



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

De las empresas fantasma; un análisis teórico de la vulneración a la calidad de vida de los ciudadanos, como consecuencia de sus operaciones ilícitas en México.

SEMINARIO CURRICULAR

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO**

P R E S E N T A :

ESTEFANIA DAMIAN LORENZO



**ASESOR: MARÍA IRACEMA CRISTAL GONZÁLEZ
MARTÍNEZ**

MARZO 2020



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

Agradecimientos

A mis padres, quienes se aferraron a mí desde el primer momento y que con su amor, trabajo y sacrificio lograron convertirme en lo que soy.

A mis hermanos, por ser mis compañeros de aventuras, a quienes espero inspirar para cumplir sus metas sin olvidar nuestro origen.

A mi familia, aquellos que me cuidaron y quisieron como suya, quienes alimentaron mi imaginación y creatividad.

A mis profesores, tutores y amigos, por brindarme conocimientos, guía y experiencias, por ampliar mi mundo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, que me dio una educación a mi alcance, me dio un corazón y una identidad.

A mí, que soy mi peor enemigo y mi mejor aliado, de la única persona que depende mi futuro.

Habéis llegado muy lejos, pero
vuestra aventura comienza
ahora.

Tabla de contenidos

Introducción	I-II
CAPITULO 1. De las empresas fantasmas, la calidad de vida y su relación con el Estado	1
1.1. Fines del Estado	1
1.1.1. Políticas Públicas	2
1.1.2. Actividad Financiera del Estado	6
A. Obtención de Ingresos	8
B. Administración y Fomento de los Recursos	9
C. Erogaciones	9
1.1.3. Gasto Público	10
1.1.4. Derecho Presupuestario	11
1.1.5. Obligación Tributaria	13
1.2. Empresas Fantasma	15
1.2.1. Sistema de Facturación	16
1.2.2. Efecto Carrusel	19
1.3. Calidad de Vida	20
1.3.1. Derechos de Segunda Generación	22
1.3.2. Calidad de Vida Reflejado en la Ciudadanía	23
CAPÍTULO 2. Marco normativo relativo al problema planteado	25
2.1. Regulación en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	25
2.1.1. Derechos Humanos como Calidad de Vida	25
2.1.2. Facultades del Estado en Materia Financiera	34
A. De la Adquisición de Recursos	34
B. De la Administración de Recursos	35
C. De la Erogación de los Recursos	37
2.2. Regulación en el Código Fiscal de la Federación	39

2.2.1. Obligaciones Fiscales.....	39
2.2.2. Operaciones Inexistentes y Defraudación Fiscal.....	41
2.2.3. Facultades de Comprobación.....	44
2.3. Leyes Derivadas.....	45
2.3.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	45
2.3.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	48
CAPÍTULO 3. Las empresas fantasma como vulnerante a la calidad de vida de los ciudadanos mexicanos.....	51
3.1. Antecedentes del Problema.....	51
3.1.1. Contexto Global.....	52
3.2. Empresas Fantasma en México.....	57
3.2.1. Detección de las Empresas Fantasma.....	57
3.2.2. Problemas a Enfrentar.....	60
3.3. Vulneración a la Calidad de Vida.....	62
Conclusiones.....	67
Propuestas.....	68
Índice de Cuadros y Figuras.....	69
Bibliografía.....	70

INTRODUCCIÓN

Dado la inestabilidad de la economía en México como consecuencia de una economía global en crisis, el Estado mexicano se ve en la necesidad de asegurar por todos los medios posibles, allegarse de recursos necesarios para realizar sus fines encaminados a garantizar y promover derechos humanos que cubren necesidades básicas de los ciudadanos y a su vez, elevan su calidad de vida, por lo que, se le otorga gran importancia al ejercicio de su actividad financiera.

Tomando en cuenta lo anteriormente expuesto, nos encontramos con la problemática que genera la existencia de las llamadas empresas fantasma sobre la actividad financiera del Estado, como consecuencia de sus actividades ilícitas como la emisión y enajenación de facturas que amparan operaciones inexistentes que se utilizan para acreditar deducciones sobre impuestos federales como el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, puesto que, el Estado no recauda los ingresos suficientes para cubrir las Políticas Públicas deben satisfacer las necesidades de los ciudadanos e impiden al ciudadano mexicano, gozar plenamente de su derecho a la calidad de vida.

El presente trabajo se trata de una tesina mediante la cual se intentará probar si la existencia de las empresas fantasma impide que los ciudadanos mexicanos gozar de su derecho a la calidad de vida, con esta finalidad, se analizará la repercusión de la facturación de operaciones inexistentes de empresas fantasma al deducirlas, reflejadas en el derecho a la calidad de vida de los mexicanos como consecuencia de una incorrecta recaudación de contribuciones, que se destinan a cubrir políticas públicas, y de este modo explicar cómo se relacionan entre sí y proponer una posible solución.

Para lograr éste objetivo, en el primer capítulo se estudiarán los conceptos básicos sobre empresas fantasma, sus actividades ilícitas y la calidad de vida de los ciudadanos mexicanos y su relación con el Estado.

Posteriormente, en el capítulo segundo, se dará a conocer la normatividad aplicable al caso concreto, es decir, de qué manera se regula cada uno de los

aspectos que tanto a nivel federal e internacional, a fin de ubicar el problema en el mundo jurídico.

Y, finalmente, en el último capítulo se describe la existencia del problema planteado y su repercusión en la sociedad con la finalidad de resaltar dicha problemática y así proponer una solución.

CAPÍTULO

1

De las empresas fantasmas, la calidad de vida y su relación con el Estado.

El objetivo principal de este capítulo es sentar las bases conceptuales necesarias para que el lector tenga un conocimiento previo para el momento de describir el problema principal que atañe a las empresas fantasma y su participación en la calidad de vida del ciudadano mexicano.

1.1. FINES DEL ESTADO

Antes de adentrarnos a la descripción de sus fines, es esencial conocer el significado de la palabra Estado, sin embargo, dado la multiplicidad de significaciones que ofrecen varios autores a través de la historia, de acuerdo a la ideología del momento y la adecuación de dicha palabra al estudio que realiza cada autor para obtener el resultado anhelado, es una tarea difícil plasmar un concepto general de Estado.

No obstante, en lo que autores como Georg Jellinek, Giorgio del Vecio, Alessandro Groppali y Hans Kelsen, entre otros, coinciden, es sobre los elementos constitutivos del Estado que son: el elemento humano, el territorio, poder y/o soberanía, teniendo en cuenta lo anterior, se puede formar un concepto, pero puesto que no es nuestra intención realizar una definición propia de Estado, el autor Arturo Pellet Lastra ofrece un concepto que para el presente estudio supone ser el más adecuado, es decir, que “el Estado es una sociedad conformada por un grupo humano que vive en comunidad sobre un territorio determinado, cuya estructura de poder está ocupada por una clase dirigente y reglada por normas constitucionales. Tiene por finalidad el bien común y proyectarse con identidad propia en la

comunidad internacional”¹, así es como finalmente podemos dilucidar que el fin del Estado, antes que nada, es el bien común.

Es importante aclarar que si bien el Estado tiene un fin objetivo, el bien común, esto atiende a los fines individuales (fines subjetivos) del grupo humano del que está conformado, es decir, cada individuo tiene sus fines propios que actúan causalmente sobre otros individuos para incentivar su voluntad para crear un fin común y lograr que la colectividad sirva de instrumento para cumplirlo a través de las funciones del Estado, aun así, Hermann Heller, en su obra “Teoría del Estado”, señala que el fin objetivo del Estado no siempre concuerda con los fines subjetivos de los individuos que lo conforman.² Por lo que, el bien común debe atender a intereses públicos auténticos que conciernen a la generalidad de los individuos y no al interés de uno o una sola clase de individuos.

Ahora bien, cuando hablamos de bien común nos referimos a un conjunto de bienes: materiales, entendiéndose éstos como la capacidad adquisitiva, servicios, comercio, etcétera; culturales, concernientes a las tradiciones, arte y lengua; y morales, que se refieren a la justicia, paz, libertad, entre otros. Es decir, que el Estado debe cubrir las necesidades básicas del ciudadano. Entonces, el fin último es el resguardo de los intereses y derechos colectivos y en particular, la preservación de la libertad e igualdad, mejoramiento de la calidad de vida, economía, cultura, educación, salud y todos los derechos que, en el contexto nacional, están garantizados a través de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.1.1. POLÍTICAS PÚBLICAS

Uno de los términos más utilizado por políticos, servidores públicos y los ciudadanos para referirse a todas las actividades que realiza el gobierno, es el de políticas públicas, sin embargo, no todas estas acciones pueden ser consideradas como tal.

Debemos precisar que las políticas públicas son “el conjunto de actividades de las instituciones del gobierno, actuando directamente o a través de agentes, y

¹ Pallet Lastra, Arturo, *El estado y la realidad histórica*, Ediciones Universidad del Salvador, Buenos Aires, 1979, p. 25.

² Cfr. Heller, Hermann, *Teoría del Estado*, Fondo de Cultura Económica, México, 1998.

que van dirigidas a tener una influencia determinada sobre la vida social de los ciudadanos.”³ Debemos considerar pues, que las políticas públicas son decisiones que toma el Estado y la sociedad, que serán realizadas por el gobierno a través de instituciones, encaminadas a resolver un problema público que aqueja a la población.

Siguiendo con lo anterior, como ya mencionamos, no todas las acciones del gobierno son políticas públicas, para que se consideren como tal, debe pasar por varias etapas, es por ello que en opinión de varios autores se considera que las políticas públicas tienen un proceso determinado, Eugene Bardach realiza un análisis de los elementos para su obtención, determinando que son ocho los pasos que las generan, los cuales serán los siguientes:⁴

1. Definición del problema: se trata de plantear de manera objetiva un problema del mundo real, incluyendo su magnitud y enfoques, de tal manera que sea factible resolverlo sin que sea necesario hacerlo en este paso, además, debemos tomar en cuenta si el problema que se plantea se puede considerar un problema público que amerite ser resuelto con fondos públicos.
2. Obtención de información: una vez definido el problema, nos dice el autor, que es menester adquirir conocimiento del problema previamente definido a través de datos, estadísticas, lecturas, etcétera; con el propósito de evaluar la naturaleza y características del problema, así como analizar si las políticas públicas utilizadas en otros lados en situaciones similares han funcionado.
3. Construcción de alternativas: se trata de ordenar las alternativas de modo que se pueda saber cuál es la adecuada, a través de un listado inicial de alternativas de solución y descartar las que en el caso concreto sean menos satisfactorias para después reorganizarse posibilidades, para llegar a una

³ Pallares Porta, Francesc, *La Políticas Públicas: el sistema político en acción*, Revista de estudios políticos, Fundación Dialnet, número 62, 1988. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/3273>, consultado en Marzo, 2019.

⁴ Cfr. Bardach, Eugene, *Los ocho pasos para el análisis de políticas públicas: un manual para la práctica*, Centro de Investigación y Docencia Económicas, M. A. Porrúa, México, 1998.

alternativa básica con una o más variables que represente una solución más factible.

4. Selección de criterios: es el momento en el cual los valores y la filosofía entran en el análisis de políticas, Eugene Bardach define a estos "criterios" como normas evaluativas utilizadas para juzgar la "bondad" de los resultados de la política, que han sido proyectados en cada una de las alternativas, y considera que los más comunes son la eficiencia, efectividad, equidad, justicia, igualdad, libertad, comunidad, legalidad, aceptabilidad política, perfectibilidad, optimización, entre otros.⁵
5. Proyección de resultados: que se puede considerar uno de los pasos más difíciles, pues consiste en traer a la realidad las alternativas de posible solución así como sus efectos, para ello se tiene que tener pleno conocimiento de la relación causa-efecto del problema a través de modelos de la estructura causal y los modelos más comunes son: de mercado, modelo de producción, perspectiva de optimización, procesos evolutivos y modelos organizacionales y políticos. Con el propósito de observar la magnitud de cada alternativa y considerar escenarios adversos.
6. Confrontación de costos y beneficios: tras el paso anterior, en ocasiones se puede encontrar una alternativa que sea predominante, sin embargo, puede existir más de una que logre convencernos, por lo que se tienen que confrontar los costos-beneficios. Se trata de analizar (por cada alternativa) si se gasta determinada cantidad de recursos, se podrán obtener ciertos beneficios a favor, en ciertas circunstancias no se podrán medir los costos y beneficios, por lo cual se tendrán que aplicar criterios como el mínimo aceptable o punto de inflexión consistente en determinar si los beneficios valen lo invertido, de lo contrario se podría redireccionar la alternativa para acoplarlo a las necesidades y al presupuesto.
7. Decida: el paso donde se verifica qué tan bien se hizo el análisis, puesto que si se realizó bien, la toma de la decisión de cuál alternativa se debe utilizar, debe ser sencilla.

⁵ *Ídem.*

8. Cuente su historia: el autor considera correcto que el investigador realice una explicación coherente y realista con conclusiones propias a un auditorio, con la finalidad de que su receptor quiera basar una decisión real y/o una política pública, a partir del análisis realizado.

Ahora bien, con los pasos anteriores se logra localizar el problema, formular una solución y decidir si es la opción más viable, el siguiente paso es la implementación, que consiste en poner en marcha la opción que se eligió y realizar las acciones, actividades, programas o reformas necesarios para alcanzar los objetivos. Esto es una parte importante, puesto que al trasladar el esquema de las políticas públicas a la realidad, se obtienen a la vez resultados fácticos y no estimados que generan un cambio real, con ellos se debe realizar una evaluación para determinar si los efectos y el impacto son favorables, es decir, que resuelvan el problema público por el cual se creó; de no ser así, se tiene que volver a analizar el problema, formular alternativas, seleccionar una, implementarla y evaluar los resultados; proceso conocido como el ciclo de las políticas públicas, como se muestra en la figura I.

Figura I. Ciclo de las Políticas Públicas⁶



La complejidad de las políticas públicas va más allá de su proceso de creación, puesto que juegan un papel importante dentro de la interacción entre la

⁶ Crf. Villalpando Guerrero, Julio Antonio, *Ciclo de una política pública, la implementación de las políticas públicas*, Curso, Disponible en: <http://cesjal.org/MDPP/Implementacion%20publicas.pdf>, consultado en Marzo de 2019.

ciudadanía y el Estado ya que, la ciudadanía elige a sus representantes dentro del gobierno, otorgándoles la facultad de determinar las orientaciones y estilos de gobierno que se reflejan al decidir qué tipo de problemas se privilegia, cuáles se quedan fuera, el tipo de intervención y métodos, todo encaminado a solucionar problemas públicos creando una dependencia por parte de la ciudadanía a las acciones del gobierno para “resolver” su vida, y los resultados generan una influencia al momento de elegir a sus siguientes representantes.

1.1.2. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Antes que nada, debemos precisar que el Estado, con fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 49, verifica su organización a través de tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial. En el poder ejecutivo, es menester separar su labor de gobierno y su labor administrativa, ya que ésta última se encarga de realizar actos encaminados al aprovechamiento de los recursos técnicos, humanos, materiales y financieros para servicios y satisfacción de necesidades generales; por ello, es esencial que lleve a cabo formas de financiamiento; el conjunto de estos actos se le conoce como actividad financiera del Estado.

Al respecto, autores como Narciso Sánchez Gómez, Francisco Ponce Gómez y Sergio Francisco de la Garza, concuerdan que la actividad financiera del Estado se puede conceptualizar como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”⁷ Dada la complejidad que genera tal concepto, el Estado debe apoyarse en la administración pública federal que está compuesta de órganos centralizados y desconcentrados para llevarla a cabo.

La actividad financiera tiene dos personalidades dependiendo de que se actúe como ente de Derecho Público o como sujeto de Derecho Privado, con la combinación de ambas es como se va a lograr los fines antes mencionados, sin embargo, es necesario mencionar que cada una de ellas tiene características

⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1979, p. 5.

propias que las diferencian, para hacer la comprensión sobre el tema, se realizó la siguiente tabla comparativa.

Cuadro I. ACTIVIDAD FINANCIERA (tabla comparativa)⁸

Actividad Financiera Estatal	Actividad financiera privada
Se realiza a través del poder coactivo, puesto que se obliga al particular a contribuir con su patrimonio al Estado.	Sin poder coactivo, la transacción de la propiedad se hará a través de convenio.
El monopolio es parte de su realización al hablar de prestaciones de servicios.	Para el sector privado, el monopolio está prohibido de acuerdo con el artículo 28 de nuestra Constitución.
La finalidad no es de carácter lucrativa, sólo busca satisfacer necesidades generales y colectivas	La motivación principal es la obtención de ganancias.
El objetivo principal en la prestación de servicios es el bien común y la armonía colectiva.	La iniciativa privada, al prestar servicios, busca incrementar su capital y producir más a través de la cobertura de una necesidad.
El Estado estudia las necesidades a satisfacer, después analiza los recursos de los que dispone para adecuarla a lo que se requiere.	Primero se considera los recursos disponibles y con ello decide qué objetivos se pueden alcanzar con ellos.

Como ya mencionamos, estos dos aspectos de la actividad financiera tienden a complementarse, dicha aseveración corresponde a que autores como Sergio Francisco de la Garza mencionan que sin la existencia de los servicios públicos la iniciativa privada tendría que cubrir la totalidad de dichos servicios, por otro lado, los servicios públicos determinan el costo de los privados, puesto que los primeros por

⁸ Creada por la autora, con información de Sánchez Hernández, Mayolo, *Derecho Tributario*, 2a. Ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, pp. 9-11.

lo general son más baratos teniendo los segundos que acoplarse a los precios para ser competitivos, por lo que podemos decir que influye al libre mercado.⁹

Ahora bien, dicho autor establece que la actividad financiera del Estado está integrada por tres etapas: la obtención de ingresos, la administración y el fomento de los recursos obtenidos y las erogaciones.

A. OBTENCIÓN DE INGRESOS

Para empezar, los ingresos públicos son “el dinero que año con año recibe el Estado en sus tres esferas de competencia... como consecuencia del ejercicio de su potestad tributaria y por la realización de otra serie de actos o actividades del Derecho Público y Privado”.¹⁰ Es decir, estos ingresos representan todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad. A esta actividad de allegarse de ingresos se le conoce como la primera etapa de la actividad financiera del Estado.

Diversos autores clasifican a los ingresos públicos en ingresos tributarios y no tributarios, siendo los segundos, los ingresos derivados del derecho privado gracias a que el Estado recibe ganancias a través de sus empresas (como PEMEX) y por actividades industriales (como la minería y el turismo), así como empréstitos, emisión de monedas, devoluciones, etcétera. Por otro lado, los ingresos tributarios son los que se obtienen del derecho público utilizando para ello su potestad tributaria que le faculta imponer contribuciones de manera unilateral y obligatoria.

Estas contribuciones, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo, consisten en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Para este trabajo, el concepto que nos es relevante, es el de Impuestos, el ordenamiento ya mencionado, en la fracción primera del artículo 2°, los define como “contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”, podemos decir entonces que es una transmisión de una parte de la riqueza de cada persona física o moral en favor del

⁹ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1979.

¹⁰ Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2011, p. 11.

Estado, a razón de actividades o situaciones en las que se encuentren y que estén previstas en la ley.

Otro aspecto importante sobre los impuestos es su clasificación, entonces hablamos de Impuestos Directos e Indirectos. Los primeros se obtienen sin intermediarios entre el contribuyente y el fisco, estos impuestos recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de las riquezas y representan ingreso constante y seguro para el Estado ya que significan un control y registro previo de los contribuyentes, son ejemplos: el impuesto sobre la renta, el predial y el relativo a la transacción del dominio de bienes inmuebles. Por otro lado, los impuestos indirectos son los que gravan consumos y que pueden trasladarse a terceras personas que deberán contribuir con su patrimonio, ejemplo de ellos son: el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios.¹¹

B. ADMINISTRACIÓN Y FOMENTO DE LOS RECURSOS OBTENIDOS

La siguiente etapa consiste en “la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente”¹², es decir que el Estado en su función de administración se encargará de dirigir y planear las formas y medidas para destinar los recursos obtenidos.

Esta etapa comprende desde los órganos de recaudación y las formas de las mismas. La captación de los ingresos se hará a través de un conjunto de organismos descentralizados (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) y empresas del Estado (PEMEX, Comisión Federal de Electricidad, Lotería Nacional, etcétera), y deben ser concentrados en la Tesorería de la Federación, que es la unidad administrativa de la SHCP que se encarga de ello, esta actividad se regula por la Ley Orgánica de la Tesorería.

C. EROGACIONES

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, se entiende por erogación a la acción de distribuir o repartir bienes, es decir, al uso del dinero, en

¹¹ *Ibidem*, pp.294-296.

¹² De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1979, p. 6.

este caso todos los recursos obtenidos. No obstante el término erogar solo representa una actividad registrable y es indispensable complementar con el concepto de gastar, puesto que consiste en erogar para algo, es decir, erogar con el fin de llevar a cabo atribuciones, actividades y finalidades del Estado.

1.1.3. GASTO PÚBLICO

El gasto público tiene diferentes acepciones, puesto que es parte de un concepto clásico que ha ido evolucionando dependiendo de las demandas que tenga el Estado, sin embargo, la definición que utilizaremos corresponde al autor Benvenuto Griziotti, quien señala que “los gastos públicos son erogaciones y empleos destinados a la prestación de los servicios públicos que requieren el interés público y que comprende la colectividad y los individuos particulares”¹³. Desprendemos de este concepto que el gasto público se complementa del gasto privado respecto a la producción, distribución y consumo de la riqueza, en lo tocante a los gastos públicos hablamos de una transformación de los ingresos obtenidos en medios para satisfacer necesidades públicas. El gasto público se distribuye entre cada una de las instituciones del gobierno para que operen y para que cumplan con sus funciones encaminadas a cubrir sus fines institucionales, atendiendo a lo establecido en ley.

Con base en su clasificación económica, consistente en determinar en qué gasta cada entidad, el gasto público se divide en dos:¹⁴

1. Gasto corriente: Comprende las erogaciones destinadas a las operaciones de producción de bienes y prestación de servicios, tales como gastos de consumo y gestión operativa, servicios básicos, prestaciones de la seguridad social, gastos financieros y otros para las personas empleadas en el gobierno.
2. Gasto de capital: Son los gastos destinados a la inversión real y las transferencias de capital que se efectúan con ese propósito a los exponentes

¹³ Troya Jaramillo, José Vicente, *El derecho del gasto público*, Temis, Colombia, 2014, p. 7.

¹⁴ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1979, pp. 138-139

del sistema económico. Gastos destinados al aumento de la producción o al incremento inmediato o futuro del patrimonio del Estado. El gasto de capital está dirigido fundamentalmente a actividades estratégicas para el desarrollo nacional, por ejemplo: la construcción de carreteras y la producción de energéticos y para mejorar las condiciones de bienestar de la población (escuelas, universidades, hospitales, etcétera).

Es importante señalar, que el actual gobierno ha iniciado una política de reducción al gasto corriente, con el propósito de que los ingresos sean suficientes para lograr sus fines; en este caso, la complejidad del gasto público, al igual que el de las políticas públicas, radica en que este último sirve como herramienta de gobierno, por medio de la cual se ven reflejadas las inclinaciones y el tipo de gobierno, al decidir la prioridad de atención a las necesidades y cómo y cuánto va el Estado a intervenir en la economía.

1.1.4. DERECHO PRESUPUESTARIO

Los puntos claves de la actividad financiera del Estado, recaen sobre ingresos y egresos de recursos del erario, dado la importancia de ambos, es indispensable que se cuente con sistemas y procedimientos legalmente establecidos para el efecto de planear, organizar, dirigir y ejecutar los aspectos derivados de estos.

Ahora bien, el derecho presupuestario “comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan la percepción de los ingresos públicos y las leyes que se ocupan de regular el gasto efectuado por las entidades gubernamentales”¹⁵, representa una forma de garantizar que los ingresos sean los correctos y suficientes sin representar un abuso del Estado, así como evitar el derroche o desvío al momento de realizar algún gasto. El derecho presupuestario se materializa en el mundo fáctico a través de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos.

El sistema presupuesto en México ha evolucionado, deja de ser un instrumento administrativo y contable que únicamente señala lo que el Estado compra para realizar las cosas, y se ajusta a una técnica de programación. Esta programación se genera por medio de un proceso consistente en formulación,

¹⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill, México, 2000, p. 25

ejecución, control y evaluación de decisiones para definir objetivos y metas a cumplir, a este sistema de le conoce como presupuesto por programas. Este presupuesto, va a mostrar los gastos de cada uno de los programas y sus costos, es decir, enfatizará lo que se realiza con los fondos disponibles, conlleva a una planeación previa, destinado a un fin cierto.¹⁶

Como ya se mencionó, el presupuesto regula los ingresos y los gastos, por lo que nos encontramos con la existencia tanto de un presupuesto de ingresos como un presupuesto de egresos.

El primero de ellos, es un acto legislativo que va a establecer los conceptos mediante los cuales el Estado está autorizado recaudar contribuciones dentro de un periodo determinado, es decir, se autoriza la obtención de contribuciones para un ejercicio fiscal. En un primer momento, esta facultad que tiene el Estado de establecer contribuciones, se le conoce como Potestad Tributaria del Estado, que de acuerdo con el artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esta facultad está delegada al Congreso de la Unión, así como los Estados y los Municipios sobre contribuciones especiales, como lo señala en mismo precepto en su fracción XXIX último párrafo; el presupuesto de ingresos se materializa a través de la Ley de Ingresos.

Por otro lado, encontramos el presupuesto de egresos, siendo éste un acto legislativo materializado en un documento donde se especifican debidamente los gastos e inversiones que se realizarán en un año fiscal, es decir, que en él se estarán destinando los ingresos que se tienen y que se obtengan. Con fundamento en el artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto la Ley de Ingresos, como el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, son ordenamientos propuestos por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo a través de la Cámara de Diputados. Según Gabino Fraga, los efectos del presupuesto de egresos son:¹⁷

¹⁶ Cfr. Troya Jaramillo, José Vicente, *El derecho del gasto público. Especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos*, Temis, Colombia, 2014.

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1979, p. 119.

- A) Constituye la autorización indispensable para el Poder Ejecutivo ejecute la inversión de los fondos públicos.
- B) Es la base de la rendición de cuenta que el Poder Ejecutivo debe rendir al Legislativo.
- C) Genera una responsabilidad al Ejecutivo, como aquel que maneja fondos y obra dentro de autorizaciones que le otorga quien tiene poder para disponer de esos fondos.

Es decir, que la responsabilidad de formular un presupuesto adecuado y suficiente para cubrir las necesidades y prioridades que aquejan a la sociedad, recae en el ejecutivo, por lo que, siendo una actividad de tal importancia debe ser vigilado para su efectiva ejecución.

1.1.5. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La facultad del Estado de establecer las contribuciones y plasmarlas en un ordenamiento como el Código Fiscal de la Federación, mediante las cuales obtendrá ingresos para cumplir sus fines, representa en todo momento la existencia de relaciones jurídicas fiscales y tributarias. Las relaciones jurídicas fiscales, serán “las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación... cualquier ingreso”¹⁸, mientras que las relaciones jurídicas tributarias “son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales”.¹⁹

Si hablamos de una relación tributaria, nos encontramos con un deber jurídico a cargo de personas físicas y morales cuyas actividades encuadren con algún supuesto normativo que genere el pago de alguna contribución, esto es a lo que nos referiremos como Obligación Tributaria. Encontramos su fundamento legal en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución y el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establecen:

¹⁸ *Ibidem*. P. 431.

¹⁹ *Ídem*.

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 1. *Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales...*

De estos preceptos podemos derivar que el sujeto activo de esta obligación será aquel que determine, exija y recaude la contribución, y como ya se explicó, estas facultades corresponden al Estado; de acuerdo a la Constitución, hay tres variantes del sujeto activo: la Federación, los Estados y los Municipios, es decir, que el Estado en sus tres niveles de gobierno. Los preceptos citados, nos mencionan también, que las personas físicas y morales serán el sujeto pasivo en esta relación jurídica, cuando estos realicen una actividad generadora de alguna contribución, siempre que se encuentren debidamente establecidas en alguna ley.

Una cuestión importante son los principios que tiene las contribuciones, objeto de la obligación, a los que se refiere la constitución, serán la proporcionalidad y la equidad.

De la tesis 275, apéndice de 1995, Séptima Época, Tomo I parte SCJN, página 256, Jurisprudencia constitucional, Registro IUS: 389728, de rubro: “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”, menciona que cuando se habla de proporcionalidad, se refiere a que los ciudadanos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, es decir, que dependiendo de los ingresos del contribuyente se fija la cantidad a contribuir (a mayor ingresos, mayor cuenta a pagar), esto se logra mediante el establecimiento de tarifas progresivas, solo aplicable en impuestos directos. Si se habla de la contribución “derechos” no depende la capacidad económica de cada individuo, el monto de la

cuota se fija igual para todos dependiendo al costo del servicio. Esta misma tesis, define a la equidad como la igualdad ante la misma ley tributaria, es decir, que todos los sujetos que se encuentren en el mismo supuesto tributario han de recibir el mismo trato que especifique la ley para el impuesto. De lo anterior se advierte la existencia de dos sentidos: tratar igual a los iguales y tratar desigual a los que se encuentren en condiciones desiguales.

1.2. EMPRESAS FANTASMA

Uno de los temas importantes a tratar, es lo tocante a las empresas fantasma, como tal, no hay un concepto, no obstante, explicaremos a qué se le da esta denominación. Para comenzar, es importante describir la diferencia entre una sociedad y una empresa.

Una sociedad, se entiende como la “agrupación de personas físicas y/o morales que concuerdan combinar sus recursos y/o sus esfuerzos para la realización de actividades que tienen un determinado objetivo común, que es de preponderancia económica y que puede constituir una especulación comercial, mediante alguno de los tipos reconocidos por la ley mercantil”.²⁰ Las actividades que menciona el concepto anterior, son la finalidad de la sociedad, es lo que se le denomina objeto social; para el desarrollo de su objeto, la sociedad puede formar y organizar una empresa.

A una empresa la podemos definir como la unidad de producción de bienes y servicios en la que las personas físicas o morales que la conforman, se coordinan para alcanzar determinados resultados económicos o sociales que respondan a las necesidades de un sector del mercado.²¹ Por lo tanto, una sociedad va a utilizar a la empresa como una célula creadora de riqueza que explotará con la finalidad de alcanzar su objeto, sin embargo, habrá sociedades que no requieran la creación de empresas para lograrlo. Es así que la empresa es parte de la sociedad y como tal

²⁰ Baca Vela, Alberto Gabino, *La sociedad mercantil unipersonal*, Tesis para obtener el título de licenciado en derecho, UNAM, México, 1998, p. 24.

²¹ Cfr. Vicuña Miñano, Liz Hayde, *La sociedad y la empresa, sus aspectos principales y aspectos diferenciadores*, Derecho y Cambio Social, Perú, 2012.

debe estar debidamente constituida y cumpliendo con los elementos necesarios para el ejercicio de sus actividades.

1.2.1. SISTEMA DE FACTURACIÓN

Para entender a qué se le nombra empresas fantasma, es necesario especificar qué es una factura. La Real Academia Española, la define como la cuenta detallada de cada operación realizada, con expresión del coste y costas de las mercancía que compran y remiten a sus corresponsales, para este caso, se trata entonces, de un comprobante que acredita la compra de mercancías o prestación de servicios que realiza una persona o empresa.

Luis Pérez de Acha expone en su artículo para la revista Reforma “Empresas fantasma: El vértice de la corrupción” expone que a partir de 1873, aproximadamente, fue que en México se empieza a implementar el uso de facturación en papel y se les fueron añadiendo requisitos para hacer de ellas un documento válido, sin embargo siendo llenadas a mano sobre el papel, durante muchos años fue una práctica común que los nombres de las empresas, así como el número de registro en el padrón de contribuyentes fueran falsos, es decir, que empresas que no existían emitían facturas, falsificaban facturas. Por ello, se le empezaron a llamar empresas de papel o empresas fantasma.

Por la falta de un sistema de comprobación de los datos obligó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a implementar medidas para prevenir esta falsificación de facturas, como fue obligar al contribuyente a facturar en lugares autorizados y comprar bloques de facturas impresas pre-llenadas por estos locales. Con la creación del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y la llegada de las nuevas tecnologías y revolución del Internet, se aprueba la utilización de facturas electrónicas que en sus inicios no era obligatorio, posteriormente, a través de una publicación en el Diario Oficial de la Federación, se da a conocer la nueva forma de facturación con la utilización de Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) y con ello aparece la figura de Proveedores Autorizados de Certificación (PAC’s),

quienes van a ser entidades autorizados por el SAT que efectúan la certificación de un CFDI.²²

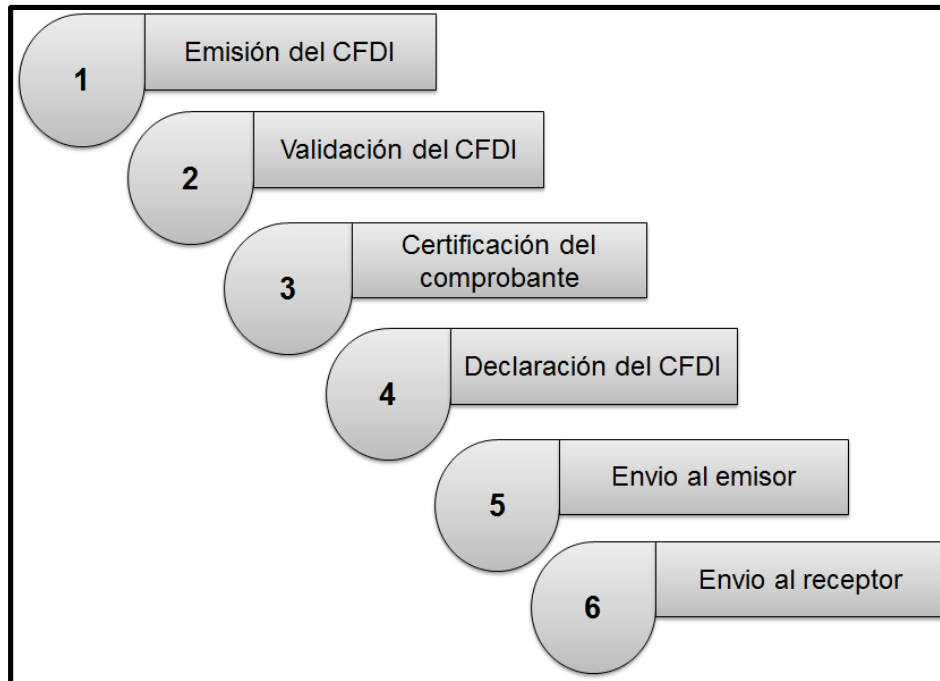
Actualmente este sistema de facturación es obligatorio y el proceso para emitir una factura es específica, uno de los requisitos previos a una emisión de factura es el Certificado de Sello Digital (CSD) que es un archivo digital otorgado por el SAT que se utiliza como una firma digital que se usa solo para los CFDI's y que garantiza desde el origen de la factura, no se han modificado o falsificado los datos de la factura.

Así pues, para generar un CFDI, el contribuyente que realiza las operaciones o presta el servicio, genera una factura electrónica en un sistema interno de la empresa, se crea entonces un archivo el formato XML²³ y con el CSD; posteriormente, la empresa buscará un PAC y enviará a la brevedad el archivo generado para que se realice el proceso de certificación, en el cual se revisan aspectos como que no se haya certificado antes, que contenga el CSD y que esté otorgado debidamente por el SAT a la empresa que está generando la factura, una vez verificados los datos el PAC añadirá al documento un folio fiscal o UUID (*Universally Unique Identifier*), así como el sello digital y certificado del SAT; el siguiente paso es declarar el CFDI a la autoridad fiscal para su registro y validación, también se le envía al emisor y por último al receptor, con la finalidad de que lo resguarde como comprobante de las operaciones realizadas y su posterior deducción si es el caso. Para simplificar, el sistema de facturación es el siguiente:

²² ¿Qué es un proveedor autorizado de certificación? (22 de junio de 2017), Revista El Contribuyente Disponible en: <https://www.elcontribuyente.mx/2017/06/que-es-un-proveedor-autorizado-de-certificacion/>. Consultado en Abril de 2019.

²³ XML significa **eXtensible Markup Language** o Lenguaje Extensible de "Etiquetado", este metalenguaje proporciona una forma de aplicar etiquetas para describir las partes que componen un documento, permitiendo además el intercambio de documentos entre diferentes plataformas.

Figura 2. SISTEMA DE FACTURACIÓN ACTUAL²⁴



Cabe mencionar que para facilitar el cumplimiento de la obligación de facturar, el Servicio de Administración Tributaria, a través de su portal de internet, ofrece un aplicativo para generar facturas con el RFC y contraseña, sin embargo, debido a la simplicidad de las mismas, las empresas prefieren realizarlas a través de un PAC.

Hoy en día, con este sistema y el control por medio de los registros del SAT, las empresas ya no son falsas, ni falsifican facturas, ahora, son empresas que están legalmente constituidas pero simulan ventas o prestaciones de servicios, es decir, que sus operaciones son inexistentes pero las facturas emitidas son reales. Como consecuencia, a estas empresas que realizan esta práctica se les conocen como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), no obstante para este trabajo las seguiremos denominando empresas fantasma.

²⁴ Creado por la autora, con información de Comercio Digital, ¿Cómo funciona un CFDI?, Disponible en: <https://www.comercio-digital.mx/queesun-cfdi.html>, consultado en marzo 2019.

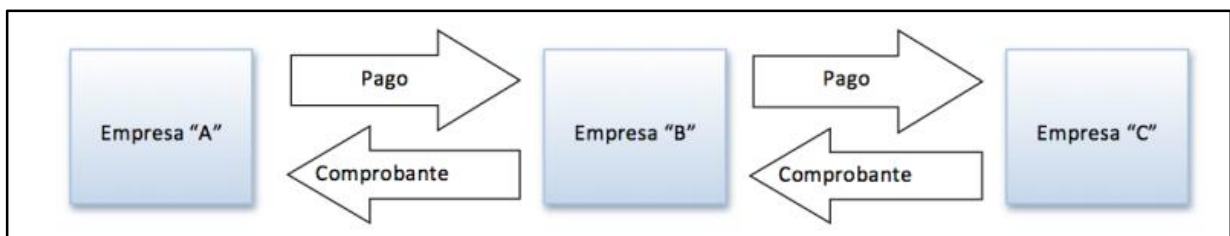
1.2.2. EFECTO CARRUSEL

Otro de los conceptos que debemos exponer es el de operaciones inexistentes o simuladas, se dan al momento de “emitir una factura por cualquier concepto sin tener los recursos necesarios para desarrollar la actividad que se describe en el comprobante, o sin ser un contribuyente localizable para la autoridad fiscal, además de tratar de comprobar gastos por esas actividades”²⁵, se refieren entonces a que esta operación no es materialmente real y que su finalidad será la de engañar a la autoridad fiscal al momento de realizar alguna deducción con base en los CFDI’s que se generen.

Con base en el concepto anterior, podemos destacar que la existencia de una empresa fantasma o EFOS, implican a su vez la existencia de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), que son los que compran facturas para deducir las cantidades pagadas a la EFOS, por concepto de gastos para efectos del ISR y solicitar la devolución del saldo a favor de IVA que se genere con la operación.

Ahora bien, el efecto carrusel tiene una mecánica simple, al momento de que una EFOS facture una operación simulada, se está generando un IVA que tiene que pagar al SAT, por lo que esta EFOS comprará otra factura de otra EFOS para anular el IVA a pagar gracias al concepto de IVA Traslado, esta segunda EFOS va a comprar otra factura de una tercera EFOS para los mismos efectos y esta adquiere otra factura a otra empresa.

Figura 3. ESQUEMA CARRUSEL ²⁶



²⁵ Fiscal contable, *¿Qué son las operaciones inexistentes?*, Revista IDCOonline, Disponible en: <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/01/31/que-son-las-operaciones-inexistentes>, consultado en abril 2019.

²⁶ Cfr. Sanciprian, Ernesto, *Qué es la operación carrusel*, Revista IDCOonline, Disponible en: <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/04/27/que-es-la-operacion-carrusel>, consultado en abril 2019.

En la figura podemos observar que la empresa “C” es la que recibe un pago por expedir una factura de operaciones inexistentes a favor de la empresa “B”, quien a su vez recibe un pago por la expedición de facturas por las mismas operaciones inexistentes a favor de la empresa “A” que las deducirá con el fin de evasión fiscal. Esto quiere decir que la beneficiada es la empresa “A”, mientras que la “B” neutraliza ambas operaciones al recibir y expedir una factura y por último la que debe pagar por la operación realizada y tendrá solo dos opciones, acreditar una pérdida o adquirir una nueva factura de una empresa “D”. Es así cómo se forma una cadena que, para el momento en que el SAT se percate de ella, la cantidad a la que ascienden las pérdidas es incierta.

1.3. CALIDAD DE VIDA

Definir qué es calidad de vida nos lleva al estudio de las diferentes maneras en las que se puede medir para lograr conceptualizarlo. Son dos grandes aspectos lo que intentan resolver dicha cuestión, uno de ellos es la implementación de indicadores objetivos que utiliza cuestiones económicas y sociales para intentar medir la calidad de vida, se tiene la premisa de que una persona vive mejor si su ingreso *per cápita* es mayor, puesto que se considera que un ingresos mayor es el mecanismo por el cual se van a adquirir bienes para satisfacer necesidades básicas. Por otro lado se encuentra el bienestar subjetivo, que determina que no es suficiente con medir los ingresos, sino que se tiene que captar el cómo percibe la vida vida la persona, es decir, qué tan satisfechos están con su vida.

A pesar de que estos dos enfoques suelen presentarse y estudiarse por separado, existe una estrecha relación entre ambos, puesto que la percepción de la calidad de vida de una persona mejora al cubrirse las necesidades. Mientras que los indicadores sociales y económicos aportan la precisión, los indicadores subjetivo aportan elementos de análisis que no son previstos para medir el bienestar como el capital social, gobierno democrático y derechos humanos. Dada la importancia de estos últimos indicadores, la Organización Mundial de la Salud (OMS) define que “la calidad de vida es la percepción de los individuos de su posición en la vida en el

contexto de su cultura y sistemas de valores en la cual ellos viven y en relación a sus metas, expectativas, estándares e intereses.”²⁷

Una de las tantas propuestas para medir las condiciones de vida es la satisfacción de necesidades que conlleva a un mayor bienestar de la población y deben ser el objeto último de las políticas públicas, este enfoque es característico del modelo escandinavo de bienestar, que ocupa tanto indicadores subjetivos y objetivos pero los usa por separado y dando énfasis a los últimos. Las necesidades a las que se refiere este modelo se agrupan en clases denominadas tener, amar cuyas características son las siguientes:²⁸

1. Tener:

- Se refiere a necesidades materiales e impersonales
- Cubre cuestiones como recursos económicos, condiciones de vivienda, empleo y condiciones de trabajo, salud y educación.

2. Amar:

- Necesidades sociales
- Se refiere a las relaciones con otras personas y de identidades sociales
- Trata cuestiones de apego a la familia, patrones activos de amistad, etcetera.

3. Ser:

- Necesidades de desarrollo personal
- Abarca aspectos como las actividades políticas, actividades recreativas, etcetera.

Este modelo incluye una serie de dominios de la vida de una persona que influyen en su satisfacción de vida como es la vivienda, salud, poder de compra, actividades recreativas, movilidad, participación social, actividades deportivas y vacaciones, su importancia radica en que son áreas que se busca modificar a través de políticas públicas que dependen de Estado.

²⁷ Ochoa León, Sara María, *Apuntes para la conceptualización y la medición de la calidad de vida en México*, en García Vega, José de Jesús y Sales Heredia, Francisco J., *Bienestar y calidad de vida en México*, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, México, 2011, p. 34.

²⁸ *Ibidem*, pp. 55 y 56.

Es así que estos dominios se ven reflejados en el reporte derivado de la llamada “Comisión Stiglitz” o Comisión Sobre la Medición del Desarrollo Económico y del Progreso Social de 2008, convocada por el expresidente francés Nicolas Sarkozy, en el cual, en una de sus conclusiones denota la importancia de la multidimensionalidad del concepto de calidad de vida y bienestar, describiendo que las dimensiones para lograr tal tarea abarcan las siguientes:²⁹

- Estándares de vida material (ingreso, consumo y riqueza)
- Salud
- Educación
- Actividades personales incluyendo el trabajo
- Voz política y buen gobierno
- Conexiones y relaciones sociales
- Medio ambiente (condiciones presentes y futuras)
- Inseguridad, de naturaleza económica y física

Consideramos que dichos estándares componen de manera íntegra la calidad de vida puesto que derivan de uno de los estudios más recientes y especializados como lo es la Comisión Stiglitz, es así como podemos concluir que la calidad de vida es el conjunto de los derechos económicos, sociales y culturales que benefician a la sociedad y que son exigibles al Estado.

1.3.1. DERECHOS DE SEGUNDA GENERACIÓN

A este conjunto de derechos económicos, sociales y culturales que debe garantizar el Estado, se les denomina Derechos Humanos de Segunda Generación. Estos surgen tras la Primera Guerra Mundial, cuando se dio el acaparamiento de la riqueza y prestaciones sociales, fue entonces necesario la creación de un Estado Benefactor, es decir, que deja de ser simplemente quien imparte justicia y comienza a tener injerencia en la distribución y aprovechamiento de la riqueza, al proporcionar

²⁹ Cfr. García Vega, José de Jesús, *Un Índice de Calidad de Vida para México*, en García Vega, José de Jesús y Sales Heredia, Francisco J., *Bienestar y calidad de vida en México*, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, México, 2011.

servicios públicos a la sociedad. Por lo tanto, podemos decir que son derechos de contenido social para procurar las mejores condiciones de vida.

Magdalena Aguilar Cuevas, señala que las características de los derechos de segunda generación consisten en:³⁰

- Imponen una obligación de hacer por parte del Estado, siendo estos la prestación servicios públicos y la búsqueda de la satisfacción de necesidades de los ciudadanos.
- Será titular de estos derechos el individuo en comunidad.
- Su reclamo debe ser mediato e indirecto, pero está condicionado a las posibilidades económicas país.
- Atienden a legítimas aspiración de la sociedad

Gracias a estos estatutos, se puede o se busca garantizar a los ciudadanos una economía estable, un acceso a la educación gratuita, posibilidades de culturización, con la finalidad primordial de alcanzar un desarrollo personal completo y *a posteriori*, un mayor desarrollo social y comunitario.

1.3.2. CALIDAD DE VIDA REFLEJADO EN LA CIUDADANÍA MEXICANA.

En México los indicadores de calidad de vida son meramente objetivos (económicos y sociales) y los principales estudios que se realizan son: a) índice de marginación, b) el índice de masas carenciales, que identifica a los hogares que no satisfacen sus necesidades básicas como los ingresos, educación, espacio habitacional, drenaje y combustible utilizado, c) índice de pobreza, d) índice de rezago social.

Dichos indicadores son las guías del Estado para, una vez estudiados y determinando la situación actual de cada uno reflejado en la sociedad, implementar medidas y políticas públicas para mejorar cada uno de estos aspectos, siempre en beneficio de los individuos y dentro de las posibilidades y recursos con los que se cuenta.

Con base en la explicación anterior, es posible concluir que el Estado, en cumplimiento de sus fines, realiza la planeación e implementación de políticas

³⁰ Aguilar Cuevas, Magdalena, Las tres generaciones de los Derechos Humanos, disponible en: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/viewFile/5117/4490>, consultado en abril 2019.

públicas para lograr la satisfacción de necesidades generales y con ello mejorar la calidad de vida de los ciudadanos. Es así que se necesita que se obtengan ingresos a través de la actividad financiera del Estado y que mediante el derecho presupuestario se regulan las formas en las que se van a recaudar los ingresos y la manera en la que se van a distribuir. Dado la importancia de este proceso, las empresas fantasma representan un problema, como se describe posteriormente.

Es así como concluimos este primer capítulo mediante el cual se han ofrecido los conceptos necesarios para el desarrollo del problema que tratamos. Sin perjuicio de que con posterioridad, se afinan cada uno de ellos al materializarlos en el mundo jurídico.

CAPÍTULO

2

Marco normativo relativo al problema planteado.

El objetivo principal de este capítulo, es dar a conocer al lector la normatividad aplicable al caso concreto, es decir, de qué manera se regula cada uno de los aspectos que planteamos a lo largo de este trabajo tanto a nivel federal e internacional, a fin de ubicar el problema en el mundo jurídico.

2.1. REGULACIÓN EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Siendo la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos base de todo el reglamento interno de la República, es necesario conocer los lineamientos que dan pie a los demás ordenamientos que describiremos a lo largo de este capítulo y con ello describir cada uno de los aspectos que regula y garantiza este ordenamiento y que el Estado está obligado a respetar y promover su cumplimiento.

2.1.1. DERECHOS HUMANOS COMO CALIDAD DE VIDA

Del primer capítulo de este trabajo, rescatamos que la calidad de vida es el conjunto de derechos económicos, sociales y culturales que benefician a la sociedad y que son exigibles al Estado, es por ello que el Estado mexicano, a través del artículo 1° de la Constitución, da reconocimiento a los Derechos Humanos que en ella se plasman y que provengan de tratados internacionales de los que México sea parte. Con la finalidad de adecuar los derechos plasmados en la constitución a este

trabajo, la descripción de los mismos se realizará con base en el modelo escandinavo de bienestar.³¹

En primer lugar, hay que distinguir los derechos económicos, siendo estos los que se refieren a garantizar y cubrir las necesidades materiales e impersonales, también llamados necesidades de tener en el modelo escandinavo, para conceptualizar y medir la calidad de vida, en nuestra Constitución se refieren a los siguientes derechos:

Cuadro II. DERECHOS ECONÓMICOS³²

Artículo	Derecho Humano	Descripción
3°	Derecho a la educación	Dicho artículo describe la educación que impartirá el Estado, sin perjuicio de que el sector privado pueda proporcionar el servicio. Es así que la constitución garantiza una educación de calidad, laica, gratuita y obligatoria en niveles de preescolar, primaria, secundaria y media superior.
4°	Derecho a la alimentación	La Constitución garantiza que el Estado proporcione la alimentación que deberá ser nutritiva, de calidad y suficiente.
	Derecho a la salud	Será derecho de todas las personas a la protección de su salud, que de acuerdo a la jurisprudencia, tomará dos dimensiones: la primera proporcionar a cada individuo en lo físico, mental y emocional; por otro lado el Estado debe atender problemas de salud pública así asegurar el acceso a la salud por medio del desarrollo de políticas públicas, ³³ que de acuerdo al artículo 73, fracción XVI constitucional, es facultad del Congreso.
	Derecho al medio ambiente	El Estado debe garantizar un medio ambiente sano a través de que sus agentes deben respetar ésta disposición y así generar consecuencias a quien provoque su deterioro. Si bien, este derecho es

³¹ *Supra*. Capítulo I.3, p.21.

³² Creada por la autora, con información contemplada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Consultado en abril de 2019.

³³ *Cf.* Tesis Jurisprudencial 1a./J.8/2019, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 63, Tomo I, Febrero de 2019, p. 486. Consultado en abril de 2019.

	Derecho al agua	considerado dentro de los derechos de tercera o cuarta generación, su importancia actualmente lo hace indispensable para mantener una calidad de vida.
	Derecho a la vivienda	Derecho consistente en acceso, disposición y saneamiento de agua para consumo personal y doméstico. El agua que el Estado garantiza, debe ser suficiente, salubre, aceptable y asequible, y para ello es indispensable la participación de los tres niveles de gobierno. Derecho a una vivienda digna que el Estado garantizará a través de otorgar créditos accesibles ya sea por instituciones privadas o de gobierno.
5°	Derecho a la libre profesión	Derecho que consiste en libertad de ejercer cualquier profesión, industria, comercio o trabajo siempre y cuando sea lícito, además de contar con título para aquellas profesiones que lo requieran según las disposiciones de cada Estado.
11°	Derecho a la libertad de tránsito	Se garantiza el derecho de desplazarse por el territorio nacional sin que cualquier autoridad tenga que emitir autorización o permiso previo.
14°	Derecho a la libertad	Garantiza la libertad personal y de sus propiedades, posesiones o derechos, no obstante se podrán limitar a causa de un juicio ante tribunales, que cumpla las formalidades esenciales del procedimiento.
27°	Derecho a la propiedad	La Comisión Nacional de los Derechos Humanos resume el artículo como el derecho de que tiene toda persona de usar, gozar, disfrutar y disponer sus bienes de acuerdo a la ley, dado la importancia de éste, el Estado lo garantizará siempre y cuando los bienes y tierras no sean exclusivas del mismo o que lo requiera para cumplir necesidades de la sociedad.
123°	Derechos laborales	El Estado debe garantizar al individuo un trabajo digno por lo que establece bases mínimas que no se transgredan por la creación o modificación de las leyes en la materia como las jornada máxima, salario mínimo, condiciones de trabajo, etcétera.

Son estos derechos los que garantizan la obtención de ingresos y estabilidad económica, así como aspectos necesarios para cuidar la integridad y dignidad de las personas, tales como la salud, un medio ambiente limpio, etcétera, que a largo plazo se traduce como un nivel de vida adecuado para el individuo y una mejora continua de las condiciones existentes.

Ahora bien, de acuerdo al modelo escandinavo antes mencionado, la clase de necesidades que se refieren a las relaciones personales, de familia e identidades sociales, se denominan necesidades sociales o derechos sociales, que se contemplan en nuestra Constitución de la siguiente manera:

Cuadro III. DERECHOS SOCIALES³⁴

Artículo	Derecho Humano	Descripción
4°	Derecho a la protección de la familia	Representa una protección al núcleo familiar de los ciudadanos al impedir la intervención arbitraria de un tercero e incluso del Estado sobre decisiones que competen exclusivamente a la familia. ³⁵
9°	Derecho de asociación y reunión	El derecho de asociación se refiere a la agrupación de individuos con la finalidad de crear una nueva persona jurídica con efectos jurídicos continuo y permanente tanto sea lícito. Por otro lado el derecho de reunión es una congregación transitoria cuyos efectos solo duran durante dicha reunión.

Si bien, en la Constitución se establecen otros preceptos que se adecua a la descripción de éstos, como es la libertad de religión, para este trabajo sólo retomaremos los preceptos citados, puesto que son necesidades que el Estado asegura a través de políticas públicas. Estos derechos son esenciales para la protección del individuo respecto a su entorno personal que generan un estado de

³⁴ Creada por la autora, con información contemplada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Consultado en abril de 2019.

³⁵ Cfr. Tesis Aislada 1a.II/2019, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 63, Tomo I, Febrero de 2019, p. 716. Consultado en abril de 2019.

bienestar y felicidad, ya que la calidad de vida no sólo se mide en lo económico, también se compone de aspectos subjetivos como la felicidad.

Por otro lado, se conocen como derechos culturales o necesidades de desarrollo personal, a aquellos derechos que abarcan tanto las actividades políticas como las actividades recreativas, que se regulan de la siguiente manera:

Cuadro IV. DERECHOS CULTURALES³⁶

Artículo	Derecho Humano	Descripción
4°	<p>Igualdad ante la ley</p> <p>Derecho a la identidad</p> <p>Derecho a la cultura y deporte</p>	<p>El derecho a la igualdad jurídica que establece este artículo, se refiere a la aplicación de las normas sobre personas, sean hombres o mujeres, que se encuentren en el mismo supuesto jurídico, a fin de disminuir obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos que le impidan a las personas o un grupo gozar de manera plena sus derechos.</p> <p>La identidad está relacionada con los atributos de la personalidad puesto que los elementos que la conforman (nombre, sexo, estado civil, domicilio, filiación, nacionalidad y edad) hacen de una persona única e identificable. Por ello el Estado garantiza desde un primer momento este derecho a través del registro a partir del nacimiento de la persona.</p> <p>El derecho a la cultura consiste no sólo el brindar servicios y bienes culturales, también protege el uso de los mismos, así como la producción intelectual para generarlos. Con respecto al deporte se le delega al Estado su promoción, fomento y estímulo.</p>
6°	Derecho a la libertad de expresión	Protege la expresión de las ideas sin perjuicio del Estado de manera judicial y administrativa, sin embargo, marca límite al proteger la dignidad e integridad de las demás personas, es decir que no se protege la expresión de insultos o injurias a terceros.

³⁶ Creada por la autora, con información contemplada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Consultado en abril de 2019.

	Derecho de acceso a la información	<p>Se refiere esencialmente a la publicación de los actos y archivos que realiza cualquier autoridad entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos bajo el principio de máxima publicidad, es decir que toda información que maneje es pública, salvo excepciones que marque la ley. Se protege a su vez la información referente a la vida privada y datos personales.</p> <p>Este acceso a la información conlleva a un acceso a las tecnologías que lo permitan, es por ello que el Estado prestará servicios de telecomunicaciones bajo principios de calidad, pluralidad, cobertura universal, interconexión, convergencia, continuidad, acceso libre y sin injerencias arbitrarias</p>
8°	Derecho de petición	Derecho que actúa conjuntamente con el artículo 6° constitucional puesto que permite al individuo obtener una respuesta por parte de la autoridad a través de un escrito y obtener información veraz y oportuna.
16°	Derecho de legalidad y seguridad jurídica	Este artículo es un refuerzo del artículo 14°, por un lado sanciona hechos ilegales mientras promueve mecanismos para la defensa de los derechos humanos que deben ser previamente establecidos o emitidos por autoridad competente, fundado y motivado.
17°	Derecho a la justicia	Reconocido en jurisprudencia como el derecho a la tutela jurisdiccional, consistente en que todo individuo tenga acceso a plantear pretensiones o defenderse de ellas frente un tribunal que lo resuelva y que se ejecute. Plantea también que mecanismos de solución de controversias facilitando así el acceso a la justicia. ³⁷

Dentro de esta clasificación hemos integrado derechos tales como el derecho de petición, a la identidad, acceso a la justicia entre otros, no porque tengan relación

³⁷ Cfr. Jurisprudencia Constitucional 1a./J.42/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Abril de 2007, pag. 124. Consultado en abril de 2019.

con la cultura, es por el hecho de que atienden a necesidades de desarrollo personal, como derechos políticos que en cierta manera inciden en la identidad de la persona y el estudio de estos estaría incompleto sin los derechos civiles como son los preceptos citados.

Es así como el Estado mexicano al reconocer este listado de derechos humanos, contrae la obligación de respetar, garantizar y promover los mismos como se expuso en la descripción anterior; estos derechos van encaminados a cubrir las necesidades básicas de los ciudadanos y que garantizan su calidad de vida, puesto que, al asegurar su universalidad y obligatoriedad conlleva a un mayor bienestar de la población y deben ser el objetivo último de la política pública.

A partir de la reforma constitucional de 2011, se eleva a rango constitucional los Derechos Humanos contenidos en los tratados internacionales de los que México sea parte, es decir, cualquier tratado que ha sido firmado y ratificado de acuerdo a la misma Constitución, respecto de Derechos Humanos, el Estado está obligado a cumplirlos y a la vez, aplicar, legislar y/o modificar normas sin contravención a los mismos. Es por ello que la gama de derechos que reconoce el Estado, es tan amplio e importante que no podemos limitarnos solo a lo establecido en nuestra Constitución.

Tratados Internacionales como la Declaración Universal de los Derechos Humanos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, son dos de los documentos importantes en la materia, sin embargo, establecen a grandes rasgos los derechos que previamente describimos, por lo que, para efectos de este trabajo, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966, es el que describe los derechos que componen a la calidad de vida del individuo.

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales se abrió a firmas en diciembre de 1966 y de acuerdo a los registros de las Naciones Unidas, fue hasta marzo de 1981 que México lo ratificó. En el preámbulo del pacto en cuestión, resalta la importancia de la dignidad humana y la libertad del individuo dando énfasis en que éste sea liberado del temor y de la miseria, que se propone con el pacto, crear condiciones que permitan el goce de estos derechos. Ahora bien, las vertientes que trata son los derechos al trabajo, protección a la familia, la

alimentación, vivienda, salud, educación y participación a la vida cultural, en los siguientes términos:

Cuadro V. DERECHOS HUMANOS EN EL MARCO INTERNACIONAL³⁸

Derecho	Artículo	Condiciones y/o medidas establecidas para el Estado Parte
Derecho al trabajo	6°- 9°	<ul style="list-style-type: none"> – Consiste en la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo digno. – El Estado deberá garantizar la preparación, orientación y formación técnico-profesional a través de programas y técnicas para la plena efectividad de este derecho. – Garantiza, además, condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias por medio de un salario equitativo al trabajo realizado y suficiente, seguridad e higiene, jornadas razonables. – Incluye la libertad de fundar sindicatos y el derecho de huelga.
Protección a la familia	10°	<ul style="list-style-type: none"> – Como elemento natural y fundamental de la sociedad, el Estado debe proteger cuestiones relacionadas al núcleo familiar. – Considera la protección de las madres en un periodo anterior y posterior al parto. – Debe adoptar medidas necesarias para la protección y asistencia de todos los niños y adolescentes.
Derecho a la alimentación	11°	<ul style="list-style-type: none"> – Se protegerá a todo individuo contra el hambre – Para garantizarlo, el Estado deberá implementar medidas y/o programas para mejorar la producción, conservación y distribución de los alimentos – Se asegurará de que sea equitativa la distribución de los alimentos en relación con las necesidades que presenten sectores de la población.

³⁸ Creada por la autora, con información contemplada en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Consultado en abril de 2019.

Derecho a la salud	12°	<ul style="list-style-type: none"> – Toda persona tiene derecho a disfrutar de un nivel alto de salud física y mental. – Para lograr su efectividad es necesario que se reduzca la mortalidad infantil, así como para mejorar el medio ambiente, prevención y tratamiento de epidemias y más importante la creación de condiciones que asegure la asistencia y servicios médicos.
Derecho a la educación	13° y 14°	<ul style="list-style-type: none"> – La educación deberá asegurar el pleno desarrollo de la personalidad. – La enseñanza primaria será obligatoria, mientras que los estudios de secundaria, secundaria técnica y superior deberán ser accesible para todos.
Participación a la vida cultural	15°	<ul style="list-style-type: none"> – En este artículo se reconocen los derechos de participar en la vida cultural, gozar y participar en el progreso científico. – El Estado parte deberá adoptar medidas para la conservación, desarrollo y la difusión de la ciencia y la cultura.

Es así como este pacto establece las vertientes necesarias para asegurar un nivel de vida adecuado para el individuo y su familia, asegurando a la vez una mejora continua de las condiciones de existencia a través de la imposición de medidas adecuadas que deben cumplir los Estados contratantes, es decir, que dicho pacto complementa a nuestra Constitución al establecer el cómo garantizarlos. Los Estados están obligados a garantizar que las instalaciones, los bienes y los servicios requeridos para el disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales están disponibles a precios asequibles. Eso significa que los costos directos e indirectos de la vivienda, la alimentación, el agua, el saneamiento, la salud o la educación, no deben impedir que una persona acceda a tales servicios y no deben poner en peligro su capacidad de disfrutar de otros derechos.

2.1.2. FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA FINANCIERA

La Constitución establece las facultades que tiene el Estado en materia financiera, es decir, regula los tres aspectos que comprende la actividad financiera del Estado: la adquisición, la administración y la erogación de recursos.

A. DE LA ADQUISICIÓN DE RECURSOS

Ahora bien, las facultades del Estado para la captación de recursos, se traducen como la potestad tributaria del Estado, ésta es el poder que tiene para imponer contribuciones de manera unilateral y obligatoria. De acuerdo con el artículo 73 fracción VII, el Estado ejerce dicha facultad a través del Congreso, establece también que las contribuciones que deberá imponer, deben ser siempre suficientes para que el presupuesto de la federación sea cubierto en su totalidad, con la finalidad de llevar a cabo los demás aspectos de su actividad financiera. Es así, que en la fracción XXIX establece las materias en las cuales sólo la Federación puede establecer contribuciones, siendo éstas las siguientes: comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales, servicios públicos explotados por el Estado o concesionados y contribuciones especiales (sobre energía eléctrica, gasolina y productos derivados, explotación forestal, etcétera). Es decir, que se le delega esta facultad a los Estados y a los Municipios siempre que se trate de las demás áreas que no estén contempladas en esta fracción.

Aunado a lo anterior, nuestra Constitución estipula en su artículo 31, fracción IV la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, precepto de gran importancia, dado que no basta con legislar sobre contribuciones, sino que, también es necesario que los individuos cumplan con la aportación correspondiente si se encuentran bajo el supuesto legislado, asegurando así la obtención de ingresos indispensables para el pleno funcionamiento del Estado.

Es también facultad del Congreso legislar en materia de deuda pública, de acuerdo a la fracción VII del mismo artículo 73, es en este artículo que se habla de empréstitos como una manera de captar recursos, puesto que deben celebrarse para la ejecución de obras que generen ingresos; a su vez, establece leyes que le

permitan a los Estados y Municipios para contraer deudas que sirvan para cubrir su presupuesto.

Una vez que el Estado establezca los conceptos por medio de los cuales se allega de recursos, el Ejecutivo tendrá la obligación de presentar una iniciativa de Ley de Ingresos, que contiene las cantidades estimadas que se pretenden obtener de cada uno de esos conceptos. Con base en el artículo 74 de la Constitución, fracción IV, el Ejecutivo deberá entregar su iniciativa a más tardar el 8 de septiembre de cada año y su aprobación es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, esta Ley de Ingresos tiene la finalidad de brindar un parámetro que el Estado utilizará para actuar con base en el mismo y cumpla sus actividades de forma eficiente.

Dada la importancia que tiene la correcta captación de ingresos para el funcionamiento del resto de la actividad financiera, los preceptos expuestos con anterioridad son fundamentales para este propósito, y a su vez, le dan una certeza jurídica a los individuos al asegurar la legalidad de las contribuciones. Es así como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula la primera fase de la actividad financiera del Estado.

B. DE LA ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS

El precepto principal que rige a la administración de los recursos es el artículo 134 de la Constitución, marca los principios que debe seguir esta etapa de la actividad financiera, tales como la eficacia, la eficiencia, economía, transparencia y honradez, de esta manera se asegura de que los ingresos obtenidos por el Estado, a través de sus tres niveles de gobierno, se administren de tal forma que sean suficientes para satisfacer los objetivos a los que se tienen que destinar. Determina, también la forma en que el Estado celebrará contratos para adquisiciones, enajenaciones y arrendamientos de bienes y servicios de la nación, con la intención de brindar mejoras en calidad, precio y desarrollo de los mismos.

Dado que la administración se encarga de dirigir y planear las formas y medidas para destinar los recursos obtenidos, en esta fase, es necesario conocer el Plan Nacional de Desarrollo (PND). Es a través de este documento, que el Estado

establece, las políticas, estrategias y lineamientos necesarios para alcanzar un desarrollo económico, político y social de nuestro país y que cada uno de los Gobiernos que se haga del poder lo presentará para su aprobación (cada 6 años).

El artículo 25 de la Constitución sirve de base para la creación del Plan Nacional de Desarrollo, contempla que el desarrollo que se pretende lograr sea integral y sustentable, es decir, que se contemplen todos los sectores productivos y asegurar la creación de riqueza para cada uno de ellos, con la finalidad de que ninguna parte la población quede rezagada. El PND debe asegurar la estabilidad de las finanzas públicas y el sistema financiero con el objetivo de generar un crecimiento económico y es a través de la competitividad que se busca obtenerlo. Al respecto, el mismo artículo considera que la competitividad se logra por la participación del sector público, sector social y el sector privado en la economía, cada uno con sus propias limitaciones. Con este artículo se están asegurando los derechos de segunda generación, puesto que el principio que se sigue al implementar un PND, va encaminado a asegurar el crecimiento económico, el trabajo la justa distribución de la riqueza que a la par, protegen la libertad y dignidad de los individuos.

Como complemento a lo anteriormente expuesto, el artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos especifica que la planeación de los métodos y directrices que se contienen en el PND es democrática y deliberativa, esto es, que se basa en la participación pública para recabar información y demandas de la sociedad que se deben resolver. Es por la necesidad de mecanismos de participación, que en apartado B de este artículo, se encuentra el fundamento legal para el Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica, siendo este un instrumento para la obtención de información utilizada para la planeación. Por otro lado el apartado C, que se contempla la figura Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social que será encargado de la medición de la pobreza, uno de los aspectos centrales en el que el Estado debe intervenir.

Para la ejecución del Plan Nacional de Desarrollo, de conformidad con el artículo 73, fracción XXIX-D, le corresponde al Congreso legislar sobre planeación

nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional, mientras que en la fracción XXIX-E, le compete legislar sobre la explotación de bienes patrimoniales de carácter permanente del Estado. Con base en el artículo 74, fracción VII, la aprobación es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados.

La importancia de estos artículos radica en la necesidad de una planeación conforme a los ingresos obtenidos y las necesidades a satisfacer, es por ello que la regulación de la administración es más que la transición entre la contención y la erogación, es una forma de asegurar que se han realizado los estudios necesarios y análisis de los mismos para determinar los sectores a desarrollar para una mejora de las condiciones de los individuos en el país.

C. DE LA EROGACIÓN DE RECURSOS

Siendo la erogación la etapa final de la actividad financiera del Estado, le corresponde también una regulación dentro de la Constitución, es por ello que el artículo 74, fracción IV contempla la existencia del Presupuesto de Egresos de la Federación, es un instrumento del Estado que especifica el monto y destino de los recursos captados, este precepto señala, que al igual que la Ley de Ingresos, es obligación del ejecutivo presentar una propuesta anual, que deberá entregar a más tardar cada 8 de septiembre y su aprobación es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados. A su vez, el artículo 75 de nuestra Constitución determina lo que será parte del presupuesto de egresos incluyendo los salarios de los funcionarios públicos, esto se determinará con ayuda de los tres poderes de la Federación que deben tabular el pago que reciben sus servidores.

Es así como se garantiza la correcta distribución de los recursos, siguiendo la planeación previa para que el Estado realice cada una de sus funciones asegurando a su vez el bienestar de los ciudadanos de una forma adecuada dependiendo de la necesidad.

Finalmente, no es suficiente sólo ejecutar cada una de las etapas de la actividad financiera, el Estado debe asegurarse de que todo se realizó correctamente, es por ello que dentro del artículo 134 de la Constitución, determina

que los resultados de su ejercicio se evaluarán con la finalidad que los recursos realmente de destinen conforme a lo establecido. Esto se logra a través de medios de comprobación, uno de ellos está contenido en el artículo 26, apartado C, que sirve como base de la creación de un Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, que será un órgano autónomo que se encarga de evaluación de los programas, objetivos, metas y acciones de la política de desarrollo social, con base a esta evaluación, el Consejo está facultado para rendir recomendaciones y así corregir o redireccionar estos programas para una ejecución eficiente.

Por otro lado, la Cámara de Diputados tiene la facultad de revisar la cuenta pública, que es la relación entre los ingresos y egresos que se realizan, esta tarea la realiza por medio de la Auditoría Superior de la Federación, en dado caso que se encuentre una irregularidad, se procederá a determinar responsabilidades, esta facultad tiene su fundamento en el artículo 74, fracción VI constitucional. Aunado a lo anterior, podemos encontrar en el artículo 79 de la Constitución las actuaciones que debe realizar la Auditoría Superior de la Federación:

Artículo 79. [...]

La Auditoría Superior de la Federación tendrá a su cargo:

- I. Fiscalizar en forma posterior los ingresos, egresos y deuda; las garantías que, en su caso, otorgue el Gobierno Federal respecto a empréstitos de los Estados y Municipios; el manejo, la custodia y la aplicación de fondos y recursos de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como realizar auditorías sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, a través de los informes que se rendirán en los términos que disponga la Ley.

[...]

De esta manera, la función de fiscalización encuentra su fundamento en el artículo referido, y entendemos cómo fiscalización a “la acción por medio del cual se evalúan y revisan las acciones de gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y apego a la ley”³⁹, en este caso, respecto de la relación de ingresos y egresos, así como la deuda pública, se debe asegurar que se ejecuten de acuerdo

³⁹ Castrejon García, Gabino Eduardo e Díaz Reyes, Irene, *Control y Fiscalización y Transparencia*, Porrúa, México 2013, p.84.

a los principios de razonabilidad y apego a las leyes que las contemplan. Esta facultad no sólo se limita a la evaluación de recursos que utilice la Federación, se extiende a los Estados y Municipios respecto de recursos federales que administren. La Auditoría Superior de la Federación deberá rendir informes a la Cámara de Diputados, así como las recomendaciones para que, en caso de la existencia de una irregularidad, se pueda determinar responsabilidades al respecto.

Regulados cada uno de los aspectos que integran la actividad financiera, así como la evaluación de los resultados, a través de los preceptos citados, se garantiza una estabilidad económica que repercute en la vida de los individuos, puesto que marca los parámetros con los cuales el Estado actúa en materia financiera para así lograr un desarrollo integral de la economía de la nación que se traduce en un bienestar y estabilidad para los ciudadanos.

2.2. REGULACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Nos referimos al Código Fiscal de la Federación (CFF), dado que es el ordenamiento por el cual se establecen los conceptos fiscales fundamentales, en específico la determinación de las contribuciones, así como las obligaciones de los contribuyentes respecto al pago de impuestos federales, siendo estos temas base para la descripción del problema que se plantea en virtud de que, como ya se explicó anteriormente, las empresas fantasma cumplen con todos los requisitos que este código marca y sus facturas son utilizadas para deducir impuestos, lo que crea una necesidad de conocer los preceptos relacionados.

2.2.1. OBLIGACIONES FISCALES

Dada la importancia que es la obtención de recursos, se debe cumplir con el principio de legalidad respecto de las formas en las que se obtendrá, en consecuencia, el artículo primero del CFF determina qué es una obligación, tanto para personas físicas como morales, contribuir a los gastos públicos, de acuerdo a ley, por ello en su artículo segundo especifica de qué manera se harán estas contribuciones a través de la clasificación de las mismas, estas son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, siendo la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público la encargada de su recaudación, facultad contemplada en el segundo párrafo del artículo 4° de este ordenamiento.

El pago de las contribuciones se determinará a partir de la declaración provisional siempre que éstas estén a cargo del contribuyente, es decir, que se requiere un documento en el cual el contribuyente demuestre la cantidad de ingresos que obtuvo en un determinado lapso (artículo 11 CFF, ejercicios fiscales de un año calendario), por otro lado, una contribución se puede pagar a través de retenciones, en otras palabras, se descuenta de un determinado ingreso la cantidad correspondiente al impuesto a cargo un tercero, sobre el contribuyente. Es de esta manera, que el CFF asegura, por medio de su artículo 6, el pago de las contribuciones.

Podemos encontrar que en el artículo 27 del ordenamiento en comento, se establece que para realizar las declaraciones correspondientes, es necesario que las personas físicas y morales que deban presentarla o que expida facturas, estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, para ello tienen que solicitar la inscripción, además de proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, esto es con la finalidad de contar con un sistema de comprobación de los datos para mantener un control. Se menciona también que, tratándose de personas morales, se asegura este registro mediante la imposición de la obligación de exigir la comprobación de que se ha solicitado este registro dentro del mes siguiente al que se hayan expedido escrituras públicas, comprobando la constitución, fusión, escisión o de liquidación de personas morales, a cargo del fedatario público, siendo éste el único comprobante mediante el cual, la autoridad fiscal se asegura de la correcta constitución de las personas morales.

Ahora bien, en el momento en que una persona realice actos o actividades, perciban ingresos o efectúen retenciones de contribuciones, se les obliga a comprobar la veracidad de éstas, mediante la expedición de un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) también conocidas como facturas, a razón de esto, el artículo 29 del CFF contiene la descripción del sistema de facturación que se tiene que seguir y que previamente lo explicamos en el capítulo 1. Complementando este

precepto, en el siguiente artículo del mismo ordenamiento legal (29-A), se determinan los requisitos que debe contener un CFDI para que se acredite cualquier actividad, los cuales los podemos resumir en los siguientes:

- La clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona que lo expida así como especificar su régimen fiscal en el cual se encuentre.
- Número de folio que le asigna el SAT, y el sello digital del mismo.
- Lugar y fecha de la expedición.
- Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías.
- Valor unitario de los bienes o mercancías consignado en número.

Es a través del cumplimiento de estos requisitos que la autoridad fiscal tiene la seguridad de que la certificación se realiza con base a datos fieles que acrediten actividades y que estas se realizaron de una forma adecuada.

Es importante comentar que en su artículo 31-A sustenta la obligación de los contribuyentes a presentar información de cada una de las operaciones que realice en un plazo de 30 días posteriores a los que se lleven a cabo, y en caso que se presente algún error o esté incompleta, se le otorgará al contribuyente el plazo de 30 días para que subsane las deficiencias, dicho numeral asegura la presentación y validez de los documentos que sirvan para acreditar las actividades de los contribuyentes así como la correcta declaración que se traduce en el debido pago de contribuciones.

2.2.2. OPERACIONES INEXISTENTES Y DEFRAUDACIÓN FISCAL

Dada la importancia de la obligación de pagar las contribuciones correspondientes, al momento de que se detecte el incumplimiento de ésta, es necesario que la autoridad diferencie si fue un error o el contribuyente está incurriendo en un delito fiscal, es por ello que existe la necesidad de describir lo que se considera un delito. Para este trabajo sólo nos referiremos a la defraudación fiscal. Al respecto el artículo 108, del CFF, señala lo siguiente:

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En este sentido, 109 del mismo ordenamiento determina una serie de conductas que se consideran delito asimilado como defraudación fiscal, respecto al tema tratado se señala lo siguiente:

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

- I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes.
[...]
- IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
[...]
- VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

Ahora bien, derivado de lo anterior, destacamos que hay una igualdad de sujeto activo (personas físicas o morales) y de bien jurídico tutelado (el patrimonio del fisco) sin embargo, en el artículo 108 nos establece que el medio comisivo será el engaño y aprovechamiento de errores sin especificarlos, mientras que en el artículo 109 describe una serie de conductas que derivan en la comisión del delito, por lo que se genera una relación entre ambos artículos de general a especial, puesto que, una especialidad deriva de la naturaleza del medio de ejecución.⁴⁰

Es de esta manera que se regula dicho delito en su forma general y específica, en este mismo artículo define las penas correspondientes dependiendo del monto defraudado además de que contempla como atenuante de la pena, hasta un 50%, si se restituye lo defraudado de manera inmediata, por otro lado la pena se aumentará en una mitad sí el delito es calificado, obteniendo esta denominación si

⁴⁰ Cfr. Tesis Aislada 216921, Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, Marzo de 1993, Pág. 256. Consultado en abril de 2019.

incurre en usar documentos falsos, manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan, utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones, declarar pérdidas fiscales inexistentes, entre otros.

Ahora bien, en la fracción IV del artículo 109, se hace referencia a actos o contratos simulados y es el artículo 69-B del CFF, que especifica a qué se refiere el legislador con esa denominación. Se inicia explicando que la autoridad, al detectar que un contribuyente emita comprobantes sin tener los recursos necesarios para desarrollar la actividad que en él se describe, o sin ser un contribuyente localizable para la autoridad fiscal, ésta presumirá la inexistencia de las operaciones que se acredite con los comprobantes. Posteriormente se le notificará al contribuyente sobre su situación y le otorgará un plazo de 15 días para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinentes que la autoridad evaluará en un plazo no mayor de 50 días que se suspenderán sólo en caso de que se solicite otros documentos o información al contribuyente, al término de este plazo se notificará la resolución. En caso de que no se haya comprobado la existencia de estos actos, el contribuyente será agregado al listado, publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que se encuentran definitivamente en el supuesto de emisión de comprobantes de operaciones inexistentes.

Conforme a lo anterior, las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión se toman como documentos que no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, por lo que si una persona física o moral pretendiera dar efectos fiscales a algún comprobante que expidió el contribuyente enlistado, tendrá la obligación de acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes en un plazo de 30 días, de lo contrario las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados.

Con fundamento en el decreto por el que se reforma la fracción III del artículo 113 y se adiciona un artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación de fecha 16 de mayo de 2019, ahora se separa a las personas que adquieren facturas de operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de las personas que las emiten y/o enajenan, en términos de la sanción, es decir, que para las primeras sólo se impondrán de tres meses a seis años de prisión, mientras que para las segundas, la sanción es de tres a seis años.

2.2.3. FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Una vez determinadas las contribuciones y señalando las obligaciones que tienen los contribuyentes respecto de su pago respectivo, es importante que la autoridad fiscal cuente con mecanismos para comprobar que los contribuyentes cumplan con lo estipulado en la ley y de no ser así, se podrá comprobar la comisión de delitos fiscales.

Es necesario aclarar que antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, de acuerdo con el artículo 41-A del CFF, ésta solicitará la presentación de los documentos que considere necesarios para aclarar cuestiones sobre la declaración presentada, esta facultad prescribe después de tres meses a partir de presentada la declaración. Se considera también, que la autoridad puede verificar la información registrada, como la identidad y el domicilio fiscal, y esto no se considerará como el inicio de sus facultades de comprobación (art. 41-B).

Es en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que se establecen las facultades que tiene la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones establecidas, así como determinar contribuciones omitidas y en su caso, acreditar la comisión de delitos fiscales tales como visitas domiciliarias, revisión de gabinete, revisiones electrónicas, siendo las siguientes las que, para este trabajo, son importantes:

Artículo 42. [...]

- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;

[...]

- X. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.

Las fracciones citadas cobran relevancia puesto que contienen facultades encaminadas a comprobar datos de registro, información de declaraciones y operaciones realizadas, es decir, son facultades de fiscalización que ayuda al Estado a regular el ingreso de recursos.

2.3. LEYES DERIVADAS

Como ya explicamos, la intención del Estado es recaudar ingresos y una de estas formas es a través del pago de los impuestos que determine. Dado la complejidad y diferencias que presenta cada uno de estos impuestos como el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, en cuestiones de sujetos, tasas, formas de pago y deducciones, encontramos que estos impuestos tienen su ley respectiva. Es importante conocer algunos detalles de estas leyes puesto que las facturas que amparan operaciones inexistentes, generalmente se utilizan para deducir respecto de estos impuestos.

2.3.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Este impuesto es el que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas físicas y morales por actividades realizadas dentro del país. Al respecto el artículo 1º de esta ley determina los sujetos que deberán pagar el impuesto (personas físicas y morales), en concreto, aquellos que residan en territorio nacional, que residan en el extranjero pero tengan un establecimiento en el país o en su defecto, tengan una fuente de riqueza que genere ingresos.

Para las personas morales, que son materia de estudio para este trabajo, el artículo 9 establece que la tasa aplicable a ellas es del 30%, para calcular el monto del ISR a pagar, se tiene que aplicar esta tasa al resultado fiscal para el ejercicio

correspondiente. Ahora bien, para obtener el resultado fiscal, es necesario conocer el valor de la utilidad fiscal que se obtiene al restar del valor de los ingresos acumulables del ejercicio, la cantidad de las deducciones autorizadas y el valor de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa (PTU).

Es decir:

Ingresos acumulables
(-) Deducciones autorizadas
(-) PTU pagada en el ejercicio .
(=) Utilidad fiscal

Cabe aclarar que, de acuerdo con el artículo 16° de la ley correspondiente, los ingresos gravables serán la acumulación de la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Para continuar con la determinación del resultado fiscal, se tiene que restar el valor de las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores y derivado de esta operación se obtendrá el resultado fiscal.

Es decir:

Utilidad fiscal
(-) Perdida fiscal anterior .
(=) Resultado fiscal

Las pérdidas fiscales a las que se refiere, se determinarán con la misma operación que la utilidad fiscal, con la diferencia de que el resultado será negativo, como consecuencia de que el valor de los ingresos acumulables es menor al valor de las deducciones permitidas, y esta cantidad se podrá restar en ejercicios

posteriores, las pérdidas fiscales encuentran su regulación en el artículo 57 de la ley en comento.

Otro punto que tenemos que tratar es sobre las deducciones que autoriza la autoridad fiscal, por un lado, en el artículo 25, el legislador establece un listado de las deducciones que las personas morales pueden realizar. Posteriormente, en el artículo 27 de ésta ley, detalla los requisitos que deben de contener las deducciones para hacerlas valer ante el SAT, nos menciona que deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad que llevan a cabo, estar amparadas en con un comprobante fiscal y sean restadas una sola vez en el ejercicio fiscal correspondiente. Por otro lado, encontramos el listado de los conceptos que no se podrán deducir. Con la finalidad de resumir estos artículos, se realiza el siguiente cuadro:

Cuadro VI. DEDUCCIONES AL ISR⁴¹

Deducibles (artículo 25)	No deducibles (artículo 28)
<p>I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.</p> <p>II. El costo de lo vendido.</p> <p>III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.</p> <p>IV. Las inversiones.</p> <p>V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.</p> <p>VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.</p> <p>VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados.</p> <p>VIII. El ajuste anual por inflación.</p>	<p>II. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente.</p> <p>III. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga.</p> <p>IV. Los gastos de representación.</p> <p>VI. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.</p> <p>XI. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.</p> <p>XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que</p>

⁴¹ Creada por la autora, con información de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículos 25, 27 y 28.

<p>IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros.</p> <p>X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate.</p>	<p>le hubiera trasladado. Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.</p>
---	--

Para efectos de practicidad, en el cuadro anterior solo se mencionan algunos de los conceptos que no se pueden deducir, sin embargo, aclaremos que dicho artículo contiene 31 fracciones, por lo que podemos notar que la ley contempla menor posibilidad de realizar deducciones para este impuesto. Ahora bien, es importante conocer los artículos anteriores puesto que la intención con la cual se adquieren las facturas de operaciones inexistentes, es la de darles efectos fiscales, por lo que el lector debe conocer cuáles operaciones si pueden deducirse y que requisitos se tiene que cumplir para hacerlo efectivo.

2.3.2. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo y se traslada hasta el consumidor final, quien es el que efectivamente paga el impuesto. En el artículo primero de la LIVA, menciona que los sujetos del impuesto serán las personas físicas y morales que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios.

La base imponible es el monto sobre el cual se va a cobrar el impuesto, en el caso del IVA, se va a determinar en función del valor de los actos o actividades gravados. La tasa que maneja la ley es de un 16% y de acuerdo al artículo 5-D, las

personas morales deberán pagar el impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Es importante saber que el IVA trasladado es el que el contribuyente (persona física o moral) cobra al momento de prestar un servicio o enajenar bienes aplicando la misma tasa al valor realizado y que según el artículo 1º debe trasladarse en forma expresa y por separado. Por otro lado, el IVA acreditable, es aquel que el contribuyente paga al adquirir un bien o recibir un servicio. Ahora bien, el acreditamiento consiste en realizar una operación básica, se resta al IVA trasladado el valor del IVA acreditable (en algunos casos, restar el IVA retenido) y el resultado será una cantidad a pagar o un saldo a favor.

Es decir:

IVA Traslado
(-) IVA Acreditable
(-) IVA Retenido
(=) A cargo o a favor

Para que se lleve a cabo la acreditación, se deben reunir los requisitos que contempla el artículo 5 de la ley en comento, los cuales son relevantes los siguientes:

- Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%.
- Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales. De acuerdo con el artículo 32, la expedición y entrega de comprobantes fiscales es una obligación a cargo de las personas que realicen actividades de las cuales derive este impuesto.
- Que haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

Una vez realizada la operación aritmética y que se cumpla con los requisitos antes descritos, se observa lo siguiente, cuando se tiene que el IVA acreditable es

mayor que el trasladado, el resultado es el exceso de paro, es decir que el contribuyente cuenta con saldo a favor, en términos de lo dispuesto en el numeral 6 de esta ley, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente; con la intención de hacer valer la disminución de los impuesto a cargo o posible obtención de un saldo a favor, los contribuyentes adquieren facturas que amparan operaciones inexistentes.

Después de haberse dado a conocer la normatividad aplicable, tanto nacional como internacional, podemos concluir que, respecto a los Derechos Humanos, el Estado mexicano reconoce la misma gama de derechos de los que están establecidos en disposiciones internacionales como lo es el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, lo que significa que en teoría se está garantizando la calidad de vida. Así mismo, tanto la Constitución como sus leyes derivadas regulan la actividad financiera del Estado, así como le otorgan facultades e imponen obligaciones para asegurar el cumplimiento de la misma. Por último, de la explicación sobre la ley del ISR y del IVA, se denota la función de las facturas que amparan operaciones inexistentes emitidas por empresas fantasma, para el efecto de realizar deducciones y omitir el pago correspondiente, hablamos de que su utilización constituye un delito fiscal.

Es así como concluimos este segundo capítulo en el cual se especifica la normatividad aplicable con la finalidad de ubicar al lector en el mundo del deber ser respecto al tema y que, posteriormente, en el último capítulo se genere un contraste con la realidad y así probar la existencia del problema.

CAPÍTULO

3

Las empresas fantasma como vulnerante a la calidad de vida de los ciudadanos mexicanos

En este último capítulo, nos abocaremos a comprobar la existencia del problema generado por las ventas y utilización de facturas de operaciones inexistentes reflejado en la calidad de vida en México, con la finalidad de resaltar dicha problemática y así proponer una solución.

3.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

Como ya se explicó, la existencia de las llamadas empresas fantasmas no es un tema nuevo, si bien, no se tiene una fecha exacta de la aparición de estas empresas, del testimonio de Luis Pérez de Acha, miembro del Comité de Participación Ciudadana del Sistema Nacional Anticorrupción hasta enero de este año, en uno de sus artículos para el Reforma, menciona que se han utilizado estos entes incluso antes de los años 60 del siglo pasado.⁴²

Entonces, si la existencia de estas empresas se remonta a décadas atrás, ¿Por qué es un tema que ha acaparado la atención en los últimos años?. Con el fin de contestar esta pregunta, consideramos que es necesario dar a conocer al lector sobre el contexto que genera no el problema, sino la necesidad de conocer el mismo.

⁴²Cfr. Pérez de Acha, Luis, *El ABC de las empresas fantasma*, Reforma, México, 14 de enero de 2018.

3.1.1. CONTEXTO GLOBAL

A pesar de que las empresas fantasmas han existido desde hace décadas, el tema ha recobrado impacto en la actualidad derivado del entorno económico, tanto local como internacional.

Anteriormente hablamos de la necesidad que tiene el Estado de recaudar ingresos suficientes para cubrir el gasto público con la finalidad de realizar sus actividades en beneficio de la ciudadanía, es por ello que derivado de la situación económica a nivel nacional e internacional, el Estado trata por todos los medios posibles, asegurar que ésta recaudación se realice de manera correcta y eficiente.

La situación económica ha tenido varias crisis a lo largo de la última década, la más perjudicial de ellas, y la que podemos decir que generó las demás, fue la crisis económica de 2009 derivado de la crisis financiera que inició en 2008. Recordemos que el punto de inflexión de esta crisis es la quiebra del banco estadounidense Lehman Brothes, sin embargo, el origen de esta crisis es un periodo de prosperidad económica, en la que el gobierno en turno bajo la tasa de interés de referencia con la finalidad de incentivar a la ciudadanía a consumir y a las empresas a invertir. Gracias a esta facilidad de acceder a un préstamo barato, los ciudadanos comenzaron comprar bienes, en especial viviendas con créditos hipotecarios otorgados por los bancos, quienes no se aseguraron de comprobar su capacidad crediticia. Dado el incremento del mercado inmobiliario, los bancos crearon instrumentos financieros para obtener beneficios de ello creando una economía nacional con inversiones de Europa y Asia basada en títulos financieros de este mercado, no obstante, cuando se incrementó la tasa de interés de referencia las cuotas de los créditos aumentaron y los deudores dejaron de pagar la hipoteca lo que provocó un aumento de la oferta sobre la demanda de estos bienes generando que sus precios bajaran, así como la economía que se traba en el mercado inmobiliario estadounidense.⁴³

Ahora bien, el impacto de esta crisis se extendió por todo el globo, afectando a unos países más que a otros. En el caso de México, dado nuestra dependencia

⁴³ Cfr. Delgado, Cristina y Pozzi, Sandro, *15 de septiembre, el día maldito que nadie quiere recordar en Wall Street*, El País, Madrid 2016.

en exportaciones (principalmente en manufacturas) y el turismo, así como nuestra cercanía con Estados Unidos de América, somos unos de los países que presentaron un gran impacto y que hasta la actualidad aún enfrenta las consecuencias.

Referente a lo anterior, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, dependiente de la Organización de las Naciones Unidas, publicó en 2009 un informe en el cual se especificaba las consecuencias de la crisis financiera internacional de 2008 precisamente en ésta Zona. De acuerdo a dicho documento, son cinco puntos en los cuales éstos países, incluido México presentan afectaciones derivado de dicho suceso los cuales son los siguientes: contagio financiero y endeudamiento externo, inversión extranjera directa, demanda externa, remesas de los trabajadores y cambios de los precios relativos.

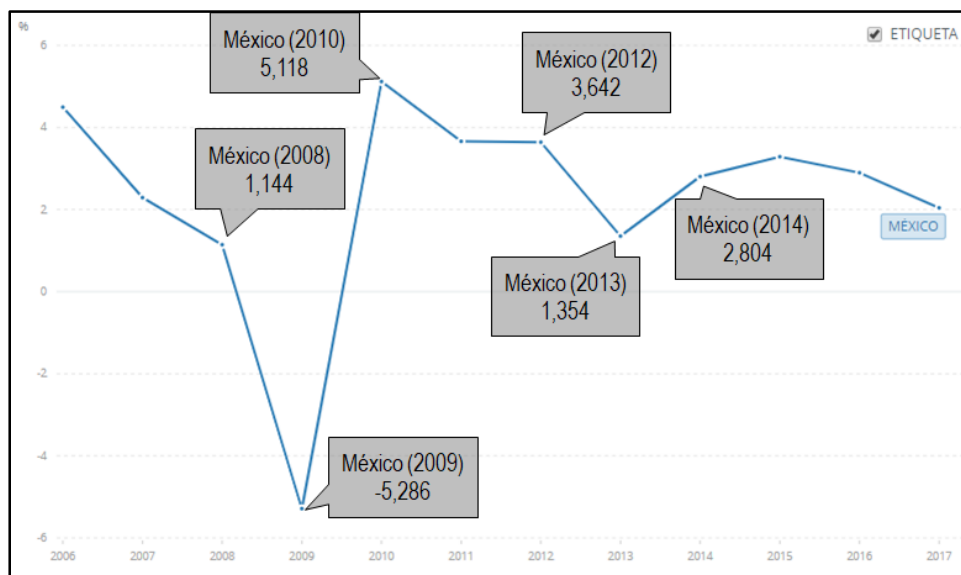
Es decir, a partir de la caída de Lehman Brothes, aumentó la incertidumbre sobre el futuro de la economía estadounidense, lo que, para América Latina y el Caribe, generó que la entrada de inversiones de cartera comenzará a disminuir y el costo del endeudamiento externo se disparará. Posteriormente la inversión extranjera directa total dio un descenso previsto del 25% en las economías más dependientes de las exportaciones, como México, que además presentó una desaceleración en las exportaciones no petroleras hasta registrar una contracción interanual del 2,4%. Derivado de este bajo crecimiento en la economía mundial comenzó a registrarse el aumento de los precios de los productos básicos, en especial, en los casos del petróleo, de algunos metales, como el cobre, y de ciertos alimentos, como la soja, el maíz y el trigo. Otra de las consecuencias que trae esta crisis es el desempleo y debilitado el mercado laboral de las economías desarrolladas que generó un efecto negativo en las remesas que los trabajadores emigrantes envían a sus familias en sus países de origen en América Latina.⁴⁴

Ahora bien, siendo el Producto Interno Bruto (PIB), “la suma del valor de todos los bienes, servicios e inversiones que se producen en el país durante un año,

⁴⁴ Cfr. *Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Actual crisis financiera internacional y sus efectos en América Latina y el Caribe*, Organización de las Naciones Unidas, Chile 2009.

es la mejor forma de medir el crecimiento económico de un país”,⁴⁵ por lo que podemos identificar la afectación real que ésta crisis generó en México al observar la variación en el PIB que presentó en este periodo, siendo el siguiente:

Figura 4. CRECIMIENTO DEL PIB (% anual)⁴⁶



Como se puede mostrar en la imagen anterior, en el año 2008, la economía de México alcanzó a crecer 1.14%, puesto que la crisis de vislumbro a finales de ese mismo año, sus efectos del problema toman importancia para el año 2009, cuando el Producto Interno Bruto se contrajo 5.28%. De acuerdo a los informes trimestrales del Banco de México en el segundo trimestre del 2009 se considera a la economía mundial en recesión admitiendo que nuestro país es uno de los más afectados dado a las condiciones de dependencia con el vecino del norte y por el brote del virus de influenza A(H1N1), sin embargo, para el tercer trimestre de ese año y a pesar de la insuficiente mejora de la situación global, se pretende aplicar algunas de las medidas incluidas en el paquete fiscal para 2010 presentado ante el

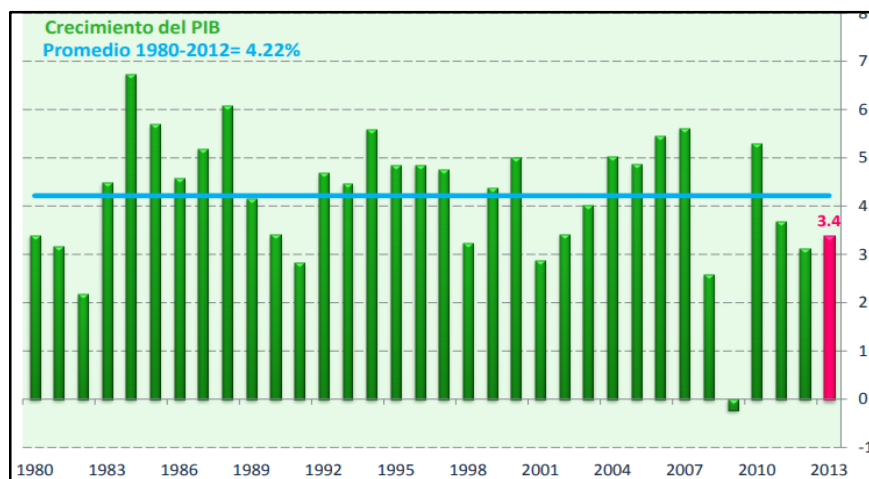
⁴⁵ Banxico Educa, *Producto Interno Bruto*, Sitio del Banco de México, Disponible en: <http://educa.banxico.org.mx/economia/crecimiento-pib.html>, consultado en mayo 2019.

⁴⁶Grupo Banco Mundial, *CreCIMIENTO DEL PIB (% anual)*, Datos sobre las cuentas nacionales del Banco Mundial y archivos de datos sobre cuentas nacionales de la OCDE, Disponible en: <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?end=2017&locations=MX&start=2006>, consultado en mayo 2019.

H. Congreso de la Unión para enfrentar los efectos de la inflación. Para el 2010 exportaciones de bienes y servicios retomaron una trayectoria creciente, sumado al hecho de que la inflación alcanzó niveles menores a los esperados, lo que propició en crecimiento económico del 5.11%.⁴⁷

Desde el 2009, los países tanto desarrollados como emergentes comienzan una lucha por enfrentar la inflación, y como en el caso de México, para el siguiente año se registra un incremento que no dura mucho tiempo, en los siguientes dos años de registra otro descenso como se muestra a continuación:

Figura 5. ECONOMÍA GLOBAL: CRECIMIENTO DEL PIB⁴⁸



Este descenso se debió a la recesión que presentaba la zona del euro, así como la volatilidad en el mercado financiero estadounidense. Sin embargo, para el primer trimestre del 2013 el Banco de México estimaba un crecimiento del 3.4 para cerrar el año, aunque era un estimado superior al año anterior, era un incremento por debajo del promedio mundial, lo que demuestra que la economía mundial aún no superaba la crisis. Se anticipa que la tasa de crecimiento del PIB para nuestro país se ubicara entre 3.0 y 4.0, debido a la baja en los precios en materias primas y

⁴⁷ Banco de México, *Informes Trimestrales Correspondientes al Año 2009 y 2010*. Disponibles en: <http://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-prensa/informes-trimestrales/informes-trimestrales-precios.html>, consultado en mayo 2019.

⁴⁸ Banco de México, *Informe sobre la inflación Enero-Marzo 2013*, Presentación Ejecutiva, Mayo 2013. Disponible en: <http://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-prensa/informes-trimestrales/%7B85996718-BBE9-4770-A594-FAF04490DC53%7D.pdf>, consultado en mayo de 2019.

la pérdida de dinamismo en sectores como la electricidad, construcción y manufactura, en el informe del tercer trimestre presentaba un descenso mayor del previsto de hasta 1.35%, como se muestra en la Figura 4, es decir, una nueva crisis, no tan grave pero significativa.⁴⁹

Lo anterior toma importancia para nuestro problema puesto que el Estado, siendo obligado a enfrentar los efectos internos de esta fluctuación en la economía mundial, intenta de todos los medios posibles fortalecer y robustecer la captación de los ingresos y asegurar el crecimiento económico del país. Es con esa finalidad, que en el año 2014 se implementó la Reforma Hacendaria del entonces Presidente de la República, Enrique Peña Nieto, de los puntos claves de esta reforma son: respecto al IVA, se homologa del 11% al 16% las tasas en la frontera, además se adiciona este impuesto tanto a mascotas como su alimento y al transporte público foráneo de pasajeros. Sobre el ISR se incrementa la tasa máxima para personas físicas con mayor ingresos anuales y un 10% sobre las ganancias de inversiones en la bolsa de valores, además se limita las deducciones que se pueden realizar.⁵⁰ El gobierno en turno, denominó esta reforma como una reforma social, ya que se pretende que la seguridad social pase de ser un derecho laboral a un derecho universal reformando el artículo 4º y 123º, con esta reforma se pretende facilitar el pago de impuestos, entre ellos el ISR cuya ley se redujo de 295 a 186 artículos.

Concluimos entonces que, a pesar de que las empresas fantasma han existido desde mucho tiempo atrás, la necesidad del Estado de allegarse de recursos como consecuencia de una crisis económica actual, obliga a realizar políticas y medidas necesarias para evitar la fuga de ingresos, es por tal motivo que en la actualidad éstas empresas representan un problema importante para el crecimiento y desarrollo nacional.

⁴⁹ Cfr. Banco de México, *Compilaciones de Informes Trimestrales Correspondientes al Año 2013*, Abril 2014. Disponible en: <http://www.anterior.banxico.org.mx/publicaciones-y-discursos/publicaciones/informes-periodicos/anual/%7B30B3D458-40CB-1059-AA58-BED728CD1C60%7D.pdf>, consultado en mayo 2019.

⁵⁰ Revista Digital Animal Político, Animal Político, *El ABC de la reforma hacendaria*, México, 9 de septiembre de 2013. Disponible en: <https://www.animalpolitico.com/2013/09/el-abc-de-la-reforma-hacendaria/>, consultado en mayo de 2019.

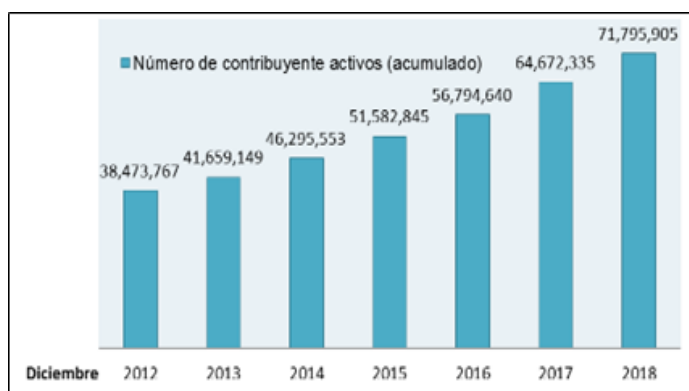
3.2. EMPRESAS FANTASMA EN MÉXICO

Con la premisa de que no se conoce con certeza el origen de las empresas fantasma y teniendo en cuenta el panorama internacional respecto al desarrollo económico, describiremos el problema objeto de este trabajo dentro del periodo presidencial de Enrique Peña Nieto (2012-2018), con el propósito de tener una base comprobable sobre la magnitud y efectos del mismo.

3.2.1. DETECCIÓN DE LAS EMPRESAS FANTASMA

Antes que nada, es importante destacar que de acuerdo a las estadísticas del Servicio de Administración Tributaria, el número de contribuyentes registrados ha aumentado desde 2012, para diciembre de 2018 había más de 71 millones de contribuyentes activos registrados en el padrón.

Figura 6. AUMENTO EN EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES (2012-2018)⁵¹



De acuerdo con la imagen, el número de contribuyentes creció exponencialmente durante este periodo, para el gobierno de entonces, representaba el cumplimiento de uno de los objetivos de la reforma del 2014, que consistía en incrementar los índices de trabajo formal, lo que se traduce en ingresos seguros que recibe el Estado. Ahora bien, de todos estos contribuyentes una parte son personas morales, que si bien ya lo mencionamos, están debidamente constituidas, no obstante, algunas de ellas, en el momento de operar, no cuentan

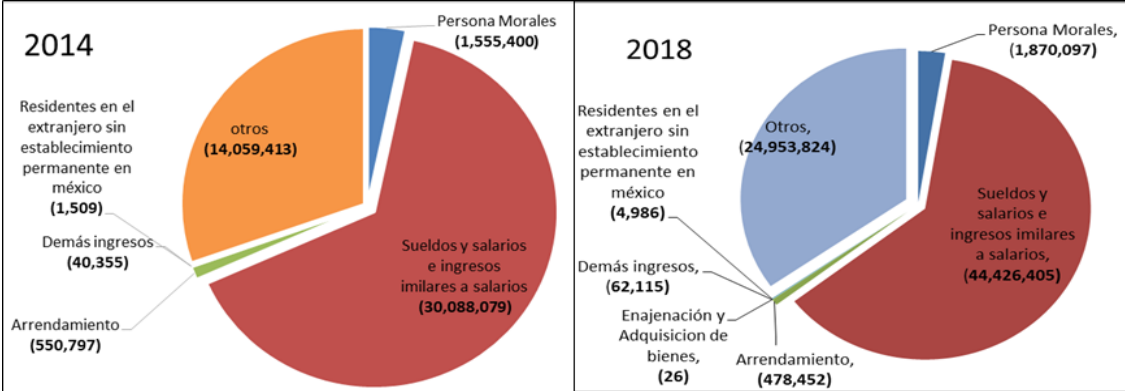
⁵¹ Creado por la autora, Datos Abiertos del SAT, [En línea] Disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=PadronPorSitRFC.html, consultado en febrero 2018.

con los elementos necesarios para realizar su giro y facturan ventas de bienes o prestaciones de servicios, es decir, que sus operaciones son inexistentes.

En 2014, con el propósito de llevar a cabo la reforma hacendaria, se dotó de atribuciones al Servicio de Administración Tributaria, es decir, se le confiere a esta autoridad fiscal la tarea de realizar una fiscalización integral de las operaciones que ante ella se registren. Es a partir de este año que el SAT comenzó a publicar, a través del Diario Oficial de la Federación y en su página oficial, un listado de las empresas que presuntamente realizaron operaciones amparadas en facturas falsas.

Para comprender la magnitud del problema se cree necesario realizar un análisis comparativo entre el año 2014 en el cual se retoma acción ante esta práctica y se obtienen registro de ella, en contraste con el año 2018 por ser el último del gobierno en turno, lo que posteriormente nos permitirá observar registros de los efectos.

Figura 7. NÚMERO DE CONTRIBUYENTES POR RÉGIMEN 2014 y 2018⁵²



De los más de 46 millones de contribuyentes registrados para diciembre de 2014, cerca de 1 millón 500 mil eran personas morales, es decir, que contaban con un registro válido ante el SAT y que presuntamente cumplieran con todos los requisitos para realizar sus actividades, a pesar de que el régimen de Sueldos y Salarios abarca la mayor parte de los contribuyentes registrados, tomemos en

⁵² Creado por la autora, Datos Abiertos del SAT, Disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipPorRegimen.html, consultado en febrero 2018.

cuenta que las personas morales tributan con ingresos mayores. Al respecto, José Genaro Ernesto Luna Vargas, el entonces Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del SAT, afirmó que para diciembre de 2013 se tenían identificadas a 316 empresas que realizaban esta práctica y que el número de contribuyentes que hacía uso de estas facturas apócrifas asciende a unos 12 mil, con la finalidad de disminuir la base gravable del Impuesto sobre la Renta (ISR) y para acreditar el Impuesto al Valor Agregado (IVA)⁵³. En la primera publicación de la llamada “lista negra” emitida en enero de 2014, se contemplaban 163 empresas que presuntamente facturan operaciones inexistentes, aquellas tenían que comprobar la veracidad de sus actividades, no obstante, al término de ese año, la cifra aumentó a 620 contribuyentes que presuntamente se encontraban en este supuesto, de los cuales 569 no comprobaron la legalidad de las actividades y se declara como definitivo su actualización del artículo 69-b.

En cambio, en 2018 de los más de 71 millones de contribuyentes, aproximadamente 1 millón 870 mil son personas morales, para este año se publicaron en la “lista negra” 2 mil 881 presuntas EFOS que, después de que se les dio la oportunidad de manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos, sólo mil 297 comprobaron la existencia de las actividades. Es decir, que la cantidad por año de empresas fantasma aumentó en un 64% en cuatro años.

En total, entre 2014 y 2018 se acumulo la cantidad de 7 mil 501 empresas facturadoras, es decir que desde 2014 se crearon y operaron otras 6 mil 932, distintas a las primeras que se publicaron, lo que se traduce en un aumento del 92%. Aunque el incremento es alarmante, por un lado muestra la efectividad de la autoridad en el ejercicio de su facultad de fiscalización al detectar y detener a estos sujetos, por el contrario, demuestra que no se ha detenido la creación de dichas empresas ni el uso por parte de otros contribuyentes, a pesar de las medidas impuestas por el Estado. Es importante resaltar que son cantidades

⁵³ Cfr. *Empresas usan sistema 'Operación carrusel' para evadir impuestos: SAT*, El Financiero, México, 08 de junio de 2014.

correspondientes a empresas detectadas y no representan la cantidad real que existe en México.

3.2.2. PROBLEMAS A ENFRENTAR.

Uno de los principales factores que permite la existencia de las empresas fantasma, es la facilidad con la que un sujeto puede constituir una, es decir, basta con presentarse ante un notario público y cumplir con los requisitos del artículo 6 de la Ley General de Sociedades Mercantiles tales como objeto de la sociedad, razón social, capital, domicilio, actividades a realizar, entre otros. En los casos en que la persona que va a constituir la empresa reúna los requisitos necesarios y se presente ante notario, la labor de este último es formalizar la incorporación a través de la firma del acta constitutiva e inscribirlo en el Registro Público del Comercio, posteriormente se utilizará para cumplir con la obligación de inscribirse en el padrón de contribuyentes del SAT.

Es así como, en un principio, es imposible identificar si una nueva empresa que se registra, será una empresa fantasma que llegará a facturar operaciones inexistentes con la finalidad de utilizarse por otras empresas, que al igual que la primera están debidamente constituidas, para deducir el ISR o el IVA trasladado, puesto que el notario sólo está obligado velar por la certeza del prestatario del servicio que en términos del artículo 18 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita aplicable, la identidad de la persona que constituya una empresa se deberá de verificar basándose en credenciales o documentación oficial, así como recabar copia de la documentación, es decir, se limita a dar certeza y validez de la constitución de la sociedad y no a verificar la legalidad actividades que realice.

El único parámetro de alerta, es el que marca la misma Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita en el artículo 17, fracción XII, apartado A, literal C, que establece la obligación del notario a emitir aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando la constituya una empresa con capital igual o mayor a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo, lo que se traduce a 678 mil 032 pesos.

Otro de los factores que inciden en la creación de nuevas empresas, así como la continuación de sus operaciones ilícitas y la utilización de las mismas, es la pena tan baja que se establece en el Código Fiscal de la Federación respecto al artículo 113 fracción III y 113-Bis, así como de los artículos 108 y 109 del mismo ordenamiento, dado que no está cumpliendo su función de prevención del delito a razón de que, de ser suficiente, la cifra de la comisión del delito no aumentaría de manera alarmante como anteriormente expusimos.

Es por medio de la tesis VIII-P-SS-271 de rubro: FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.- A TRAVÉS DE ESTAS PUEDE DETERMINARSE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES, publicada en la revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de octubre de 2018, que el legislador planteó una forma a través de la cual se busca detectar y detener los efectos de estas empresas, se incorpora la facultad de determinación presuntiva a la esfera de competencia de la autoridad fiscal, es decir, que al detectar una actividad irregular puede restar valor probatorio a los documentos que la amparen y determinar si existen las operaciones que el contribuyente registró a través de una resolución fundada y motivada, en caso determinar inexistencia de los actos jurídicos sólo será para efectos fiscales.⁵⁴

Como el rubro de la tesis indica, la facultad presuntiva encuentra fundamento en el artículo 42 del CFF, lo que se traduce en al usar sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho real, el legislador pretende acreditar esta facultad dando mayor alcance a la palabra “comprobar” utilizada en este artículo, siendo este el significado el de confirmar la veracidad o exactitud de algo, lo que da pauta para que la autoridad fiscal verifique las operaciones en cuanto a sustancialidad, veracidad y realidad.

⁵⁴ Teis VIII-P-SS-271, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 255. Disponible en: http://bibliotecavirtual.tfja.gob.mx/images/rocketlauncher/frontpage/documentos/revistas/revistas_VI/2018/Rev_TFJA_Oct_2018.pdf, consultado en junio 2019.

Ahora bien es una buena propuesta para evitar que las EFOS y EDOS logren consolidar un efecto carrusel más grande y evitar un mayor impacto al erario público, ya que se pondría un alto inmediato a los efectos de las facturas al momento de identificar estas actividades, complementando lo dispuesto en el artículo 60-b referente al tema. A pesar de la efectividad que pudiera tener, no hay un ordenamiento jurídico identificado, además de la Tesis del TFJA, que establezca ésta circunstancia.

Es así como se ha permitido y facilitado la creación y operación de empresas fantasma y empresas que deducen facturas emitidas por ellas, dando como consecuencia el incremento alarmante en las estadísticas, como anteriormente se expuso.

3.3. VULNERACIÓN A LA CALIDAD DE VIDA EN MÉXICO

Una vez demostrado la existencia de las empresas fantasma en México y el aumento de este fenómeno a partir de 2014, a continuación describiremos de qué manera afecta esta práctica a la calidad de vida de los mexicanos.

Recapitulemos, para la constitución de una empresa se necesita cumplir con una serie de requisitos presentados ante notario público y entre otras cosas, registrarse ante el SAT, las empresas fantasma tienen el mismo procedimiento de creación que una empresa “normal”, solo que el contribuyente crea estas entidades con la idea de emitir y enajenar facturas de operaciones inexistentes, es decir, facturan por cualquier concepto sin tener los recursos necesarios para desarrollar la actividad que se describe en el comprobante, o sin ser un contribuyente localizable para la autoridad fiscal. Ésta situación implica la existencia de otras empresas que adquieren estas facturas para deducir impuestos como el ISR y el IVA trasladado, es decir, las utilizan con fines de defraudación fiscal, posteriormente puede darse el comienzo del efecto carrusel.

La autoridad fiscal, a través del monitoreo de los registros de CFDI´s, detecta la incongruencia de los datos que contienen así como el historial de actividades de la moral, en el caso de las EFOS, tienen 15 días para acreditar la legalidad de las operaciones de lo contrario ejercen su facultad de comprobación con la finalidad de

determinar contribuciones omitidas o acreditar la comisión de un delito fiscal. Por otro lado, las EDOS tienen 30 días para comprobar las actividades o corregir su situación, terminado el plazo puede dar pie a las auditorías por parte de la autoridad fiscal y terminar en la comisión de un delito.

Ahora bien, ¿Cuál es la afectación que generan sus actividades? De acuerdo con José Genaro Ernesto Luna Vargas, Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del SAT en 2014, en el periodo anterior a la administración de Enrique Peña Nieto, (período 2008-2012) se calcula que se facturó la cantidad de 105 mil millones de pesos, informó que en este periodo, dichas facturas se utilizaron para reducir la base gravable en el ISR y el IVA cuyo impacto fiscal asciende a 30 mil millones en el caso del ISR y 16 mil millones en cuestiones del IVA, aproximadamente.⁵⁵ Estas cifras encendieron alarmas de la autoridad fiscal y sumado a la situación global se comenzó a publicar la “lista negra” de contribuyentes respecto al artículo 69-b del CFF.

En el periodo de 2014 (cuando se comenzó la publicación de las listas del SAT) a 2018 (año en que concluyó el sexenio de Enrique Peña Nieto) las empresas fantasma que detectó la autoridad fiscal aumentó a 7 mil 501, lo que significa que también aumentó el valor de lo facturado por ellas. Al respecto, y de acuerdo a las declaraciones del entonces Jefe del Servicio de Administración Tributaria, Osvaldo Santín, a principio del 2018 se calculaba que la cantidad de lo facturado consistía en 1.4 billones de pesos, sin embargo, para finales del mismo año, se concluyó que la cantidad aproximada asciende a 2 billones de pesos.⁵⁶

Es un hecho alarmante puesto que de la primera cifra dada, el valor subió 600 mil millones de pesos, mientras que la cantidad de empresas que utilizaron estas facturas, con la finalidad de deducir impuestos, se estimaba en 13 mil, lo que representa una gran pérdida de ingresos para el erario público. No olvidemos que

⁵⁵ Cfr. *Empresas usan sistema 'Operación carrusel' para evadir impuestos: SAT*, El Financiero, México, 08 de junio de 2014. Disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-softificado-esquema-de-evasion-con-facturas>, consultado en junio de 2019

⁵⁶ Cfr. *Empresas 'fantasma' facturan 2 billones de pesos: SAT*, El Financiero, México, 05 de octubre de 2018. Disponible en; <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/empresas-fantasma-facturan-2-mil-mdp-sat>, consultado en junio de 2019.

la afectación real no se conoce ya que estos datos solo son un estimado y que aún hay empresas que siguen realizando estas actividades sin que la autoridad fiscal se percate de ello, sumado el hecho de que se crean nuevas empresas fantasma.

Para vislumbrar los alcances que tienen los efectos de la facturación de operaciones ilícitas emitidas por empresas fantasma en la calidad de vida de los mexicanos, es necesario recordar que la calidad de vida es el conjunto de derechos económicos, sociales y culturales que benefician a la sociedad y que son exigibles al Estado. Bajo esta premisa, el gobierno a través de políticas públicas se asegura de brindar estos derechos a la ciudadanía, y dado que una política pública sin presupuesto es inoperable, el Estado a través de la actividad financiera se asegura de tener los recursos e implementarlos de la mejor manera.

La pérdida de ingresos que genera las actividades ilícitas de estas empresas, se traducen en una falla en la primera fase de la actividad financiera del Estado, consistente en la obtención de ingresos, lo que posteriormente representa un problema en la fase de erogaciones, a razón de que si el Estado no tiene los suficientes recursos, estará imposibilitado para realizar los gastos necesarios para cumplir sus fines en beneficio de la sociedad.

Es importante mencionar que al hablar de política públicas, nos referimos a actividades que realiza el Estado para resolver un problema público y que debe atender a las necesidades de la sociedad; éstas se implementará con base en lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo (PND), que es el instrumento rector de la planeación del desarrollo económico, político y social del país, es decir, cada sexenio determina las orientaciones y estilos de gobierno que se reflejan al decidir qué tipo de problemas se privilegia, cuáles se quedan fuera, el tipo de intervención y métodos se van a utilizar.

El Plan Nacional de Desarrollo, es el resultado a alcanzar, por lo que cada año se imponen estándares a cumplir respecto a la actividad financiera para lograr un desarrollo económico, político y social, estos estarán contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos de la Federación. Ahora bien, en el sexenio de Enrique Peña Nieto, período estudiado, son cinco ejes fundamentales las que dirigen el PND: 1) seguridad y justicia; 2) combatir la pobreza,

el hambre y la desigualdad; 3) impulsar las pequeñas y medianas empresas; impulsar la política exterior con el libre comercio y las inversiones extranjeras. Son dichos factores que durante todo el sexenio se enfocó en crear e implementar políticas públicas para lograr sus objetivos.

Teniendo claro lo anterior, las empresas fantasma en el periodo de 2014-2018, facturan operaciones inexistentes por un valor de más de 2 billones de pesos lo que equivale al 38% del Presupuesto de Egresos para el 2018, tomando en cuenta que para ese año, los egresos totales fueron poco más de 5.2 billones, el impacto fiscal es considerable.

Con base en el presupuesto de egresos para el ejercicio fiscal 2018, esa cantidad de ingresos perdidos pudieron utilizarse para cubrir ramos esenciales encargados de asegurar y mejorar derechos pertenecientes a la calidad de vida de los ciudadanos, tales como:

Cuadro VII. PORCENTAJE DEL PRESUPUESTO DESTINADO⁵⁷

Rama de la administración	Porcentaje	del presupuesto de egresos para el ejercicio fiscal 2018
Salud	2.32	
Educación pública	5.32	
Economía	0.18	
Desarrollo social	2.01	
Defensa nacional	1.53	
Total	11.36	

De acuerdo al cuadro presentado, el total de presupuesto destinado para cubrir estos ramos fundamentales para 2018 es de 11.36%, lo que equivale a poco más de 599 mil millones de pesos, es decir, que con lo facturado por las empresas fantasma se pudo cubrir más del doble de lo destinado en estas materias que servirán para invertir en políticas públicas y mejorar los servicios dados por el Estado y a su vez mejorar la calidad de vida de los ciudadanos. Como ya se había mencionado, una política pública sin presupuesto, es una política pública inoperable.

⁵⁷ Creado por la autora, con datos del Presupuesto de Egresos para el Ejercicio Fiscal 2018.

Por lo que respecta al cumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo, de acuerdo con el último informe de gobierno, las cifras presentadas en él, son favorables al gobierno, es decir, se redujo la tasa de criminalidad y aumentó el acceso a la justicia, las familias tuvieron más acceso a programas de bienestar como prospera que resulta ser suficiente para disminuir el índice de pobreza, ascendió el número de matrículas para cada nivel educativo y se muestran resultados positivos derivados del nuevo sistema educativo, se modernizó e incrementó la competitividad de sectores como la pesca y el campo. En resumen, fue un sexenio de progreso siguiendo el objetivo de elevar la calidad de vida de las familias mexicanas. Sí es cierto que las metas para este periodo lograron ser cumplidas, entonces podríamos tener un nivel de desarrollo nunca antes visto con 2 millones extra en el presupuesto.

Sin embargo, la realidad supera las estimaciones en papel, el sexenio concluyó con el nivel más bajo de aprobación de la ciudadanía, con el mayor índice de víctimas de desaparición y asesinatos en México y una política educativa de poca efectividad.⁵⁸ El sexenio inició con un PIB de 1.27% y terminó con un PIB de 1.22% con una caída hasta el 1.07% en 2016.⁵⁹ Es entonces claro que los objetivos no se cumplieron como estaba establecido, y no se sabe a ciencia cierta si al recaudarse los ingresos que se pierden por empresas fantasma cambiara la situación actual pero sí para mejorarla dado la cantidad exuberante que implica la práctica de sus operaciones ilícitas en México.

⁵⁸ Medina, Leticia, En la Conclusión del Sexenio Federal/Punto Crítico, La Jornada, Aguascalientes, 2018. Disponible en: <https://www.lja.mx/2018/09/en-la-conclusion-del-sexenio-federal-punto-critico/>, consultado en junio de 2019

⁵⁹ Grupo Banco Mundial, *PIB (US\$ a precios actuales) México 2012-2013*, Datos sobre las cuentas nacionales del Banco Mundial y archivos de datos sobre cuentas nacionales de la OCDE, Disponible en: <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.CD?locations=MX&start=2013>, consultado en junio 2019.

CONCLUSIONES

Una vez expuesto los conceptos básicos, la legislación y descripción del problema planteado, es posible concluir que el Estado, en cumplimiento de sus fines, realiza la planeación e implementación de políticas públicas para satisfacer derechos que integran la calidad de vida de los ciudadanos, por lo que se necesita que se obtengan ingresos a través de su actividad financiera y que mediante el derecho presupuestario se regulan las formas en las que se van a recaudar los ingresos y la manera en la que se van a distribuir.

Con base en la explicación anterior, se acredita la existencia de una relación entre las actividades de las empresas fantasma con el derecho a la calidad de vida de los ciudadanos, es decir, que a través de este trabajo se comprueba la afectación que tiene la facturación de operaciones inexistentes a través de las deducciones a impuestos federales, sobre la actividad financiera del Estado, lo que genera una falta de ingresos que tendría que ser utilizado para cubrir políticas públicas encaminadas a asegurar la calidad de vida de los mexicanos.

Si bien, las empresas fantasma no son la única razón por la cual se le vulnera este derecho a los individuos, sí representa un problema serio que, a pesar de la incorporación de medidas como las “listas negras”, la facultad de determinación presuntiva y el aumento de la sanción a quienes cometan estas actividades en la última reforma al Código Fiscal Federal, ha aumentado de manera alarmante y cuya afectación al erario público es imposible de calcular gracias al efecto carrusel.

PROPUESTAS

Identificado el problema, se explican las siguientes propuestas:

Si la existencia de las empresas fantasma genera un perjuicio para la sociedad, es necesario que se implementen nuevos parámetros a cumplir frente a notario público con la finalidad de identificarlas de manera pronta o incluso antes de su constitución. Parámetros como implementar una pre-auditoría como requisito para la constitución de cualquier empresa, con la finalidad de que la autoridad fiscal se asegure que el contribuyente cuenta con los medios necesarios para realizar su giro y materializar operaciones y no sea solo una empresa vacía.

Con respecto a la determinación de la inexistencia de operaciones o facultad de determinación presuntiva, es una buena forma de frenar los efectos fiscales antes de que logre hacer un daño mayor al fisco, el único inconveniente que se tiene es que está fundamentado en una tesis del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sin tener un fundamento jurídicamente establecido, por lo que se cree necesario incorporar un precepto que describa dicha facultad y sus alcances en el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, una vez detectada un contribuyente que se actualice en el supuesto del 69-b sin que acredite la existencia de las operaciones realizadas, se le impondrá la sanción correspondiente, sin embargo si estas empresas dañan al erario público, sería conveniente que se añadiera la restitución de la totalidad o parte de lo defraudado, como parte de la sanción y no como un atenuante.

No obstante, hay que reconocer que el contribuyente cae o realiza estas actividades orillado por el Estado al limitar las deducciones que se pueden realizar, un ejemplo de esto es la Ley del ISR en donde el listado de las deducciones permitidas es menor al listado de los conceptos que no se pueden deducir, en otras palabras, el Estado quiere que se considere ingresos a cualquier entrada de dinero a su cuenta sin importar el origen pero las deducciones sí tienen una serie de requisitos a cumplir. Entonces, para evitar desde un principio cualquier práctica de evasión fiscal la autoridad podría ser más flexible y ampliar el catálogo de deducciones permitidas para cualquier impuesto, sin que ello signifique liberar a los contribuyentes de su obligación fiscal.

ÍNDICE DE CUADROS Y FIGURAS

Figura 1. Ciclo de las Políticas Públicas.....	5
Cuadro I. Actividad Financiera (tabla comparativa).....	7
Figura 2. Sistema de Facturación Actual.....	18
Figura 3. Esquema Carrusel.....	19
Cuadro II. Derechos Económicos.....	26
Cuadro III. Derechos Sociales.....	28
Cuadro IV. Derechos Culturales.....	29
Cuadro V. Derechos Humanos en el Marco Internacional.....	32
Cuadro VI. Deducciones al ISR.....	47
Figura 4. Crecimiento del PIB (% anual).....	54
Figura 5. Economía Global: Crecimiento del PIB.....	55
Figura 6. Aumento en el Registro de Contribuyentes (2012-2018).....	57
Figura 7. Número de Contribuyentes por Régimen 2014 y 2018.....	58
Cuadro VIII. Porcentaje del Presupuesto Destinado.....	65

BIBLIOGRAFÍA

- BACA Vela, Alberto Gabino, La sociedad mercantil unipersonal, Tesis para obtener el título de licenciado en derecho, UNAM, México, 1998.
- BARDACH, Eugene, Los ocho pasos para el análisis de políticas públicas: un manual para la práctica, Centro de Investigación y Docencia Económicas, M. A. Porrúa, México, 1998.
- CASTREJON García, Gabino Eduardo e Díaz Reyes, Irene, Control y Fiscalización y Transparencia, Porrúa, México 2013, p.84.
- GARCÍA Vega, José de Jesús, Un Índice de Calidad de Vida para México, en García Vega, José de Jesús y Sales Heredia, Francisco J., Bienestar y calidad de vida en México, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, México, 2011.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 1979.
- HELLER, Hermann, Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica, México, 1998.
- MABARAK Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, McGraw-Hill, México, 2000.
- NÚÑEZ Picazo, Lizandro y Morales Armenta, Arturo, IVA En forma práctica, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2018.
- OCHOA León, Sara María, Apuntes para la conceptualización y la medición de la calidad de vida en México, en García Vega, José de Jesús y Sales Heredia, Francisco J., Bienestar y calidad de vida en México, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, México, 2011.
- PALLET Lastra, Arturo, El estado y la realidad histórica, Ediciones Universidad del Salvador, Buenos Aires, 1979.
- SÁNCHEZ Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 2011.
- SÁNCHEZ Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, 2a. Ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México.
- PÉREZ Chávez, José, Estudio del Impuesto sobre la Renta. Personas morales, Taxx Editores, México, 2018.

TROYA Jaramillo, José Vicente, El derecho del gasto público, Temis, Colombia, 2014.

VICUÑA Miñano, Liz Hayde, La sociedad y la empresa, sus aspectos principales y aspectos diferenciadores, Derecho y Cambio Social, Perú, 2012.

HEMEROGRAFIA

DELGADO, Cristina y Pozzi, Sandro, 15 de septiembre, el día maldito que nadie quiere recordar en Wall Street, El País, Madrid 2016.

PÉREZ de Acha, Luis, El ABC de las empresas fantasma, El Reforma, México, 14 de enero de 2018

RUVALCABA Guerra, Roberto, Artículo 69-B del CFF: ¿Presunción o Procedimiento? Casos de los EDOS, Defensa Fiscal, México, junio 2017.

CIBERGRAFÍA

AGUILAR Cuevas, Magdalena, Las tres generaciones de los Derechos Humanos, disponible en: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/viewFile/5117/4490>, consultado en abril 2019.

Banco de México, Compilaciones de Informes Trimestrales Correspondientes al Año 2013, Abril 2014. Disponible en: <http://www.anterior.banxico.org.mx/publicaciones-y-discursos/publicaciones/informes-periodicos/anual/%7B30B3D458-40CB-1059-AA58-BED728CD1C60%7D.pdf>, consultado en mayo 2019.

Banco Mundial, PIB (US\$ a precios actuales) México 2012-2013, Datos sobre las cuentas nacionales del Banco Mundial y archivos de datos sobre cuentas nacionales de la OCDE, Disponible en: <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.CD?locations=MX&start=2013>, consultado en junio 2019.

Banxico Educa, Producto Interno Bruto, Sitio del Banco de México, Disponible en: <http://educa.banxico.org.mx/economia/crecimiento-pib.html>, consultado en mayo 2019.

- Comercio Digital, ¿Cómo funciona un CFDI?, Disponible en: <https://www.comercio-digital.mx/queesun-cfdi.html>, consultado en marzo 2019.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Actual crisis financiera internacional y sus efectos en América Latina y el Caribe, Organización de las Naciones Unidas, Chile 2009. Disponible en: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2924/S2009328.pdf?sequence=1>
- Datos Abiertos del SAT, Secretaria de Hacienda y Credito Publico. Disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=PadronPorSitRFC.html, consultado en febrero 2018.
- El Financiero, Empresas 'fantasma' facturan 2 billones de pesos: SAT, México, 05 de octubre de 2018. Disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/empresas-fantasma-facturan-2-mil-mdp-sat>, consultado en junio de 2019
- El Financiero, Empresas usan sistema 'Operación carrusel' para evadir impuestos: SAT, Mexico, 08 de junio de 2014. Disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-sofisticado-esquema-de-evasion-con-facturas>
- El Financiero, Empresas usan sistema 'Operación carrusel' para evadir impuestos: SAT, México, 08 de junio de 2014. Disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-sofisticado-esquema-de-evasion-con-facturas>, consultado en junio de 2019
- Grupo Banco Mundial, Crecimiento del PIB (% anual), Datos sobre las cuentas nacionales del Banco Mundial y archivos de datos sobre cuentas nacionales de la OCDE, Disponible en: <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?end=2017&locations=MX&start=2006>, consultado en mayo 2019.
- MEDINA, Leticia, En la Conclusión del Sexenio Federal/Punto Crítico, La Jornada, Aguascalientes, 2018. Disponible en: <https://www.lja.mx/2018/09/en-la-conclusion-del-sexenio-federal-punto-critico/>, consultado en junio de 2019

PALLARES Porta, Francesc, La Políticas Públicas: el sistema político en acción, Revista de estudios políticos, Fundación Dialnet, número 62, 1988. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/3273>, consultado en Marzo, 2019.

Revista Digital Animal Político, El ABC de la reforma hacendaria, México, 9 de septiembre de 2013. Disponible en: <https://www.animalpolitico.com/2013/09/el-abc-de-la-reforma-hacendaria/>, consultado en mayo de 2019.

Revista El Contribuyente, ¿Qué es un proveedor autorizado de certificación? (22 de junio de 2017), México, 2017. Disponible en: <https://www.elcontribuyente.mx/2017/06/que-es-un-proveedor-autorizado-de-certificacion/>. Consultado en Abril de 2019.

Revista IDCOnline, Fiscal contable, ¿Qué son la operaciones inexistentes?, Disponible en: <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/01/31/que-son-las-operaciones-inexistentes>, consultado en abril 2019.

SANCIPRIAN, Ernesto, Qué es la operación carrusel, Revista IDCOnline, Disponible en: <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/04/27/que-es-la-operacion-carrusel>, consultado en abril 2019.

VILLALPANDO Guerrero, Julio Antonio, Ciclo de una política pública, la implementación de las políticas publicas, Curso, Disponible en: <http://cesjal.org/MDPP/Implementacion%20publicas.pdf>, consultado en Marzo de 2019.

LEGISGRAFÍA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita

Ley General de Sociedades Mercantiles

Ley de Ingresos 2018

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018

Presupuesto de Egresos para el Ejercicio Fiscal 2018

JURISPRUDENCIA

Teis VIII-P-SS-271, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 255.

Tesis Aislada 1a.II/2019, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 63, Tomo I, Febrero de 2019, p. 716. Tesis Aislada 216921, Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, Marzo de 1993, Pág. 256.

Tesis Aislada III.2o.C.37C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 28, Tomo II, Marzo de 2016, p. 1700.

Tesis Jurisprudencial 1a./J.125/2017, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 49, Tomo I, Diciembre de 2017, p. 121.

Tesis Jurisprudencial 1a./J.8/2019, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 63, Tomo I, Febrero de 2019, p. 486.

Jurisprudencia Constitucional 1a./J.42/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Abril de 2007, pag. 124. Consultado en abril de 2019.