tiene que ver con los sistemas contables, ya que hay programas informáticos que realizan los cálculos de manera automática, pero si la persona que controla dichos sistemas informáticos introduce información inadecuada, los cálculos se realizarán de manera errónea, pudiendo realizarse esta conducta con el conocimiento de que se está realizando con la finalidad de omitir ingresos o presentar ingresos menores a los reales lo cual si tiene impacto en la determinación de la base para el cálculo de impuestos.

La omisión de asientos contables sucede frecuentemente durante las transacciones diarias que se realizan en una empresa, la cual consiste en que la persona encargada de realizar el registro de las transacciones puede de manera voluntaria o involuntaria no realizar el registro contable respectivo, omitiendo de este modo un asiento contable por la transacción que se realiza.

Cuando de manera voluntaria no se realiza el registro de un asiento contable, puede ser para perjudicar las finanzas de la empresa o bien omitir el registro de ingresos que se deben acumular para el cálculo del pago de impuestos.

También se dan casos de que las cantidades registradas en la contabilidad son por cantidades diferentes, transacciones que realmente si ocurrieron, si fueron registradas en la contabilidad, pero su monto fue inferior, este tipo de actividades perjudican a los ingresos que debe percibir el estado por concepto de contribuciones, ya que, al determinarse una base menor, por tener registrados ingresos menores, el pago de dichas contribuciones es en consecuencia también menor.

7.1.4. Falsificación de datos y documentos.

Falsificar datos de un documento constituye un delito. Este delito consiste en hacer, en todo o en parte un documento falso o bien alterar uno verdadero que pueda dar origen a un derecho o una obligación o servir para probar un hecho, en este sentido, hacer un documento falso es crearlo para dar al contenido o a la firma que lo integra el carácter de auténtico, lo que conlleva asentar datos incorrectos y darle autenticidad.

Los documentos que pueden ser alterados serian aquellos que muestran la imagen fiel y patrimonio de alguna entidad, en este caso nos referimos a los estados financieros, (estado de situación financiera, estado de resultados integral y estado de flujos de efectivo), la falsedad de datos tiene un ánimo defraudatorio y de engaño en la elaboración de la contabilidad, ya que se pretende presentar una imagen diferente de la entidad ante otras entidades y ante las autoridades fiscales.

Dentro de los principales datos que pueden ser alterados o falsificados dentro de un estado financiero tenemos los siguientes.

- Omisión de ingresos.
- Inclusión de pasivos o deudas inexistentes.
- Inclusión de costos y gastos inexistentes.

Fiscalmente, afecta en mayor medida la alteración o falsificación del estado de resultados, en este caso la falsedad en el estado de resultados afecta directamente a la hacienda pública, ya que, al mostrar resultados de operación menores a los reales, influye en el cálculo de la utilidad neta, al ser menor la utilidad neta, distorsiona el cálculo de la conciliación fiscal-contable, lo que representaría un pago menor en los impuestos correspondientes.

En el caso de nuestra investigación, no solamente nos referimos a la falsedad documental como tal, sino también al uso indebido que puedan darles ciertos contribuyentes a documentos auténticos. Por ejemplo, en el uso de la clave del registro federal de contribuyentes (R.F.C) algunos contribuyentes pueden utilizar la clave de dicho registro de terceras personas para omitir ingresos o bien para hacer deducciones que no les correspondan, eso en complicidad con las terceras personas que les proporcionen dichos registros.

7.1.5. Operaciones simuladas o inexistentes amparadas por comprobantes fiscales.

Respecto a la realización de operaciones simuladas o inexistentes es otro problema fuerte de evasión fiscal, ya que existen empresas o personas físicas no localizables (*fantasmas*) que emiten comprobantes fiscales que amparan operaciones que no se realizan (*inexistentes*) o que son diferentes a las reales (*simuladas*).

Mediante complejas estructuras corporativas estos ilícitos involucran operaciones financieras, que dan apariencia de realidad a lo que no ocurre, en donde los recursos retornan a su origen, previo cobro del “*servicio*”,

7.2. Conceptual.

Dentro de este marco conceptual definiremos los conceptos generales a partir de los cuales se sustenta el análisis textual de esta investigación. Los conceptos a considerar son: asesoría, omisión, falsificación, alteración, contribuciones, prestación de servicios, pago, obligación, complicidad, beneficio fiscal indebido, laguna legal, evasión fiscal y empresas fantasmas.

7.2.1. Asesoría.

El concepto de asesoría² consiste en la labor de un profesional o de una empresa destinada a la realización de distintas funciones de asesoramiento, control y supervisión de la actividad de una persona física o una persona moral que contrata sus servicios.

² <https://economipedia.com/definiciones/asesoria.html>

7.2.2. Omisión.

El concepto omisión³ proviene del latín “*Omissio, -Onis*” que consiste en la abstención de hacer o decir algo, también se considera una falta, un descuido o una negligencia por parte de alguien encargado de realizar una tarea y que no la realiza.

7.2.3. Falsificación.

La palabra falsificación⁴ proviene del latín “*falsificare*” que consiste en transformar algo verdadero en algo falso, o crear algo con apariencia de verdadero sin serlo.

7.2.4. Alteración.

El concepto alteración⁵ procede del latín “*alteratio*” el cual se refiere a un cambio en la forma de algo.

7.2.5. Contribuciones.

Las contribuciones⁶ son las prestaciones en dinero o en especie que el estado exige de los contribuyentes, cuyo objeto es obtener de estos ingresos para solventar los gastos públicos de la nación.

7.2.6. Prestación de servicios.

La prestación de servicios⁷ se encuentra regulada por el código civil y se refiere a un contrato por medio del cual una persona denominada “*profesor*” se compromete a desarrollar cierta actividad a favor de otra persona denominada “*cliente*”, mediante el pago de una contraprestación previamente acordada entre los contratantes.

³ <https://www.significados.com/omision/>

⁴ <https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/falsificacion>

⁵ <https://definicion.de/alteracion/>

⁶ Guzmán Rueda Emanuel. Definición Propia.

⁷ Cámara de Diputados, Código Civil Federal, México, 2020, Artículos 2606-2615.

7.2.7. Pago.

El pago⁸ se encuentra regulado dentro del código civil y se refiere a la entrega de la cosa o de la cantidad debida, lo que se refiere en el contexto de nuestra investigación a la obligación que tiene el contribuyente de dar la cosa o la cantidad debida al estado.

7.2.8. Obligación.

El concepto de obligación⁹ es definido por el diccionario de la Real Academia de la lengua como la imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre. En otras palabras, se refiere al vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación de ciertos actos.

7.2.9. Complicidad.

La complicidad¹⁰ se refiere a la participación de una persona junto con otras en la comisión de un delito o colaboración en el sin tomar parte en su ejecución material.

7.2.10. Beneficio fiscal indebido¹¹.

Este concepto se refiere a que algún contribuyente aplique a su favor devoluciones, compensaciones, acreditamientos o estímulos fiscales sin tener derecho a ellos.

⁸ Cámara de Diputados, Código Civil Federal, México, 2020, Artículo 2062.

⁹ <https://dle.rae.es/obligaci%C3%B3n?m=form>

¹⁰ Definición de diccionario de Oxford Language

¹¹ <https://www.iberley.es/temas/disfrute-indebido-beneficios-fiscales-relacion-delito-contra-hacienda-publica-64141>

7.2.11. Laguna legal.

El concepto de “*laguna legal*”¹² puede definirse según (lacruz bordejo) como un estado incompleto de la norma o del conjunto normativo en el cual la falta de regulación no está de acuerdo con el sentido, las ideas fundamentales y la ordenación de medios afines de la normatividad.

7.2.12. Evasión fiscal.

la evasión fiscal ¹³consiste en la actividad ilícita en que incurren personas o empresas cuando ocultan bienes o ingresos a las autoridades fiscales, o sobrevaloran los conceptos deducibles, con el fin de pagar menos impuestos de los que legalmente les corresponden.

7.2.13. Empresa fantasma.

Una empresa fantasma¹⁴ es una corporación que no tiene activos ni empleados y que se caracterizan por su completa opacidad.

7.3. Jurídico o normativo.

El marco jurídico que servirá de base para la elaboración de la presente investigación, será el siguiente.

Marco normativo nacional.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Tesis y Jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Doctrina Jurídica.

¹² <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params>

¹³ https://es.wikipedia.org/wiki/Evasi%C3%B3n_fiscal

¹⁴ <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/02/05/que-son-las-empresas-fantasma>

8. Metodología.

8.1. Tipo de investigación.

El tipo de investigación que se realizará según su finalidad será una investigación pura o básica, ya que tiene como propósito fundamental incrementar los conocimientos teóricos en materia jurídica.

Según su fuente de datos la investigación que se realizará será una investigación parcialmente documental y parcialmente de campo, será investigación documental, ya que se buscará información en libros, en leyes tales como el código fiscal de la federación, en tesis y jurisprudencias emitidas por la suprema corte de justicia de la nación, así como en documentos electrónicos buscados a través de la red de internet. La investigación será de campo, ya que algunos datos se obtendrán a través de la observación directa de los hechos y actos jurídicos, así como de la opinión proporcionada por algunos colegas, que laboran cotidianamente en el área contable-fiscal.

Por la naturaleza del tratamiento de sus datos se realizará una investigación cualitativa, ya que la información que se necesita obtener no pretende ser controlada utilizando métodos estadísticos, más bien lo que se busca es identificar en qué casos se realizan dichas conductas objeto de la investigación, así como en qué contexto se realizan.

8.2. Métodos y técnicas aplicables.

Respecto a los métodos y técnicas que aplicaremos para realizar esta investigación, tenemos las siguientes. Método analítico, método sintético, método deductivo, método hermenéutico y método cualitativo.

El método analítico se utilizará para después de haber recopilado información de diversas fuentes tanto bibliográficas, legislativas, jurisprudenciales y electrónicas, proceder a analizar esos textos, pero dividiendo los textos generales en otros textos más particulares y de ese modo poder obtener la esencia de la información necesaria para poder efectuar la investigación y poder obtener los datos más importantes para la realización del trabajo.

La aplicación del método sintético se realizará de manera simultánea con el método analítico, ya que después de haber analizado la información detalladamente, proceder a ir realizando las fichas de contenido, para de este modo ir elaborando el escrito del capitulado de la tesina.

El método deductivo se utilizará en el desarrollo de la investigación, ya que se parte de un concepto general hacia uno particular, en el caso del desarrollo de esta investigación, se inició a partir de un artículo establecido en el código fiscal de la federación en el cual se encuentra regulado el problema de mi interés para realizar esta investigación y el trabajo está dirigido hacia las conductas que están reguladas en dicho artículo del código fiscal , en este caso se inicia de manera general, con la regulación establecida en el código y la investigación se direccionó de manera particular hacia ciertas conductas y actividades de los contribuyentes.

El método hermenéutico será utilizado en este trabajo de investigación, ya que no solamente se trata de aplicar lo que dice la legislación y las jurisprudencias en su texto, sino, más bien interpretar esos artículos de la ley y textos de las jurisprudencias, para poder darle mayor sentido a la investigación.

Se aplicará el método cualitativo, ya que la mayoría de los datos serán obtenidos a través de la búsqueda de información documental, algunos otros datos serán obtenidos a través de la observación directa de los hechos y cierta información será obtenida a través de la opinión que emitan ciertas personas que laboran cotidianamente en el área contable-fiscal.

8.3. Propuesta tentativa de capítulos.

CAPITULO I. DE LA ASESORÍA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA OMITIR EL PAGO DE CONTRIBUCIONES, PLANEACIÓN Y ELUSIÓN FISCAL.

1. Planeación fiscal.

La planeación fiscal se utiliza para estudiar el entorno de las empresas, para cumplir con la normatividad y para aprovechar los beneficios fiscales, así como para que las empresas establezcan los tipos de impuestos que deben enterar a todos los niveles, sea federal, estatal o municipal, así como para aprovechar las facilidades administrativas, los beneficios fiscales y las exenciones.

Por planeación fiscal entenderemos como la definición de los objetivos a seguir y los medios para alcanzar dichos objetivos, ya que los asesores fiscales de las empresas se mantienen actualizados en las reformas y en todos los temas que tienen las leyes fiscales, para de ese modo, asesorar a los empresarios sobre ciertos beneficios fiscales y las actividades exentas que permite la legislación tributaria, para de ese modo buscar invertir sus recursos financieros en ese tipo de actividades que les pueden permitir disminuir o evitar el pago de contribuciones.

Dentro de la planeación fiscal se hace uso de ciertas estrategias, las cuales son consideradas como formas de pensar basadas en la creatividad, la cual persigue romper paradigmas, lo cual se refiere a pensar y analizar las mismas cosas que ven todos los demás de una manera diferente para de esa manera desarrollar nuevos esquemas y modelos mentales.

Este tipo de planeaciones consisten en buscar la realización de ciertas actividades económicas en las que se realice el cumplimiento de las obligaciones fiscales con cargas fiscales mínimas dentro de los márgenes legales, buscando las mejores alternativas para el cumplimiento dentro de la normatividad legal.

Un aspecto negativo de las planeaciones fiscales consiste en que existen contribuyentes que utilizan las planeaciones fiscales para evitar el pago de contribuciones, ya que analizando e interpretando las leyes fiscales buscan aprovechar esas bondades en la legislación fiscal para de ese modo aprovechar de manera agresiva las exenciones establecidas en la ley para de ese modo realizar exclusivamente actividades económicas sin pagar ninguna contribución.

1.1. Elusión fiscal.

La elusión fiscal son mecanismos legales que son utilizados por algunos contribuyentes para evitar o minimizar el pago de contribuciones. La elusión fiscal constituye una forma de planificación fiscal agresiva en la que el contribuyente aprovecha lagunas legales para obtener ventajas no establecidas en la legislación tributaria.

La elusión fiscal permite que los contribuyentes utilicen los vacíos legales para de esta manera actuar dentro de los márgenes establecidos por la propia ley, ya que la imprecisión de algunos conceptos fiscales puede influir en el cálculo de contribuciones, por lo cual, cualquier concepto de la ley fiscal no definido con precisión es la fuente principal de la elusión fiscal.

En este orden de ideas, las autoridades fiscales establecen condiciones o requisitos que siendo cumplidos tanto por personas físicas como por personas morales les permiten reducciones o exenciones en la carga tributaria, pero este tipo de actividades pueden ser utilizadas abusivamente para omitir el pago de contribuciones.

La elusión fiscal utiliza estrategias mediante las cuales evita caer en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las disposiciones fiscales que obligan a contribuir para los gastos públicos, de este modo, lo que busca el contribuyente mediante la elusión es incurrir en situaciones jurídicas no previstas en las leyes fiscales, o bien, en situaciones jurídicas que, si estén previstas dentro de las leyes fiscales pero que representen beneficios fiscales, estímulos o exenciones.

Como ejemplo de elusión fiscal tenemos que la donación es una actividad no objeto en materia de impuesto al valor agregado y la ley del impuesto sobre la renta establece que las donaciones entre cónyuges o entre ascendientes o descendientes en línea recta son exentas para efectos de este impuesto, por lo tanto, personas físicas o personas morales pueden acordar entre ellos realizarse donaciones de ciertos bienes muebles o bienes inmuebles, así como dinero en efectivo y aprovechar las lagunas en las leyes fiscales para de ese modo no pagar impuesto al valor agregado y aprovechar la exención permitida en la ley del impuesto sobre la renta.

1.2. Subcontratación laboral.

La subcontratación laboral consiste en la actividad mediante la cual empresas llamadas “*contratistas*”, contratan personal y lo ponen a disposición de otras empresas denominadas “*contratantes*” para que estas últimas utilicen a dicho personal para realizar sus actividades.

Algunas empresas realizan la actividad de subcontratación con la intención de evadir o de eludir el pago de contribuciones, ya que suelen aprovechar ciertas situaciones que no se encuentran reguladas ni por las leyes fiscales, ni por las leyes laborales, ni por las leyes de seguridad social.

En este sentido, las empresas denominadas contratistas contratan personal con salarios muy cercanos al salario mínimo y con ese salario registran a dichos trabajadores tanto para efectos de pago del impuesto sobre la renta, además de que aprovechan el beneficio de que el trabajador pueda obtener el subsidio para el empleo que es otorgado por la autoridad fiscal en beneficio de los trabajadores que menos ganan.

También dichas empresas registran a sus trabajadores con salarios mínimos o salarios cercanos al mínimo en el instituto mexicano del seguro social (IMSS) o bien en el instituto nacional del fondo de la vivienda para los trabajadores (INFONAVIT) los cual les permite enterar cuotas obrero-patronales y aportaciones de vivienda inferiores a las que legalmente les corresponde, sin embargo, dicho entero de cuotas y aportaciones inferiores a las reales perjudican a los trabajadores ya que dichas aportaciones mínimas son las que integran las aportaciones para el retiro de los trabajadores (SAR) y cuando estos se retiran su jubilación es calculada con dichas cuotas mínimas.

Dentro de la subcontratación laboral se utilizan diversas técnicas de elusión mediante las cuales, las empresas contratantes se ahorran todos los gastos de previsión social que deberían entregar a los trabajadores, además de que, al no tener relación laboral directa con los trabajadores subcontratados, estos quedan fuera del reparto de utilidades por parte de dicha empresa contratante, aunque haya generado dichas utilidades.

1.3. Asesoría para omitir el pago de contribuciones.

La asesoría para omitir el pago de contribuciones consiste en actividades que realizan ciertos profesionales en materia fiscal relacionadas con estar actualizados en las disposiciones fiscales más recientes para de ese modo proporcionar dicha asesoría a clientes que no les gusta pagar contribuciones, con la finalidad de estar

al tanto de la normatividad fiscal actual para de ese modo buscar la realización de actividades diferentes que no se encuentren reguladas, o bien conocer el alcance de dicha normatividad para de ese modo alertar a sus clientes de los riesgos que conlleva realizar dicha actividad y así evitar el pago de contribuciones sin riesgo alguno.

1.4. Prestación de servicios para omitir pago de contribuciones.

La prestación de servicios para omitir el pago de contribuciones puede ser prestado tanto por contadores, como por economistas o por personas dedicadas a las finanzas, los contadores pueden realizar declaraciones a sus clientes tanto de pagos provisionales, como de impuestos anuales, de este modo, sabedores que la autoridad fiscal no tiene mucho control sobre las operaciones de los contribuyentes, registran dentro de las deducciones autorizadas cantidades superiores a los ingresos acumulables que correspondan al periodo a declarar para de ese modo obtener saldos a favor, en este caso, la trampa consiste en no pedir en devolución esos saldos a favor, para no levantar sospechas por parte de la autoridad fiscal, pero el beneficio obtenido por el contribuyente consiste en que no sale impuesto a pagar y de ese modo se evita el pago de contribuciones.

Otro tipo de servicio que es prestado para omitir el pago de contribuciones el cual es proporcionado por financieros con apoyo de fiscalistas consiste en la creación de estructuras financieras de varios niveles, las cuales son utilizadas para transferir fondos o activos entre las partes que componen dichas estructuras, aquí la trampa consiste en que todas las partes que conformen dichas estructuras sean solamente actividades exentas del pago de impuestos, o bien, actividades con beneficios fiscales, para finalmente dentro de dicha estructura enviar las ganancias obtenidas ya sea a fondos de inversión o a sociedades de inversión, para de ese modo evitar que dichos recursos regresen a las personas que los aportan y de ese modo evitar el pago de impuestos por concepto de dividendos, así de este modo, se evita que

tanto las personas que distribuyen dichos dividendos, así como quienes los perciben eviten el pago de impuestos por este concepto.

Dichas estructuras pueden ser utilizadas para realizar actividades como el lavado de dinero, ya que dichas estructuras pueden ser vendidas a clientes potenciales con gran cantidad de recursos económicos, los cuales pueden hacer uso de todo este tipo de actividades las cuales están exentas de pago de impuestos o con beneficios fiscales que forman parte de dichas estructuras, para de ese modo al finalizar el ciclo de operación de dichas estructuras, el dinero llegue a los fondos de inversión o sociedades de inversión completamente aportado como dinero legal, el cual se simula que obtiene de las actividades que se encuentran formando dichas estructuras financieras, aunque dichos recursos provengan de otras fuentes, tales como peculado por parte de la clase política u obtención de ingresos a través de la realización de actividades ilícitas.

CAPITULO II. DE LA OMISIÓN, ALTERACIÓN DE REGISTROS CONTABLES Y EL USO DE CLAVES Y REGISTROS DE TERCEROS PARA OBTENER BENEFICIOS FISCALES INDEBIDOS.

2. Omisión de registros contables.

La omisión de registros contables puede ser realizada de dos maneras diferentes, de manera voluntaria y de manera involuntaria, para el caso de esta investigación, analizaremos lo relativo a la omisión de registros contables de manera voluntaria. La omisión de registros contables de manera voluntaria puede realizarse con la finalidad de no acumular la totalidad de ingresos lo que permitirá al contribuyente realizar el cálculo de sus contribuciones a pagar sobre una base menor.

Para este efecto el contribuyente puede omitir registrar la totalidad de sus operaciones diarias, para lo cual puede seleccionar cierta cantidad de transacciones que realiza con algunos de sus clientes o proveedores, para no registrar dichas operaciones en la contabilidad y que dichos pagos o cobros sean realizados en

efectivo, para de ese modo no tener dicho registro de ingresos omitidos en los estados de cuenta bancarios los cuales forman parte de la contabilidad de acuerdo con el artículo 33 del reglamento del código fiscal de la federación.

Otra forma muy utilizada para omitir registrar ciertas actividades que realiza el contribuyente en la contabilidad consiste en registrar dichas operaciones en la contabilidad de una persona diferente, para que de este modo, aunque si existan movimientos de recursos a través de operaciones en instituciones de crédito, dichos movimientos no estén registrados en los estados de cuenta del contribuyente, lo que le permite acumular ingresos menores a los que realmente está generando y de esta forma disminuir la base para el cálculo de contribuciones.

2.1. Alteración de registros contables.

La alteración de los registros contables se refiere a la conducta ilícita que puede realizar tanto el contador público, el auxiliar contable o la persona encargada de registrar las operaciones que afectan económicamente a una entidad económica.

La alteración de registros contables se puede realizar de diversas maneras, entre las más comunes tenemos la alteración de los sistemas contables, la alteración de las cuentas y las cantidades contenidas en dichas cuentas, así como la alteración de las cantidades o los datos en la documentación soporte de dichos registros contables.

Dentro de la alteración de los sistemas contables tenemos que actualmente la mayor parte de la contabilidad se realiza de manera electrónica utilizando sistemas informáticos que realizan dicha actividad, en este caso, como la mayoría de los cálculos dentro de esos programas informáticos se realizan de manera automática, basta con que el operador de dicho sistema capture cantidades incorrectas del valor por ejemplo del salario mínimo, de la unidad de medida y actualización, que los índices utilizados para calcular la actualización de cantidades sea incorrecta, que las tablas para el cálculo de impuestos no estén actualizadas, etc.

De este modo teniendo el sistema registrados datos de manera incorrecta se realizan cálculos para determinar incorrectamente la base para realizar pagos del impuesto sobre la renta, el cálculo de las cuotas obrero-patronales ante el instituto mexicano del seguro social se realiza en cantidades inferiores, lo cual suele ser utilizado por algunos contribuyentes para disminuir el pago de contribuciones que están obligados a enterar al fisco federal.

La alteración de las cuentas que integran la contabilidad consiste en la omisión del registro de alguna cuenta dentro de algún rubro, o bien registrar cuentas adicionales dentro de dicho rubro, lo cual altera su estructura y de este modo permite al contribuyente registrar cantidades diferentes, lo cual modifica la base para el cálculo de las contribuciones.

La alteración de las cantidades registradas en los asientos contables, consisten en el registro de cantidades menores o mayores dentro de dichos asientos contables, lo cual permite al contribuyente registrar ingresos menores a los reales, así como gastos mayores a los que realmente ocurrieron, lo cual también modifica la base para el cálculo de contribuciones, permitiéndole al contribuyente declarar ingresos menores a los que corresponden y de ese modo pagar menos contribuciones.

La documentación relativa a los asientos contables se considera parte de la contabilidad, respecto a la alteración de dicha documentación el contribuyente puede alterar las cantidades contenidas dentro de dicha documentación, lo cual le permitiría omitir el registro de ciertos asientos contables, o bien, disminuir su monto teniendo ese soporte documental que demuestre que si hubo materialidad en las operaciones.

También pueden alterarse algunos datos dentro de dicha documentación, tales como el nombre de las empresas proveedoras, el nombre de algunos clientes, las fechas en las que dichas operaciones fueron realizadas, etc. Lo cual permite al contribuyente acreditar o deducir dichas cantidades en montos distintos, o bien, en periodos diferentes, lo cual es utilizado por algunos contribuyentes para omitir o disminuir el pago de contribuciones.

2.2. Registro de ingresos acumulables menores.

El registro de ingresos acumulables menores es realizado por algunos contribuyentes cuya finalidad es declarar a las autoridades fiscales la obtención de ingresos menores a los que realmente perciben dichos contribuyentes, lo cual les permite realizar el cálculo de las contribuciones que tienen a cargo sobre una base menor.

Para este fin dichos contribuyentes realizan varias actividades que les permiten registrar y acumular sus ingresos en cantidades menores a las que realmente les corresponde, tales como, omitir el registro de ciertas actividades en la contabilidad, realizar el registro dentro de los asientos contables con cantidades menores, así como registrar parte de sus operaciones dentro de la contabilidad de un tercero, actividades que permiten a dichos contribuyentes calcular sus contribuciones utilizando una base menor.

Otra forma que es utilizada para registrar ingresos acumulables menores consiste en el registro de las transacciones que realiza el contribuyente en otro periodo diferente a aquel en el que se acumula el ingreso, es decir, dichos contribuyentes pueden diferir el registro en la contabilidad, para de esa manera no registrar la totalidad de las operaciones realizadas en el periodo.

También pueden dichos contribuyentes realizar gran parte de sus actividades utilizando efectivo, para de este modo omitir tanto el registro de dichas actividades en la contabilidad, así como evitar que las autoridades fiscales puedan detectar los movimientos de recursos en sus estados de cuenta bancarios y de ese modo evitar caer en la discrepancia fiscal en caso de personas físicas, lo cual permite a dichos contribuyentes acumular ingresos menores a los reales y de ese modo pagar menos contribuciones.

2.3. Alteración del costo de ventas.

La alteración del costo de ventas se utiliza para reducir la base que sirve para el cálculo de contribuciones, dicha alteración del costo es otra actividad que realizan ciertos contribuyentes, así como asesores o consejeros que les proporcionan servicios para reducir la utilidad obtenida en el periodo y de ese modo evitar el pago de contribuciones o pagarlas en cantidades menores a las que les corresponden.

Para la alteración de dicho costo de ventas, dichos contribuyentes pueden registrar en la contabilidad la adquisición de materias primas con precios superiores a los de mercado, también pueden aumentar el monto de los gastos que se utilizan para producir cierto bien o para la prestación de un servicio.

Otro tipo de actividad que realizan dichos contribuyentes, la cual es más riesgosa, pero les es más lucrativa consiste en modificar directamente las cantidades que se encuentran registradas en los asientos contables, lo cual les permite modificar las cantidades asentadas en dichos registros, mismas que son utilizadas para alterar el costo de ventas.

De ese modo, esto les permite a dichos contribuyentes tener un margen de utilidad mínima, misma que es utilizada tanto para realizar pagos provisionales de impuesto sobre la renta, o pagos definitivos de impuesto al valor agregado, pero como la utilidad obtenida es pequeña les permite disminuir el pago de contribuciones

2.4. Utilización de claves de RFC de terceros o registrarse en régimen fiscal indebido.

La utilización de claves de registro federal de contribuyentes de terceros, así como registrarse en un régimen fiscal diferente son actividades que realizan ciertos contribuyentes con la finalidad de omitir o disminuir el pago de contribuciones, o bien hacerse acreedores a ciertos beneficios fiscales sin tener derecho a ellos tales como compensaciones o Acreditamientos indebidos.

Respecto a la utilización de claves del registro federal de contribuyentes de terceros, ciertos contribuyentes hacen uso de ellas en complicidad con dichos terceros, para poder acumular ingresos menores a los que realmente les corresponden, o bien, para acreditar saldos a favor principalmente del impuesto al valor agregado, ya que mediante la utilización de dicha clave el contribuyente puede trasladar saldos de IVA hacia la tercera persona involucrada, para de ese modo poder acreditar esas cantidades de IVA.

También puede utilizarse la clave del registro federal de contribuyentes de terceros para simular actos inexistentes, por ejemplo, un contribuyente manifiesta ser productor de cierto bien, por ejemplo jabón de tocador, dicho contribuyente puede utilizar la clave del Registro federal de contribuyente de terceros para simular la venta del producto a ciertos clientes y dicha venta puede ser inexistente, solamente se utilizaría la clave de dicho registro para elaborar el comprobante fiscal que ampare dicha operación.

El registro de las actividades preponderantes de ciertos contribuyentes en un régimen fiscal diferente se realiza con la finalidad de pagar contribuciones menores, por ejemplo, una persona moral que se dedica al autotransporte terrestre de carga y de pasajeros debería de tributar en el régimen de los coordinados, pero decide tributar en el régimen de las personas físicas con actividades empresariales, entonces en vez de pagar su impuesto sobre la renta a la tasa del 30% como persona

moral, acumula pocos ingresos y así al aplicar la tarifa correspondiente a personas físicas el monto de las contribuciones a pagar resulta ser menor.

CAPITULO III. DE LA FALSIFICACIÓN DE DATOS, DOCUMENTOS Y LA EMISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN OPERACIONES SIMULADAS E INEXISTENTES.

3. Falsificación de datos.

La falsificación de datos puede realizarse en los asientos contables, en los documentos que se utilizan para efectos fiscales, así como en la documentación soporte que ampara los registros asentados en la contabilidad, y las personas involucradas en este tipo de actividades, pueden ser el contador, el auxiliar contable y en ciertos casos terceras personas relacionados con ellos.

La falsificación de datos dentro de los asientos contables consiste básicamente en registrar cantidades inferiores o superiores derivadas de las operaciones que realiza cotidianamente la entidad, inventar transacciones con proveedores o clientes ficticios, registrar egresos utilizando datos falsos tales como fecha, nombre del cliente o proveedor así como el monto de las cantidades pagadas o cobradas para de cierto modo influir en el resultado del ejercicio, también pueden registrarse ciertas cuentas inexistentes dentro de algún rubro de los estados financieros, para de ese modo compensar el saldo de alguna cuenta o de algún rubro del estado financiero con la finalidad de igualar los saldos finales sin haber realizado el registro de los asientos contables cumpliendo con la partida doble.

También dentro de la falsificación de datos dentro de los asientos contables pueden manejarse saldos fraudulentos en las cuentas de activo o de pasivo, falsificar los datos y los saldos de las cuentas por cobrar y de las cuentas por pagar, así como registrar activos y pasivos falsos a través de acreedores y deudores, también puede ser falsificada la firma de algún socio o accionista de la entidad, de su representante legal, así como la firma del contador, simulando que dicho contador autoriza los estados financieros cuando en la realidad esto no ocurra.

Dentro de la falsificación de datos dentro de los documentos que son utilizados para efectos fiscales tenemos la falsificación de los datos del registro federal de contribuyentes, el nombre del contribuyente, así como los datos referentes a su domicilio fiscal.

Respecto a la falsificación de los datos del registro federal de contribuyentes, dicha falsificación puede ser realizada con la finalidad de obtener beneficios fiscales indebidos, así como para omitir el registro de ciertas actividades que realiza el contribuyente, o bien acreditar o compensar saldos a favor que no le corresponden. La falsificación del nombre del contribuyente dentro de los documentos, es utilizada para registrar ciertas operaciones a nombre de terceras personas, lo cual le permite al contribuyente una acumulación de ingresos menores a los reales, también dicha falsificación del nombre del contribuyente puede realizarse en los comprobantes fiscales para poder deducir cantidades que no le corresponden.

En lo que respecta a la falsificación de datos del domicilio fiscal puede ser utilizado por el contribuyente para simular operaciones, ya que, si no está físicamente en el domicilio manifestado al registro federal de contribuyentes, puede realizar actividades que no están manifestadas como las actividades cotidianas del contribuyente, este puede realizar actividades ilícitas, manifestar a las autoridades fiscales la realización de actividades ficticias, lo cual puede ser utilizado para la realización de ciertas actividades ilícitas tales como el lavado de dinero.

En la falsificación de datos a la documentación soporte, esta se efectúa con ánimo defraudatorio, ya que puede existir complicidad con proveedores o clientes y consiste en adquirir o enajenar bienes y servicios sin la respectiva documentación, o bien acordando entre ellos un monto de la operación bajo y la demás cantidad ser pagada en efectivo o mediante otro medio, también pueden ser emitidas facturas a nombre de terceras personas, amparando el monto de la operación o bien, las fechas de adquisición o enajenación de dichos bienes o servicios también pueden ser falsificadas.

3.1. Falsificación de documentos.

La falsificación de documentos consiste en alterar los datos y la estructura de un documento autentico, o bien, en crear un documento totalmente inauténtico, el delito de falsificación documental se consuma desde el momento en que se altera alguna de las partes de un documento autentico o bien se crea un documento no autentico.

La falsificación de documentos puede entenderse desde dos puntos de vista diferentes, como falsificación material del documento o como falsificación ideológica del mismo. La falsificación material de un documento consiste en la actividad de crear total o parcialmente un documento falso para darle algún efecto legal al mismo, la falsedad ideológica de un documento consiste en alterar alguna de sus partes de dicho documento tales como agregarle palabras, quitarle palabras, modificar sus cifras de modo que el documento exprese cosas distintas de las que expresaba originalmente.

Otro tipo de falsificación que se realiza en los documentos es lo consistente a la firma que autoriza dicho documento, ya que lo que se pretende es presentar dicho documento como autentico para todos los efectos legales que con dicho documento se puedan realizar, pero el uso que se le puede dar a dicho documento puede ser con fines ilícitos, tales como cometer fraude en contra de alguna persona o en contra de las autoridades fiscales, acreditar deducciones mayores a las autorizadas

por la ley del impuesto sobre la renta, o bien, extraer dinero u otros bienes sin autorización de la persona titular del documento causándole perjuicio a su patrimonio.

La falsificación de los estados financieros es un delito que consiste en alterar las cantidades registradas en dichos estados para mostrar a otras entidades cierta solvencia que tal vez la empresa no tenga, ya que la utilización de estados financieros “*maquillados*” es utilizado por las empresas para solicitar préstamos a las instituciones financieras, pero también pueden ser falsificados dichos estados financieros mostrar a las autoridades fiscales ingresos menores a los que realmente obtiene dicho contribuyente y en consecuencia sea menor la base para el cálculo de contribuciones.

El estado financiero del que más se falsifican sus datos es el estado de resultados integral, ya que en dicho estado financiero se pueden registrar ingresos menores a los reales, así como aumentar los gastos de operación, también puede ser asentado falsamente en dicho estado financiero gastos financieros mayores a los que realmente se erogaron durante el periodo, así como ingresos financieros menores influyendo de esta manera en el monto de la utilidad neta del ejercicio y en consecuencia pagando menos contribuciones de las que corresponden a dichos contribuyentes.

En nuestro contexto, el delito que más se ha realizado relativo a falsificación documental tiene que ver con la expedición de facturas que amparan operaciones simuladas e inexistentes, ya que en este tipo de facturas lo que más se falsifica son las cantidades expresadas en dichas facturas o bien, pueden utilizarse dichas facturas para demostrar a la autoridad fiscal la realización de actividades que realmente no se están realizando o que la naturaleza de dichas actividades es diferente a la expresada en dichas facturas.

3.2. Empresas facturadoras de operaciones simuladas (EFOS).

Las empresas facturadoras de operaciones simuladas (EFOS) son empresas de reciente creación, las cuales son utilizadas para expedir comprobantes fiscales pero que no cuentan con activos, no tienen personal o no poseen la infraestructura suficiente para realizar sus operaciones, además de que en muchos casos no se encuentran localizables en su domicilio fiscal.

Las empresas facturadoras de operaciones simuladas (EFOS) son utilizadas para aparentar que son una empresa legalmente constituida, que se dedica a producir bienes que son adquiridos por otras empresas (también inexistentes) mediante lo cual se simula la entrega de bienes a sus supuestos clientes, acompañado de su respectivo pago, pero no pueden demostrar la materialidad de dichas operaciones ya que dichos bienes en realidad no son producidos y dicha enajenación de bienes no sucede, para lo cual se utiliza el comprobante fiscal para hacer suponer que dicha enajenación de bienes existe y de este modo tratar de justificar el aumento de sus ingresos en sus estados de cuenta bancarios debido a la supuesta enajenación de sus bienes.

Otra forma en que operan estas empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS) es mediante la supuesta prestación de servicios tales como logística, mantenimiento, servicios de limpieza, servicios de auditoría, servicios de estudios del suelo, etc. Ya que en sus comprobantes fiscales que emiten manifiestan que se proporciona algún servicio de logística a alguno de sus clientes, que se realiza algún tipo de estudio sobre la factibilidad del suelo para la siembra, que se están auditando ciertas empresas (las cuales son creadas para este fin), ya que se pueden realizar este tipo de actividades sin tener personal que las realice, siendo este tipo de operaciones inexistentes.

Respecto a cuándo dichas empresas no se encuentran localizadas en su domicilio fiscal estas empresas se ubican en locales o habitaciones rentadas y dentro de dichas instalaciones tienen mobiliario y personal mínimo en el cual supuestamente realizan todas las actividades que amparan los comprobantes fiscales y en caso de que las autoridades fiscales los detecten poder huir de forma casi inmediata y dejando las instalaciones vacías.

3.3. Empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS).

Las empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS) son empresas que realizan actividades económicas cotidianamente, son empresas que si cuentan con instalaciones para realizar sus actividades, si cuentan con empleados que realizan ciertas actividades dentro de la empresa, se encuentran al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pero estas empresas son las que utilizan las facturas expedidas por las empresas facturadoras (EFOS) para deducir sus intangibles, así como para solicitar, y acreditar o pedir en devolución saldos a favor. Este tipo de empresas se caracterizan por ser los clientes de las empresas facturadoras (EFOS) ya que son las que deducen las cantidades que amparan los comprobantes fiscales emitidos por las empresas facturadoras (EFOS), deducen entre el 90 y 95% de las cantidades que ampara un comprobante fiscal falso a cambio de pagar a la empresa facturadora (EFOS) un pequeño porcentaje de entre el 5 y el 10% de la cantidad amparada en el comprobante fiscal y que dicha empresa deducirá.

Veamos cómo operan este tipo de empresas. Un contribuyente durante el cierre del ejercicio fiscal 2019 obtuvo ingresos acumulables por \$1,000,000 y como le corresponde pagar impuesto sobre la renta a la tasa del 30% entonces el impuesto que le corresponde pagar es de \$300,000, pero como quiere pagar menos impuestos contrata los servicios de una empresa facturadora (EFOS) y le pide un comprobante fiscal por \$800,000 a cambio del 5% del valor consignado en dicho comprobante por lo tanto sus ingresos con el uso de este comprobante fiscal falso se reducen de \$1,000,000 a \$200,000 a los cuales les aplica la tasa del 30% y le sale un saldo a

pagar de \$60,000 de impuesto sobre la renta más el 5% de los \$800,000 deducidos que paga a la empresa facturadora (EFOS) que asciende a \$40,000 dicha empresa (EDOS) estaría pagando la cantidad de \$100,000 cuando la cantidad que le correspondía pagar de impuesto sobre la renta era de \$300,000, logrando de esa forma evadir una cantidad de \$200,000 en perjuicio del fisco federal.

En este caso, vemos que la empresa que deduce operaciones simuladas (EDOS) es la que más se beneficia mediante este tipo de actividades, ya que en dicho comprobante fiscal además de ser inexistente la operación respaldada por dicho comprobante, también la cantidad asentada en el mismo fue simulada, lo que es agravante ya que utiliza “*engaños*” y se “*aprovecha de errores*” para omitir el pago de contribuciones, además de la utilización de documentos falsos.

3.4. Emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes.

La emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes se realiza con fines defraudatorios y evasivos, ya que es una actividad que varias empresas han adoptado con la finalidad de evadir el pago de contribuciones.

Existen empresas o contribuyentes dedicados a realizar dichas actividades, dichos contribuyentes tienen constituidas ciertas empresas las cuales utilizan para dichos fines ya que ofrecen a sus clientes comprobantes fiscales con la finalidad de que los montos amparados en dichos comprobantes sean deducidos, dichos contribuyentes expiden dichos comprobantes cobrando entre un 5% y un 10% de comisión, cabe mencionar que dichos contribuyentes saben que los ingresos en ese tipo de operaciones tienen un periodo de dos años para acumularse, entonces dan de baja dichas empresas antes de que se cumpla dicho plazo de dos años.

Un ejemplo de este tipo de empresas que emiten comprobantes fiscales para amparar operaciones simuladas o inexistentes sería el siguiente.

Un contribuyente no puede demostrar ciertos gastos para poder acreditar el IVA de una operación que realizó, entonces solicita los servicios de una empresa facturadora de operaciones simuladas (EFOS) y le solicita la emisión de un comprobante fiscal en el que se encuentre trasladado y amparado dicho IVA para que dicho contribuyente pueda acreditar esa cantidad de IVA y acuerdan entre ellos que del IVA que se ahorren se repartirán el 8% para la empresa que emitió el comprobante fiscal y el 8% para el contribuyente.

3.4.1. Operaciones simuladas.

Las operaciones simuladas consisten en el acto por medio del cual ciertos contribuyentes pueden crear ciertas sociedades mercantiles tales como sociedades anónimas de calidad variable S.A de C.V, sociedades de acciones simplificadas S.A.S o bien sociedades civiles S.C mediante las cuales se pueden simular contratos de prestación de servicios, de producción de bienes, etc. Realizando operaciones con supuestos clientes y presentando declaraciones de impuestos ante el servicio de administración tributaria, cuando en realidad la actividad del contribuyente es diferente.

Una característica de empresas que realizan operaciones simuladas consiste en que la mayoría de las veces cuentan con los permisos correspondientes, se encuentran registradas ante las autoridades y aparentan tener socios y las actas constitutivas de dichas sociedades se encuentran registradas ante el registro público correspondiente, pero las actividades que realizan son únicamente para aparentar efectos legales o fiscales ya que en la realidad sus actividades son diferentes o dichas actividades no se realizan.

3.4.2. Operaciones inexistentes.

Las operaciones inexistentes consisten en actos o actividades que manifiestan realizar ciertos contribuyentes, pero en realidad no cuentan con activos, no cuentan con personal para realizar dichas actividades y sus clientes o sus proveedores también son personas ficticias y para amparar la realización de dichas actividades se expiden comprobantes fiscales.

Un caso de operaciones inexistentes pueden ser ciertos contratos que son realizados entre ciertos órganos de gobierno de los diferentes niveles con empresas constructoras por ejemplo, para simular la realización de obra pública de diferente índole, además las adquisiciones de materiales para la construcción y otros gastos relacionados con dichas obras son amparados mediante comprobantes fiscales, pero dicha obra pública nunca se realiza o se realiza en pequeñas proporciones para dejar evidencia de su realización.

CAPITULO IV. DE LA OMISIÓN EN EL PAGO DE VARIAS CONTRIBUCIONES.

4. Omisión de pago de contribuciones.

La omisión en el pago de contribuciones consiste en conductas realizadas por los contribuyentes que consisten en dejar de pagar las contribuciones que legalmente les corresponden mediante la omisión en la presentación de declaraciones, la omisión de registrar asientos en la contabilidad o registrar dichos asientos con cantidades menores, o bien no pagar dichas contribuciones dentro de las fechas correspondientes.

Los mexicanos tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos de la federación, de los estados y de los municipios, cuya obligación constitucionalmente se encuentra regulada en el artículo 31 fracción IV de la carta magna de nuestro país.

La omisión en el pago de contribuciones puede realizarse desde dos puntos de vista diferentes, en primer lugar, existen contribuyentes que emiten cumplir sus obligaciones fiscales por desconocimiento, por no saber qué tipo de ingresos deben declarar ante la autoridad fiscal y desconocer las fechas para cumplir con sus obligaciones fiscales, en el caso de contribuyentes que omiten reiteradamente el pago de contribuciones con el fin de defraudar a la hacienda pública dichos contribuyentes realizan conductas tales como omitir la presentación de declaraciones o bien registrar cantidades menores para acumular ingresos menores y en consecuencia omitir o pagar menos impuestos.

Como vimos en los capítulos anteriores, algunos contribuyentes buscan formas y medios para evitar o disminuir el pago de contribuciones y realizan ciertas conductas ilegales tales como la subvaluación de ingresos o bien la alteración o falsificación de datos y documentos con la finalidad de registrar cantidades menores para efectos fiscales lo que impacta directamente en el pago de contribuciones.

4.1. Omisión del impuesto sobre la renta.

La omisión de impuesto sobre la renta es una actividad que realizan por ciertos contribuyentes y consiste principalmente en acumular ingresos menores a los reales, en aumentar el costo de lo vendido para disminuir la utilidad fiscal del ejercicio, en omitir la presentación de declaraciones tanto de pagos provisionales o del ejercicio, o bien, registrar deducciones mayores que los ingresos en dichas declaraciones para obtener saldos a favor y de esa manera poder acreditarlos indebidamente, aquí también son consideradas las planeaciones fiscales que buscan realizar actividades exentas del pago del impuesto o bien que actividades que tengan beneficios fiscales, actividades que permiten a dichos contribuyentes omitir total o parcialmente el pago de contribuciones.

Respecto a la acumulación de ingresos acumulables menores y en aumentar el costo de lo vendido, consiste básicamente en registrar cantidades menores en los asientos contables, o bien, en la omisión del registro de cierta cantidad de dichos asientos, de este modo la cantidad que se acumula es menor por lo que se omite parcialmente el pago de contribuciones, con relación al aumento del costo de lo vendido, dichos contribuyentes registran contablemente sus costos y sus gastos en cantidades mayores a las reales, lo cual cuando se realiza el procedimiento para el cálculo del impuesto le permite a dichos contribuyentes obtener una utilidad fiscal menor, lo cual disminuye el pago de contribuciones por concepto del impuesto sobre la renta.

Dicho pago del impuesto sobre la renta también es omitido total o parcialmente mediante la omisión en la presentación de declaraciones tanto provisionales como del ejercicio, por presentar dichas declaraciones fuera de plazo o bien, no enterar el importe de dichas declaraciones aun cuando se hayan presentado, cabe señalar, que algunos colegas se prestan con dichos contribuyentes para registrar deliberadamente deducciones mayores que los ingresos obtenidos, lo cual arroja pérdida a dichos contribuyentes, saldos a favor y como no obtienen utilidad omiten totalmente el pago del impuesto sobre la renta.

Dentro de las planeaciones fiscales que son realizadas por ciertos contribuyentes consisten en aprovechar lagunas o vacíos que tiene la misma ley para de ese modo realizar únicamente actividades exentas del pago del impuesto sobre la renta, o bien, realizar actividades con beneficios fiscales, para de ese modo mediante la aplicación de técnicas de elusión fiscal omitir totalmente el pago del impuesto sobre la renta, en perjuicio del fisco federal.

4.2. Omisión del impuesto al valor agregado

La omisión de pago del impuesto al valor agregado consiste en la realización de actividades que realizan ciertos contribuyentes para evitar el pago de este impuesto o bien para que proceda su acreditamiento indebido, para la omisión en el pago de

este impuesto puede estar involucrada la expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes.

Dentro de las actividades que se realizan para omitir el pago del impuesto al valor agregado tenemos a contribuyentes que realizan gastos que no pueden comprobar y a la fecha de hacer su declaración definitiva de IVA solicitan los servicios de una empresa facturadora (EFOS) misma que les enajena comprobantes fiscales que amparan la operación la cual contiene el IVA que se pretende acreditar, para ello del IVA a la tasa del 16% que se omite enterar la empresa que emite el comprobante fiscal y el contribuyente se reparten la ganancia en un 8% de IVA para cada una de las partes que intervienen en dicha actividad.

Otro tipo de actividad que se realiza para omitir el pago del impuesto al valor agregado consiste en que algunos contribuyentes adquieren bienes sin pagar IVA y los enajenan trasladando dicho impuesto a sus contribuyentes, para este efecto, adquieren comprobantes fiscales falsos mediante los cuales amparan que dicho impuesto les fue trasladado, para a través de ese esquema poder acreditar ese IVA que se encuentra amparado por el comprobante fiscal falso sin haber pagado un solo peso de IVA, esa es una estrategia utilizada por ciertos contribuyentes para omitir el pago de impuesto al valor agregado.

4.3. Omisión en el pago de cuotas de seguridad social.

La omisión en el pago de cuotas de seguridad social consiste en la realización de ciertas actividades con la finalidad de que los montos de las aportaciones de seguridad social sean menores a las que les corresponde enterar, dentro de las actividades que se realizan para omitir o disminuir el pago de las cuotas de seguridad social tenemos la subcontratación laboral, el registro de ciertos trabajadores administrativos o directivos con salarios cercanos al salario mínimo y el acuerdo entre empresa y trabajadores en el que les ofrecen un bono adicional de salario pero a cambio no ser registrados dentro del seguro social.

Dentro de la subcontratación laboral la actividad que se realiza para omitir o disminuir el pago de cuotas de seguridad social consiste en que las empresas contratistas contratan personal para la realización de ciertas actividades dentro de la empresa, actividades que no necesitan para su realización de mucha preparación técnica, por lo cual son registrados ante el instituto mexicano del seguro social (IMSS) con salario mínimo o cercano al mínimo y con prestaciones mínimas de ley. Cuando estas empresas contratistas proporcionan los servicios de estos trabajadores a empresas contratantes, dentro de dicha empresa estos realizan actividades diferentes por las cuales les corresponde una remuneración superior, por lo tanto, también las cuotas de seguridad social que les corresponde enterar también serían mayores.

Como ejemplo de la subcontratación laboral para omitir o reducir las cuotas de seguridad social tenemos que una empresa contratista contrata trabajadores de limpieza, por lo tanto los registra ante el seguro social como empleados de limpieza con salario cercano al mínimo y prestaciones mínimas de ley, dicha empresa contratista proporciona a dichos trabajadores a una empresa contratante en la cual dichos trabajadores realizan actividades distintas, por ejemplo, fabricación de asientos para automóvil, en este caso dichos trabajadores están realizando actividades por las cuales obtienen una remuneración mayor, por lo tanto, dichas empresas contratistas enteran cantidades menores por concepto de cuotas de seguridad social.

Otro tipo de actividad que se realiza para omitir el pago de cuotas de seguridad social consiste en registrar a trabajadores directivos ante el seguro social con prestaciones mínimas y con salario mínimo, por ejemplo, una empresa tiene un directivo el cual percibe un salario de \$150,000 mensuales y por el monto del salario percibido le corresponde pagar cuotas obrero patronales con el límite superior de 25 veces el valor de la unidad de medida y actualización (UMA), pero dicho directivo es registrado ante el seguro social con salario mínimo y en consecuencia el monto de

las cuotas de seguridad social a enterar resultan mínimas, disminuyendo el pago de dichas cuotas de seguridad social.

Finalmente veremos que otro tipo de actividad que realizan ciertos contribuyentes para omitir el pago de cuotas de seguridad social consiste en que cuando contratan trabajadores de nuevo ingreso se les ofrece una cantidad superior de salario, pero a cambio de que estos acepten trabajar en dicha empresa sin estar inscritos en el instituto mexicano del seguro social (IMSS) y de ese modo omitir totalmente el entero de dichas cuotas obrero-patronales.

4.4. Registros contables en dos o más sistemas con contenido diferente.

El registro de las operaciones que realiza una entidad en dos o más sistemas con contenido diferente consiste en la actividad que realizan ciertos contribuyentes con la finalidad de omitir el pago de contribuciones, para estos efectos, puede ser registrado el pago de nómina en dos o más sistemas contables con contenido diferente, también pueden ser registradas en dos o más sistemas las aportaciones de seguridad social, así como registrar las operaciones cotidianas que realiza una entidad económica en dos o más sistemas contables con la finalidad de disminuir sus ingresos para calcular la base de contribuciones.

El registro de la nómina puede ser realizado en un sistema para efectos fiscales y en otro sistema para efectos financieros, las cantidades asentadas en el sistema que utiliza el contribuyente para efectos fiscales son menores a las reales, las cuales les permiten a dichos contribuyentes omitir o bien disminuir el pago de impuestos por concepto de salarios, mientras que en el sistema de registro para efectos financieros se asientan las cantidades reales que perciben los trabajadores por concepto de salarios.

Veamos las siguientes tablas.

Registro de nómina para efectos fiscales.

Nombre del trabajador.	Salario mensual percibido.	Impuesto retenido
Juan Pérez Rubio	\$8,000	\$2,000
Alberto Hernández Cruz	\$8,500	\$2,150
Rubén Salas Rojas.	\$9,000	\$2,250
Paulina Flores Rojas.	\$9,500	\$2,375

Registro de nómina para efectos financieros.

Nombre del trabajador.	Salario mensual percibido.	Impuesto retenido
Juan Pérez Rubio	\$14,000	\$3,500
Alberto Hernández Cruz	\$25,000	\$6,250
Rubén Salas Rojas.	\$18,500	\$4,625
Paulina Flores Rojas.	\$35,500	\$8,900

Comparando los datos de ambas tablas, concluimos que registrar las nóminas en dos o más sistemas contables con diferente contenido si afecta el cálculo de la base gravable a través de la cual se determinan las contribuciones a pagar y en consecuencia la cantidad de impuestos pagados resulta menor perjudicando esta actividad al fisco federal.

Las aportaciones de seguridad social pueden ser registradas en diferentes sistemas con diferente contenido, cuya finalidad es enterar cantidades menores a las que realmente perciben los trabajadores por concepto de seguridad social, para este efecto se registra en un sistema información con cantidades mínimas para el cálculo de las cuotas obrero-patronales, omitiendo parcialmente las aportaciones en materia de seguridad social.

Veamos las siguientes tablas

Cedula cálculo cuotas obrero-patronales para efectos fiscales

nombre	S.B.C	R.T	E y M	I.V	R.C.V	G.P.S	Total
Juan	\$140	\$1.59	\$28.56	\$2.45	\$2.80	\$1.40	\$36.80
Alberto	\$140	\$1.59	\$28.56	\$2.45	\$2.80	\$1.40	\$36.80
Rubén	\$140	\$1.59	\$28.56	\$2.45	\$2.80	\$1.40	\$36.80
Paulina	\$140	\$1.59	\$28.56	\$2.45	\$2.80	\$1.40	\$36.80

Cedula cálculo cuotas obrero-patronales para efectos financieros.

nombre	S.B.C	R.T	E y M	I.V	R.C.V	G.P.S	Total
Juan	\$465	\$5.26	\$94.86	\$8.14	\$9.30	\$4.65	\$122.21
Alberto	\$835	\$9.44	\$170.34	\$14.61	\$16.70	\$8.35	\$219.44
Rubén	\$640	\$7.24	\$130.56	\$11.20	\$12.80	\$6.40	\$168.20
Paulina	\$1,180	\$13.34	\$240.72	\$20.65	\$23.60	\$11.80	\$333.76

Como podemos ver, el registro de las cuotas de seguridad social en dos sistemas con diferente contenido si influye en el cálculo de las cuotas obrero patronales, por lo tanto, dicha actividad permite a ciertos contribuyentes omitir el pago de aportaciones de seguridad social, lo cual perjudica a las instituciones de seguridad social, mismas que dejan de percibir las cantidades que les corresponden por este concepto viéndose afectadas en su patrimonio.

Finalmente el registro de las operaciones que realizan ciertos contribuyentes en dos o más sistemas con diferente contenido se realiza con la finalidad de acumular ingresos menores a los realmente percibidos, o bien, aumentar el monto de las cantidades que se pueden deducir fiscalmente lo cual perjudica al fisco federal, ya que percibe cantidades menores por concepto del impuesto sobre la renta, así como por concepto del impuesto al valor agregado, ya que al acumular menores ingresos o determinar deducciones mayores afecta el cálculo de la base para el cálculo de contribuciones, en consecuencia se omite el pago de contribuciones en perjuicio del fisco federal.

9. Fuentes de consulta.

CARRILLO MAYORGA José, *metodología de la investigación jurídica*, México, Ed Flores, 2016.

DIEP, DIEP Daniel, *La planeación fiscal hoy*, México, Ed Pac, 1999.

HERNANDEZ SAMPIERI Roberto, *Metodología de la investigación*, 4ta Ed, México, Mc Graw Hill, 2006.

Contador Mx, “Cuando la alteración de la contabilidad se considera un delito”, en <https://contadormx.com/2011/08/30/cuando-la-alteracion-de-la-contabilidad-se-considera-un-delito/>, (consultado el 05 de mayo 2020).

REGALADO ODRIGUEZ Víctor, “El delito de ocultamiento, alteración y destrucción de la contabilidad”, en <https://elconta.com/2017/09/13/delito-ocultamiento-alteracion-destruccion-contabilidad/> (Consultado el 05 de mayo de 2020).

Gerencie.Com, “Falsificación o alteración de estados financieros es un delito penal”, en <https://www.gerencie.com/falsificacion-o-alteracion-de-estados-financieros-es-un-delito-penal.html> (Consultado el 30 de abril de 2020).

SANCHEZ RAMIREZ María Cristina y VAZQUEZ CORREA Lorena, “Nuevas disposiciones para combatir la defraudación fiscal podrían violar los derechos humanos” en <http://www.teatrodela-republica.org.mx/index.php/informacion/boletines/46316-nuevas-disposiciones-para-combatir-la-defraudacion-fiscal-podrian-violar-derechos-hu> (consultado el 30 de abril de 2020).

Sifei.Com, “Operaciones inexistentes o simuladas (Compra de Facturas) Implicaciones fiscales y legales”, en <https://www.sifei.com.mx/blog/noticias-sifei-1/post/operaciones-inexistentes-o-simuladas-compra-de-facturas-47> (Consultado el 01 de mayo 2020).

WIKIPEDIA La enciclopedia libre, “La evasión y la elusión fiscal” en https://es.wikipedia.org/wiki/Elusi%C3%B3n_fiscal (Consultado 17 de marzo 2020).

MUÑOZ ELIAS y Abogados, “Delito de falsedad documental” en <https://www.eliasmunozabogados.com/blog/delito-falsedad-documental> (Consultado el 01 de mayo 2020).

RAMIREZ Miguel “Falsificación o alteración de estados financieros, un delito penal”, en https://www.academia.edu/7965229/Falsificaci%C3%B3n_o_alteraci%C3%B3n_de_estados_financieros_un_delito_penal (Consultado el 16 de marzo 2020).

FLORES SANDOVAL Jaime Alberto, “ Simulación de operaciones y venta de factoras: cadalso fiscal en construcción, en <https://www.eleconomista.com.mx/opinion/Simulacion-de-operaciones-y-venta-de-facturas-cadalso-fiscal-en-construccion.-20190806-0143.html> (Consultado el 16 de marzo 2020).

ALCARAZ Legal Audit Tax, “El delito de falsedad contable”, en <https://www.grupoalcazar.net/alcazar-blog/delito-falsedad-contable> (Consultado el 02 de mayo 2020).

Enciclopedia Jurídica, “ Falsificación y alteración de documentos”, en <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/falsificaci%C3%B3n-y-adulteraci%C3%B3n-de-documentos/falsificaci%C3%B3n-y-adulteraci%C3%B3n-de-documentos.htm> (Consultado el 02 de mayo 2020).

ESTRADA FLORES Rene Gerardo, “Protégete de las operaciones simuladas”, en <https://blog.bind.com.mx/operaciones-simuladas-inexistentes> (consultado 02 de mayo 2020).

LEFISCO Leyes Correlacionadas, “Operaciones inexistentes o simuladas”, en <https://lefisco.com/fiscal/que-son-las-operaciones-inexistentes-o-simuladas/> (Consultado 02 de mayo 2020).

RUIZ LOPEZ Domingo, “Operaciones simuladas”, en <https://www.ruizconsultores.com.mx/operaciones-simuladas-2/> (consultado el 02 de mayo 2020).

ROCHA Horacio, “Que sucede con las operaciones inexistentes simuladas 2020”, en <https://blog.tgs-rocha.com/blog/que-sucede-con-las-operaciones-inexistentes-simuladas-2020> (consultado el 02 de mayo 2020).

FOULKES WOOG David Henry, “Análisis de Fraudes en las empresas”, en <https://www.soyconta.com/analisis-de-fraudes-en-las-empresas/> (consultado el 02 mayo 2020).

RODRIGUEZ Adriana, “Elusión y evasión de impuestos en el outsourcing”, en <https://elpulsolaboral.com.mx/recursos-humanos/6124/elusion-y-evasion-de-impuestos-en-el-outsourcing> (Consultado 05 de mayo 2020).

AGUILAR Alberto y CELIS Darío, “Empresas evaden impuestos mediante el outsourcing”, en <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/07/25/empresas-evaden-impuestos-mediante-outsourcing> (consultado en 05 de mayo del 2020).

Infobae.Com, “Outsourcing, el esquema que usan varias empresas para evadir impuestos y que algunos legisladores buscan eliminar”, en <https://www.infobae.com/america/mexico/2019/04/17/outourcing-el-esquema-que-usan-varias-empresas-para-evadir-impuestos-que-algunos-legisladores-buscan-eliminar/> (Consultado el 05 mayo 2020).

RAMIREZ VEGA Jorge Alonso, “Que son los fraudes contables”, en <https://www.soyconta.com/evita-fraudes-contables/> (Consultado el 05 de mayo 2020).

SANCIPRIAN Ernesto, “En pie cambios fiscales a la subcontratación laboral”, en <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/10/24/en-pie-cambios-fiscales-a-la-subcontratacion-laboral> (Consultado el 11 de mayo 2020).

CHAMBI ZAMBRANA Gloria, “Omisión de asientos contables”, en http://www.mailxmail.com/omision-asientos-contables_h (Consultado el 14 de mayo 2020).

VELAZQUEZ RODRIGUEZ Ángel Francisco, “La planeación fiscal como estrategia y herramienta de evaluación en las empresas del sector privado”, en <https://www.uv.mx/mauditoria/files/2017/11/03-Planeacion-Fiscal-como-Estrategia.pdf> (Consultado el 12 de mayo 2020).