

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES**



**EFFECTOS FISCALES DE LOS COMPROBANTES APÓCRIFOS**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE  
MAESTRO EN IMPUESTOS**

**PRESENTA**

**ADRIAN CARBALLO ZAMORANO**

**Ensenada, Baja California**

**Septiembre 2017**

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRÍA EN IMPUESTOS



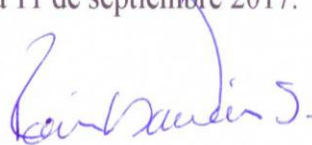
CONSTANCIA DE APROBACIÓN

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. ADRIAN CARBALLO ZAMORANO**

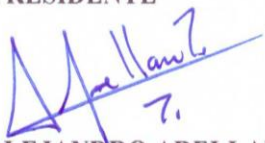
con el tema **“EFECTOS FISCALES DE LOS COMPROBANTES APÓCRIFOS.”** para obtener el **GRADO de Maestro en Impuestos.**

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

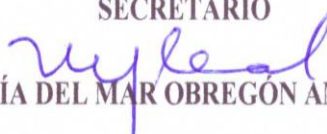
Ensenada, B.C., a 11 de septiembre 2017.



**Director del trabajo terminal**    **DR. RAMÓN GALVÁN SÁNCHEZ**  
**PRESIDENTE**



**Sinodo**                                    **M.I. SANTIAGO ALEJANDRO ARELLANOZEPEDA**  
**SECRETARIO**



**Sinodo**                                    **MC MARÍA DEL MAR OBREGÓN ANGULO**  
**VOCAL**

*La  
dedicatoria  
de este  
trabajo terminal  
se divide  
para mis  
cuatro abuelos:  
Fortino,  
María Piedad,  
Jesús Alfonso,  
María de Jesús,  
que siguen  
mis pasos  
desde allá arriba.*

## **AGRADECIMIENTOS**

### ***A Dios.***

*Por haberme permitido llegar hasta este punto y haberme dado salud para lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor.*

### ***A mis padres.***

*Por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo.*

### ***A mi hermana y cuñado.***

*Por ser mis guías, ejemplos a seguir y ayudarme a tomar las decisiones correctas en cualquier circunstancia presentada durante estos dos años.*

### ***A mis maestros.***

*Dr. Ramón Galván Sánchez y MP Clementina Enriqueta García Martínez por su gran apoyo, motivación y tiempo compartido, para la culminación de mis estudios y para la elaboración de éste trabajo terminal.*

### ***A mis amigos.***

*Que nos apoyamos mutuamente en nuestra formación profesional y que hasta ahora, seguimos con nuestra amistad.*

## **RESUMEN**

El esquema de fiscalizar en el país y de pagar una contribución se debe a la emisión de un comprobante fiscal, que ampara una operación económica efectuada por contribuyentes que se encuentran registrados ante el SAT y por ello tienen la obligación de expedir dichos documentos.

Algunos contribuyentes con el fin de disminuir o no pagar impuestos realizan actos ilícitos u operaciones simuladas con el objeto de crear negocios ficticios que no cuentan con los elementos necesarios para poder operar y a su vez para recibir una ganancia monetaria por dichos actos.

Con la finalidad de disminuir costos y tiempo, desvío de información y detección de información alterada, la autoridad fiscal se vio en la tarea de implementar un sistema automatizado para la emisión de facturación electrónica.

Por lo tanto, la autoridad está estableciendo medidas y procedimientos para prevenir y detectar este tipo de actos, a su vez, aquellos contribuyentes que sean detectados tendrán la obligación de presentar pruebas y hechos para desvirtuar dicha información alterada, de no ser así, la autoridad publicará en su página de internet un listado de contribuyentes que se dedican a utilizar comprobantes apócrifos, así como también, el tener que ser sancionados de acuerdo a lo que se encuentra plasmado en la ley.

# TABLA DE CONTENIDO

<b>Introducción</b> .....	<b>1</b>
Planteamiento del problema.....	5
Premisa.....	5
Objetivos .....	6
Generales. ....	6
Específicos.....	6
Importancia del estudio .....	7
Delimitaciones del estudio .....	9
<b>Capítulo 1</b> .....	<b>10</b>
<b>Marco Teórico</b> .....	<b>10</b>
1.1 Marco Conceptual.....	10
1.2 Marco Histórico.....	13
1.2.1 El rol del tercero, el impresor de facturas (esquema de papel).....	16
1.2.2 Inicio de la modernización .....	19
1.2.3 El paso hacia la factura por internet .....	23
1.3 Marco legal.....	27
1.3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .....	27
1.3.2 Código Civil Federal .....	27
1.3.3 Código de Comercio.....	28
1.3.4 Código Federal de Procedimientos Civiles .....	29
1.3.5 Ley Federal de Protección al Consumidor.....	30
1.3.6 Código Fiscal de la Federación .....	30
1.3.7 Reglamento del Código Fiscal de la Federación.....	32
1.4 Marco Referencial .....	36
1.4.1 Investigaciones previas .....	36
1.4.2 Normatividad del SAT.....	39
<b>Capítulo 2</b> .....	<b>47</b>
<b>Metodología</b> .....	<b>47</b>
2.1 Tipo de Investigación .....	47

<b>Capítulo 3</b> .....	<b>46</b>
<b>Descripción e Interpretación de los Resultados</b> .....	<b>49</b>
<b>Capítulo 4</b> .....	<b>57</b>
<b>Conclusiones y Recomendaciones</b> .....	<b>57</b>
<b>4.1 Conclusiones</b> .....	<b>57</b>
<b>4.2 Recomendaciones</b> .....	<b>59</b>
<b>Definición de términos</b> .....	<b>61</b>
<b>Referencias</b> .....	<b>63</b>

## Introducción

El combate de las facturas falsas en México no tiene un origen preciso; las prácticas ilícitas y la falsificación de actividades es un delito de defraudación fiscal que atañe al país desde hace aproximadamente 14 años, estando latente hasta el día de hoy. Anteriormente los comprobantes que emitían los contribuyentes por los actos o actividades que realizaban debían hacerlos de forma impresa, pero el manejo de éstas representaba un alto costo para las grandes empresas, al igual que para la autoridad; al momento de ejercer sus facultades de comprobación, había pérdida de tiempo e información, ya que éstos tenían que estar revisando manualmente la contabilidad y era más fácil manipular la información contenida en dichos documentos por parte de los contribuyentes.

Los antecedentes de la facturación nos remontan a la época de la Colonia, en donde la comprobación fue determinante, y su uso comenzó en forma de papel, los cuales eran recibos impresos o manuscritos que se utilizaban para el control de las mercancías que se comercializaban en aquel entonces, por las cuales se trasladaban impuestos. En México éstos impuestos y registros en papel siguieron utilizándose hasta la época del Porfiriato. Con la entrada en vigor el 1 de febrero de 1873 de la Ley del Timbre, comenzaron a aplicarse impuestos tanto para las actividades comerciales, como para el consumo, y a su vez se distribuían por toda la república estampillas fiscales, en las que solo se plasmaba la actividad comercial realizada y el consumo que se hubiere efectuado; esta modalidad desapareció en el año de 1979. (SAT & AMEXIPAC, 2015)

A finales de 1979 se publicó un nuevo reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria (en lo sucesivo SAT) en el que se promulgaron nuevas leyes como, la Ley del Impuestos al Valor Agregado (en lo sucesivo IVA), entre otras, donde la referencia primordial para esta etapa era el Registro Federal de Contribuyentes (en lo sucesivo RFC) y se anexarían los datos fiscales que integran una factura actualmente, así como también, el desglose de impuestos. (SAT & AMEXIPAC, 2015)

Por lo anterior, la autoridad decidió implementar el rol de un tercero en el proceso de facturación, en donde éstos, serían impresores certificados para otorgar el servicio de venta de formatos de comprobantes fiscales al público en general. Así mismo, se requería información y

documentación por parte de los contribuyentes que necesitaban facturar, los cuales tenían que entregar el documento original al cliente y la copia tenían que guardarla en contabilidad. Esto se convertiría en demasiado papel para la autoridad al momento de revisar o auditar a los negocios; tanto las empresas como los contribuyentes, tendrían que gastar en servicios de impresión, distribución y control de formas impresas, revisión, envío, verificación de requisitos, correcciones y reexpedición, así como el almacenamiento y organización de papel. (SAT & AMEXIPAC, 2015)

En el año 2004, el SAT desarrolló el esquema de Comprobante Fiscal Digital (en lo sucesivo CFD) como una alternativa al esquema de papel. Lo anterior convirtió a México en el segundo país del continente americano en desarrollar un modelo de facturación electrónica, esto con el fin de generar, procesar, transmitir y resguardar documentos o archivos electrónicos. De esta manera se tuvo que modificar el marco normativo para dar un inicio con bases bien establecidas en ley, desde la obligación de la emisión de facturas electrónicas, así como también los requisitos y especificaciones necesarias para dar comienzo a la utilización de los mismos, por parte de aquellos contribuyentes que contaban con la capacidad tecnológica para realizarlas (de manera conjunta las facturas impresas seguían utilizándose). (SAT & AMEXIPAC, 2015)

Más adelante, se integraron al proceso de facturación proveedores autorizados de CFD, que facilitan la emisión, al ofrecer servicios básicos de generación y llenado de archivos electrónicos; promoviendo el cumplimiento y fortaleciendo el esquema digital. Este cambio llamado “semiautomático” del proceso de comprobación fiscal, es de gran apoyo, ya que los folios de las facturas son administrados por el emisor y por el proveedor autorizado, y a su vez se redujo el registro de contribuyentes ficticios. (SAT & AMEXIPAC, 2015)

Con el objetivo de contar con un proceso de facturación totalmente automatizado y con los avances tecnológicos, en el año del 2011 se implementó una nueva forma de emitir comprobantes, llamado Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (en lo sucesivo CFDI), en el que solamente se necesita, Firma Electrónica Avanzada (en lo sucesivo FIEL), y el Certificado de Sello Digital (en lo sucesivo CSD); esta información brinda seguridad en las operaciones comerciales entre los contribuyentes y sus proveedores dejando un rastro fiscal para la autoridad, como elemento de los

ingresos y egresos de los diferentes negocios del país, ya sean entes públicos o privados. (SAT & AMEXIPAC, 2015)

Los cambios que han surgido por parte de los comprobantes fiscales son sin duda para encontrar un método eficaz; capaz de identificar las partes que intervienen (emisor y receptor), para el cumplimiento de sus obligaciones, con el fin de evitar el uso de documentos falsos; sin embargo, los contribuyentes continúan evadiendo a la autoridad sobre el cumplimiento de sus obligaciones en materia de comprobantes fiscales.

Las facturas apócrifas o también llamadas falsas, son los comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes, expedidas por contribuyentes fantasmas, para que los receptores las deduzcan en el Impuesto Sobre la Renta (en lo sucesivo ISR) y acrediten el IVA.

Así mismo, no localizar el origen de estas facturas falsas es un problema serio, ya que el SAT, en sus facultades de ente recaudatorio, se ha visto afectado por el uso de estos medios, por lo tanto, no se puede seguir teniendo estos problemas, ya que el sistema tributario mexicano gira alrededor de la emisión de un comprobante.

Con la Reforma Fiscal (en lo sucesivo RF) del año 2014, específicamente en el Código Fiscal de la Federación (en lo sucesivo CFF) con fundamento en el Artículo 69-B del mismo, se plasman los procesos, plazos, determinación de créditos fiscales y demás elementos, que deberán llevar a cabo los contribuyentes, cuando la autoridad detecte que están utilizando esos métodos ilegales. A su vez, los contribuyentes que no desvirtúen los hechos que les imputan, serán enlistados en una publicación del Diario Oficial de la Federación (en lo sucesivo DOF) y de la página del SAT.

Toda esta información, se encuentra ilustrada en términos generales en una de las publicaciones que realiza el Prontuario de Actualización Fiscal (en lo sucesivo PAF), el cual es un portal electrónico en el que se encuentra información fiscal, jurídica, de seguridad social y otras materias afines, permitiendo tener acceso inmediato a cientos de artículos preparados por especialistas reconocidos del país. Uno de estos artículos es el de, “Publicación de facturadoras,

según el artículo 69-B del CFF”, del año 2014, con la cual se analizará detalladamente cada aspecto que se relacione a este tema.

Por otro lado, el propósito de esta investigación consiste en analizar cuáles son los efectos y elementos del comportamiento de las facturas apócrifas y conocer de qué manera afectan al fisco; este tema genera discusión y controversia, por ser una actividad que se ha utilizado desde años atrás, y la autoridad, con la creación de la facturación electrónica, calculó que se extinguiría esta mala práctica. Sin embargo, la cuestión es que los contribuyentes continúan con esta conducta, por malas prácticas y por la carga administrativa que el fisco les transfiere, período tras período, sin dejar que los negocios y empresas crezcan de la manera en que deberían hacerlo. Ahora bien, los contribuyentes - ciudadanos no creen en el beneficio de pagar impuestos, ya que cuando no es claro para que se está utilizando, a quién beneficia, y para qué se aporta, se pierde totalmente el objeto que en teoría opera para el bien común.

Lo anterior genera un círculo vicioso, ya que los ciudadanos incumplen con la obligación tributaria, exigen la atención pero no participan (no se informan), y de esta manera la recaudación es baja y concentrada en sectores específicos; se realizan actos de corrupción e impunidad, por lo cual la autoridad incrementa la carga administrativa y la fiscalización (aumenta el costo de la administración tributaria), teniendo de esta manera espacio público deficiente, sin transparencia y sin contar con la rendición de cuentas, que en su caso corresponda.

Para el logro del trabajo terminal, el método de investigación que se aplica a la presente tesis es de corte cualitativo, ya que se describe de manera particular los efectos que conlleva el utilizar facturas apócrifas en el ámbito federal, a su vez, la importancia recae en las situaciones y experiencias que se están presentando en la actualidad y que tiendan a afectar la recaudación de impuestos, que se ve reflejado en los servicios e infraestructura con que cuenta el país; por ende, la relación que existe entre la presente investigación y los estudios similares se basará en las interacciones, opiniones y pensamientos que los estudiosos de la materia expresan de manera particular, emitiendo así un apoyo con cualidades que serán útiles para poder entender y analizar los problemas que ocasionan estas prácticas ilícitas de documentación falsa por parte de los contribuyentes ante el SAT.

## **Planteamiento del problema**

Esta investigación abarca una problemática a nivel federal, ya que los actos realizados por el uso de facturas apócrifas afectan al fisco en su facultad de recaudación, disminuyendo los impuestos que obtendrá, y a su vez, las consecuencias que deberán afrontar aquellos contribuyentes que simulan operaciones inexistentes por medio de la emisión y recepción de comprobantes apócrifos según sea el caso, con el fin de reducir la base gravable del impuesto y beneficiarse económicamente, por consiguiente, el presente estudio se elaborará para conocer realmente la gravedad que ocasiona este fenómeno y que repercute a sectores culturales, sociales, económicos y políticos.

Aunque con la RF del año 2014, en el que se modificaron y adhirieron ciertos aspectos en el CFF, específicamente en su artículo 69-B, está claramente estructurado para sancionar y neutralizar este tipo de actos ilícitos que realizan algunos contribuyentes del país.

Por lo antes expuesto, el presente trabajo se desarrolla bajo la siguiente pregunta de investigación: ¿Con la implementación del CFDI, la autoridad fiscal ha logrado disminuir completamente la emisión y recepción de comprobantes apócrifos?

## **Premisa**

Con la implementación del CFDI, la autoridad fiscal no ha logrado disminuir completamente la emisión y recepción de comprobantes apócrifos.

## **Objetivos**

### **Generales.**

El objetivo general de esta investigación es analizar y determinar si con la implementación del CFDI, la autoridad fiscal ha logrado detectar y disminuir el uso de comprobantes apócrifos, a través del apoyo de publicaciones y opiniones de profesionales en la materia, para conocer las consecuencias monetarias y legales que adquieren los contribuyentes, y los efectos en la recaudación de la autoridad fiscal.

### **Específicos.**

1. Analizar las leyes fiscales vigentes.
2. Precisar las consecuencias que adquieren los contribuyentes que utilicen comprobantes apócrifos.
3. Identificar las sanciones monetarias y problemas legales que causa este delito.
4. Analizar los efectos en la recaudación del SAT.
5. Determinar líneas de acción a seguir, para evitar el uso de comprobantes apócrifos.

## **Importancia del estudio**

El presente trabajo satisface una necesidad económica y también social a nivel nacional, al analizar los efectos que causan la expedición de facturas ficticias entre contribuyentes con el propósito de incrementar deducciones y, por ende, pagar menos impuestos.

En este trabajo se conocerán los efectos que primeramente, sufren quienes emitan y reciban facturas apócrifas, en segundo término, lo que deja de recaudar el SAT; por último, difundir el conocimiento sobre este tema a los demás profesionistas y contribuyentes.

Por lo anterior, se necesita conocer este tema para aportar conocimiento y llevar a cabo un análisis detallado y congruente de la situación que se está presentando en la actualidad, así como también, datos específicos de esta problemática que afectan al país.

Por consiguiente, a través de esta investigación se buscará aclarar si las alternativas o estrategias implementadas por la autoridad han funcionado y si han sido de apoyo para detectar y afrontar de manera rápida y eficaz, aquellos contribuyentes quienes aparentan contar con infraestructura, personal, maquinaria, activos, entre otras características, en el lugar de sus actividades.

Esta investigación ayudará para preaver e informar a tres partes relevantes que intervienen en este tema: el SAT, los contribuyentes que realizan este tipo de actividad ilícita y a los ciudadanos del país. Es necesario dejar claro que la palabra comprobante apócrifo es sinónimo de defraudación, de acuerdo a las diversas manifestaciones que tiene el mismo, ya que es un fenómeno del cual no está libre ninguna sociedad moderna. Todas las instituciones, independientemente si son grandes o pequeñas, públicas o privadas, locales o multinacionales, se ven afectadas por esta realidad que atenta gravemente contra el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley y pone en riesgo a los negocios. (Pamela Castellón & Juan D. Velásquez, 2011)

La evasión tributaria y la defraudación fiscal es un tema que ha sido una constante preocupación para la administración tributaria, en especial para aquellas que están en vías de

desarrollo. Si bien es cierto, los impuestos no son la única fuente de financiamiento de un gobierno, es un hecho que éstos marcan una señal muy importante respecto al compromiso y la eficacia con que el Estado puede ejecutar sus funciones, y condicionar el acceso a otras fuentes de ingresos. La utilización y venta de facturas falsas como mecanismo de evasión, es particularmente relevante, pues no sólo provoca una elusión de los impuestos, sino que, en la mayoría de los casos implica un delito tributario. Por otra parte, junto a la generación de una pérdida en la recaudación, se producen efectos económicos negativos en el resto de las empresas, por el hecho de generar una competencia desleal frente a aquellas empresas que cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias. (Pamela Castellón & Juan D. Velásquez, 2011)

Los cambios que ha sufrido el comprobante fiscal se debe a los esfuerzos de la administración tributaria por contar con un mecanismo eficaz que dé seguridad de las operaciones que se están realizando día con día, como parte de las actividades económicas y de esta manera identificar a sus partes que son: emisor y receptor, sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El fenómeno de las facturas apócrifas respecto a los impuestos que dice Pamela Castellón & Juan D. Velásquez (2011) menciona que:

El IVA se explica por la mecánica de determinación del impuesto. Cuando una empresa recibe una factura apócrifa aparenta con ello una compra que nunca existió, con lo que aumenta fraudulentamente su crédito fiscal y disminuye su pago de IVA. Asimismo se produce una disminución del pago en el ISR, debido al aumento de los costos y gastos declarados. La falsedad del documento puede ser “material”, si en él se han adulterado los elementos físicos que conforman la factura o “ideológica”, cuando la materialidad del documento no está alterada, pero las operaciones que en ella se consignan son adulteradas o inexistentes.

Para resolver lo anterior, lo ideal es que los contribuyentes busquen la asesoría profesional calificada, para la mejor toma de decisiones y evitar de esta manera el dejarse llevar por los medios corruptos que afectan al país. Lo anterior ayudará a los contribuyentes a estar correctamente informados sobre esta investigación, en la que se mostrarán análisis, estadísticas, cantidades,

fundamentos, jurisprudencias, sanciones y demás información, que será de gran apoyo para las personas que se encuentren en un caso concreto como este.

### **Delimitaciones del estudio**

Aunque el presente trabajo se realizará en la Ciudad de Ensenada, Baja California, la información reflejada será analizada a nivel nacional, ya que el contenido obtenido, solo se ha encontrado a través publicaciones de ámbito federal.

Se reflejará información precisa y actualizada sobre las diferentes fuentes de información secundarias que se han obtenido, que se encuentran establecidas tanto en la Constitución, Leyes, Reglamentos, SAT, publicaciones, entre otros, para una correcta presentación del tema.

Por otro lado, la búsqueda de información se ha visto limitada por no encontrar elementos básicos que se necesitan plasmar en la presente investigación (datos estadísticos, cantidades, etc.).

A su vez, la obtención de información por parte de libros o enciclopedias es nula, ya que no manejan fuentes de este tipo.

No se ha conseguido obtener información actualizada por parte de las oficinas de la Administración Local de Servicios al Contribuyente (en lo sucesivo ALSC), ubicadas en la Cd. de Ensenada.

# Capítulo 1

## Marco Teórico

### 1.1 Marco Conceptual

Dado que el desarrollo de esta investigación está enfocado directamente a la simulación de operaciones en relación con comprobantes o facturas apócrifas como análisis de las dimensiones e impacto en el ámbito económico y fiscal del país, será necesario plantear algunos aspectos y parámetros que sirvan de ejes conceptuales para que apoyen la lectura interpretativa de dicho estudio.

#### Comprobante o factura

Para empezar, se entenderá el concepto de comprobante o factura, del mismo modo en que es definido por: García S. P. Y. (2012) que dice:

Una factura es un documento que refleja la entrega de un producto o la provisión de servicios, junto a la fecha de devengo, además de indicar la cantidad a pagar como contraprestación; además, se encuentran los datos del expedidor y el destinatario, el detalle de los productos y servicios suministrados, los precios unitarios, los precios totales, los descuentos y los impuestos.

Se le considera como el justificante fiscal de la entrega de un producto o de la provisión de un servicio, que afecta al obligado tributario emisor (vendedor) y al obligado tributario receptor (comprador).

Por otro lado los autores Mora R. D. & Mora S. H. (2007) definen algunos conceptos que a continuación se mencionan:

#### Factura falsa

Documentos que frecuentemente son empleados para cometer irregularidades tributarias con el fin de evadir impuestos. Por esta razón no solamente se castigan ciertas conductas las cuales se utilizan como medio de comisión de un delito, sino también su

confección, venta o facilitación, para cometer o posibilitar la comisión de los delitos tributarios.

En este mismo orden de ideas, la importancia de las facturas es de gran relevancia, ya que son:

- Documentos que sirven de respaldo para los contribuyentes que pagan IVA, que lo utilizan para acreditar dicho impuesto y esta soportado para respaldar los actos que se realizaron.
- Documentos más fiscalizados y reglamentados por la autoridad, ya que permiten a través de su emisión, la falsificación o simulación; cometer grandes fraudes tributarios.

### Factura electrónica

La factura electrónica o comprobante electrónico es la representación informática de un documento tributario generado electrónicamente, que reemplaza al documento físico pero con idéntico valor legal a éste.

### Propósito de las facturas electrónicas

La importancia de implementar un sistema que permita operar con factura electrónica nace de la innegable necesidad de otorgar validez legal al ejemplar electrónico de los documentos tributarios de compra y venta, tales como facturas, notas de crédito, notas de débito, entre otros, ya que con ello se optimiza la operación de las empresas y la autoridad.

### Factura falsa

Las facturas falsas o comprobantes apócrifos, son documentos que frecuentemente son empleados para cometer irregularidades tributarias con el fin de evadir impuestos. Por esta razón no solamente se castigan ciertas conductas en las cuáles éstas se utilizan como medio de comisión de un delito, sino también su confección, venta o facilitación, para cometer o posibilitar la comisión de los delitos tributarios.

### Falsedad material

La falsedad material se produce cuando en el documento se han adulterado los elementos físicos que conforman la factura, esto es, cuando se produce una imitación de un modelo verdadero y legítimo, por ejemplo, cuando se hace una factura en una imprenta consignando un nombre, domicilio, RFC, numeración u otro dato o elemento esencial que no corresponda a la realidad.

### Falsedad ideológica

La falsedad ideológica se produce cuando, no estando alterada la materialidad del documento, las operaciones que en ella se consignan son falsas o no existentes. Normalmente ampara operaciones inexistentes u operaciones reales por montos o especies diferentes a las verdaderas.

### Características de facturas falsas

- Cuando los requisitos de fondo y forma de las facturas no se cumplen y su materialidad o contenido falta a la verdad, es decir, imita una factura autentica y es adulterada.
- Da cuenta de una operación inexistente.
- Contiene timbre falso.
- Es emitida por quien no tiene iniciación de actividades.
- Contiene RFC, nombre y domicilio de otra persona.

Se debe tener presente que dichas características están plenamente relacionadas con la clasificación de facturas falsas.

### Defraudación fiscal

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.

### Simulación de operaciones

La simulación se da cuando un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes a pesar de no contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa

o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes; o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, lo que origina la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

## **1.2 Marco Histórico**

Los antecedentes de los comprobantes fiscales o facturas se encuentran publicados en un estudio realizado en conjunto por el SAT y la Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación (en lo sucesivo AMEXIPAC) en el año de 2015, en un artículo llamado La Nueva Administración Tributaria en México: El ADN Digital, el cual se habla de cómo ha evolucionado las facturas en nuestro país, desde la época de la Colonia hasta la actualidad; por ello se menciona lo siguiente:

La emisión de comprobantes fiscales, hoy conocidos como CFDI, que adquiere cada vez mayor importancia, pues se configura como un eficaz insumo de información para los procesos y funciones de la administración tributaria, así como un instrumento de control y de registro de los gastos y de los ingresos de los contribuyentes, a la vez que brinda seguridad en la transacciones efectuadas. La emisión de CFDI es una característica propia de la modernidad y del uso de las tecnologías, no siempre fue así, ya que el origen se remonta a la emisión de comprobantes en papel que amparaban operaciones mercantiles.

En el siglo XVII la recaudación pasaba por una serie de figuras, desde indígenas hasta autoridades novohispanas. Estas autoridades, a su vez, entregaban los tributos a funcionarios españoles, corregidores, alcaldes mayores o subdelegados, algunas veces directamente a los funcionarios de la Real Hacienda.

Formas de recibos impresos o manuscritos eran emitidas con el nombre del pagador, la fecha y la firma del gobernador. Este tipo de recibos comenzaron a emplearse también para llevar el control de las mercancías comerciadas y el traslado de impuestos, denominados alcabalas, que fueron exigibles desde 1563, aunque sólo en algunos distritos.

Las reformas borbónicas de 1700, introducidas por los Borbones en el territorio de la Nueva España, tuvieron como efecto la regulación y ampliación de los impuestos sobre el comercio; los más importantes eran los conocidos como alcabalas. La alcabala se cobraba por una amplia mayoría de transacciones mercantiles, parecido a nuestro moderno impuesto sobre el valor agregado y para ello se registraban las transacciones comerciales en los denominados libros de cuentas de alcabalas.

Así, se aprecia el impuesto sobre alcabalas como la medida fiscal que hizo necesaria la creación del comprobante fiscal, cuya naturaleza comercial tiene vigencia hasta nuestros días. Un claro ejemplo del uso de la factura para efectos de la aplicación de dicho impuesto data de enero de 1779:

“Nos hacemos cargo de 30 pesos y tomines, 3 granos que pagó Don Francisco Cabezón, por el expresado Real derecho de Alcabala sobre el principal de 513 pesos en que se aforaron 3 cajones de efectos de China, que recibió con el conductor Juan García, como consta de una guía (antecedente de la actual carta porte) y factura que bajo de este número presentamos”.

A fines del siglo XVIII, alcabalas y pulques (impuesto cobrado sobre bebidas alcohólicas) producían en conjunto 24% del total de impuestos recaudados en el virreinato. Estos impuestos y registros siguieron empleándose hasta la época del Porfiriato.

Con la Ley del Timbre, del 1 de febrero de 1873, comenzaron a tasarse con estos impuestos las actividades comerciales y el consumo; su fundamento fue que los recursos necesarios para sostener el aumento del gasto federal debían provenir de la expansión del consumo, el cual medía indirectamente el incremento de los ingresos.

El jefe administrativo en la Ciudad de México distribuía las estampillas fiscales a los estados y territorios, los cuales a su vez los repartían a sus respectivas ciudades y poblaciones importantes donde localmente se sobreimprimían con el nombre del lugar.

La ley facultaba a la autoridad hacendaria a revisar la documentación de los causantes para comprobar la veracidad de las operaciones reportadas. El control de este procedimiento estaba a

cargo del servicio de inspección de la Secretaría de Hacienda. El Administrador del Timbre autorizaba la inspección y debía cuidar que el inspector se acompañara de un testigo. A continuación, el visitador requería al interesado por la exhibición de lo siguiente: el libro talonario de ventas, el de facturas y los comprobantes de caja, pudiendo requerir otros documentos más. Seguidamente, el inspector comparaba el valor de las estampillas empleadas en el bimestre con el arrojado por los libros del establecimiento, respecto de las ventas verificadas en el mismo periodo.

Los siguientes son ejemplos de comprobantes fiscales empleados desde 1873 hasta la desaparición del impuesto del timbre en 1979, estos comprobantes no desglosaban la información fiscal de los causantes o contribuyentes, sólo daban cuenta de la actividad comercial realizada y consumo registrado.

Estas formas de comprobante fiscal prevalecen hasta 1979. El 31 de diciembre de 1979 se publicó un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (en lo sucesivo SHCP), se promulgaron nuevas leyes, tales como las reformas a la Ley General de Instituciones de Crédito (en lo sucesivo LIC) y Organizaciones Auxiliares y la del IVA, entre otros. La base conceptual y el marco de referencia de esa etapa de la administración tributaria era el RFC; comprendía desde la identificación y el registro hasta el logro del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A partir de ese momento se da el gran cambio de una “administración por impuestos” a una “administración por funciones”, con base en lo que se denominó “Modelo Integral de Recaudación”. Esta reforma marca el cambio en los formatos de los comprobantes fiscales, con los requisitos que conocemos actualmente y el desglose de impuestos.

La evolución del comprobante fiscal se debe a los esfuerzos de la administración tributaria por contar con un mecanismo fehaciente que dé cuenta de las operaciones que, en el día a día, se realizan como parte de las actividades económicas e identifique a sus actores (emisor y receptor) con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La figura del comprobante fiscal surge en las disposiciones fiscales como un mecanismo de control que proporcionaría elementos para la vigilancia del cumplimiento. Su origen se encuentra en la emisión de documentos que formaban parte de las operaciones mercantiles o la prestación de un servicio, como la factura comercial, adoptada en el derecho tributario con requisitos fiscales y la finalidad de que sirviera para la verificación de gastos e ingresos que manifestaban los contribuyentes.

Sin embargo, la factura comercial por sí misma no era signo de garantía, ya que podía ser utilizada como comprobante de gastos en un sinnúmero de operaciones, lo que ponía en desventaja a la autoridad recaudadora al no contar con elementos confiables que identificaran el incumplimiento; esta situación de bajo riesgo para la aplicación de sanciones fue vista por algunos contribuyentes como una oportunidad para comprar facturas, con registros y nombres de emisores falsos, lo que fiscalmente se conoce como simulación de operaciones, situación que dañaba la economía nacional y repercutía en grandes montos de saldos a favor.

Con la finalidad de generar mayor percepción de riesgo entre los contribuyentes, en cada ejercicio se iban incrementando los requisitos fiscales; esta medida, lejos de simplificar la emisión de los comprobantes fiscales, propició el aumento de facturas apócrifas y una mayor dificultad para la autoridad en las tareas de inspección y fiscalización.

### **1.2.1 El rol del tercero, el impresor de facturas (esquema de papel)**

Sin necesidad de acudir a una evaluación profunda se podía advertir que había mucho que hacer en materia de comprobantes fiscales, se necesitaban dispositivos de control que vincularan su emisión con un acto de aprobación de la autoridad, por lo que se planteó la necesidad de involucrar a un tercero en el proceso de facturación, que participara en el control de las facturas que se expedían. En este sentido, se concertó con el sector de contribuyentes dedicados a la impresión de formas para que a través de una autorización de la administración tributaria y cumpliendo algunos requisitos de carácter fiscal, los impresores otorgaran el servicio de venta de formatos de comprobantes fiscales.

A dichos comprobantes se les asignaba un folio previamente solicitado por el impresor. La asignación de folios se realizaba a través de un sistema electrónico al que se denominó Sistema Integral de Comprobantes Fiscales.

El impresor autorizado entregaba semestralmente un reporte de los folios impresos por contribuyente y, a su vez, el contribuyente emisor tenía que informar qué folios había utilizado y cuáles había cancelado.

Indudablemente esto se convertía en cantidades enormes de papel que la autoridad hacendaria tenía que estar administrando, además de resolver las dificultades de operación para la autorización de los impresores, para el control de folios y para las revisiones de la autoridad en las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Entre los requisitos que tenía que acreditar el impresor se encuentran los siguientes:

- a) Presentar solicitud a la autoridad fiscal.
- b) Estar al corriente de sus obligaciones fiscales y pagar sus impuestos en la actividad empresarial.
- c) Demostrar que contaba con la maquinaria, equipo necesario para la impresión de los comprobantes y el equipo de cómputo para la utilización del sistema de control de impresores autorizados, mediante copia certificada del documento que amparaba su propiedad o legítima posesión.

Además, debían declarar bajo protesta de decir verdad que contaban con cuenta de acceso a internet y que la maquinaria y equipo de impresión se encontraba en el domicilio fiscal en el que se realizaba la impresión de los comprobantes fiscales.

En cuanto a la emisión de los comprobantes, existían grandes dificultades; lo primero que tenía que hacer el contribuyente era acudir con un impresor autorizado y solicitar la elaboración de facturas (comprobantes fiscales), para lo cual debía entregarle la siguiente información y documentación:

- Nombre. Si se trataba de persona moral tenía que entregar poder notarial y documentos que acreditaran la personalidad del representante legal.
- Registro de contribuyentes.
- Domicilio.
- La imagen de su Cédula de Identificación Fiscal.
- Solicitud firmada por él o por su representante legal de cada pedido de impresión de comprobantes, en la que bajo protesta de decir verdad declarara lo siguiente:
  - a) Nombre, denominación o razón social.
  - b) Domicilio fiscal del contribuyente.
  - c) Fecha de solicitud.
  - d) Serie (en caso de ser serie única debía indicarlo expresamente).
  - e) Número de folios que corresponderían a los comprobantes que solicitaba y, en su caso, el domicilio del establecimiento o establecimientos a los que corresponderían.
  - f) Los números de folio de los comprobantes no utilizados y cancelados por término de vigencia de la partida anterior impresa.
- Copia de su identificación.

En el momento de la operación que daba origen a la factura, el emisor tenía que entregar una impresión original al receptor (adquirente del servicio o producto) y guardar una copia, que debía archivar como parte de su contabilidad y para posibles revisiones de la autoridad.

En la última fase de los comprobantes fiscales en papel, los requisitos eran tan vastos que sólo un experto en la materia podía definir si era fiscalmente deducible el comprobante. Entre los requisitos de los comprobantes fiscales, se pueden mencionar los siguientes:

1. El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC emisor. Si se tenía más de un local o establecimiento se debía señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expedían los comprobantes.
2. Contener impreso el número de folio y número de aprobación del SAT.
3. Lugar y fecha de expedición.
4. Clave del RFC de la persona a favor de quien se expedía.

5. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparaba.
6. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o en letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales debían trasladarse, en su caso.
7. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, en ventas de primera mano de mercancías de importación.
8. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
9. Vigencia del comprobante.

Basta con describir la complejidad de los requisitos tan sólo en lo que se refiere a la impresión de la Cédula de Identificación Fiscal, que debía estar impresa, con ciertas características, en los comprobantes; por ejemplo, ser reproducida en 2.75 cm por 5 cm. Con una resolución de 133 líneas / 1200 dpi; sobre la impresión de la cédula no se podía efectuar anotación alguna que impidiera su lectura.

El proceso de comprobación fiscal en nuestro país estaba sustentado por el uso de papel impreso y las empresas y contribuyentes invertían parte de sus recursos en los servicios de impresión, distribución y control de formas impresas, revisión, envío, verificación de requisitos, correcciones y reexpedición, así como el almacenamiento y organización del papel.

Durante muchos años, la impresión de facturas y comprobantes fiscales era la forma de tener un mejor control de los gastos hechos por los contribuyentes, pero también traía complejidades: representaba un gran gasto en impresiones, generaba infinidad de archivos físicos y se prestaba a malas prácticas que se reflejaban en fraudes al fisco local y federal.

### **1.2.2 Inicio de la modernización**

En el SAT seguía prevaleciendo la idea de transformar los trámites vinculados a los comprobantes fiscales, tanto para los impresores como para los contribuyentes, al mismo tiempo que se estaba gestando en la institución una transformación de fondo que involucraba modernizar los sistemas y servicios aprovechando las ventajas que ofrecía la tecnología.

Así, se inicia una nueva etapa en el proceso de facturación y se prevé la utilización de la tecnología para simplificarlo. En el SAT se integró un grupo de trabajo interdisciplinario, normativo y desarrollador de soluciones tecnológicas dedicado a impulsar el Programa de Modernización de la Comprobación Fiscal, cuyo propósito consistía en generar, procesar, transmitir y resguardar documentos fiscales digitales; es decir, archivos electrónicos.

La tarea se presentaba complicada pues aparte de lo que implicaba el desarrollo tecnológico había que adecuar el marco normativo para establecer la obligación de emisión de comprobantes digitales, definir los requisitos, estándares y especificaciones técnicas, para dar inicio a la utilización de los comprobantes fiscales digitales.

El esquema de comprobación fiscal cambió radicalmente en cuanto a su concepto y, a efecto de que los contribuyentes se familiarizaran con su uso y adoptaran los nuevos esquemas, se planeó un proceso paulatino de aplicación escalonada, estableciéndose en una primera etapa.

En enero de 2004, se implementó el esquema del CFD. En mayo del mismo año 2004 se definieron los estándares técnicos para el CFD.

Para emitir comprobantes fiscales digitales, el contribuyente debía contar con los siguientes insumos:

- FIEL.

Con la FIEL se solicitaban, en línea en el portal de internet del SAT, las series y folios a registrar en los comprobantes fiscales.

- CSD.

El CSD se obtiene en el portal de internet de SAT. Los CSD son firmas electrónicas de uso específico, reconocidos para firmar o sellar CFD.

El contribuyente podía emitir comprobantes fiscales con sus propios medios; es decir, disponer de un servicio electrónico en el que elaborara los documentos digitales (archivos XML), asignara folios, sellara con sus certificados de sello digital y elaborara el reporte mensual de los folios utilizados, siendo el propio contribuyente responsable de la operación y administración del

sistema. El sistema electrónico del contribuyente debía registrar electrónica y automáticamente la fecha y hora (minuto y segundo) de la elaboración del comprobante, impedir la duplicidad y garantizar que el número de aprobación, año de solicitud, folios y series, en su caso, correspondieran a los otorgados por la administración tributaria.

Una vez elaborado un archivo XML (archivo que respalda el comprobante) era firmado por el contribuyente con su CSD y puesto a disposición del receptor, o bien entregado en una representación impresa en papel.

Durante esta etapa el contribuyente recurría a soluciones tecnológicas existentes en el mercado, que lo auxiliaban en la elaboración de sus facturas electrónicas, sin embargo estos servicios no estaban vinculados de manera directa con el SAT, y eran pocas las opciones tecnológicas con las que contaba para cumplir con la obligación tecnológicamente. Ante esta situación, la posibilidad de expedir facturas electrónicas era endeble, por lo que de manera conjunta convivieron la impresión en papel de manera tradicional y la expedición de facturas electrónicas sólo para quienes contaban con la capacidad tecnológica para hacerlo.

Posteriormente, se incorporó la figura del Proveedor Autorizado de Comprobantes Fiscales Digitales (en lo sucesivo PACFD), cuya finalidad fue ofrecer servicios que facilitaran la expedición de las facturas electrónicas, estos proveedores actualmente son empresas dedicadas a ofrecer soluciones tecnológicas y han resultado de gran utilidad para familiarizar a los contribuyentes en el uso de los medios tecnológicos.

El propósito de los proveedores en esta etapa fue la administración de los comprobantes que el SAT asignaba así como la elaboración del reporte de los folios utilizados.

Los proveedores autorizados, a efecto de otorgar certeza jurídica y reserva de la información del contribuyente, debían garantizar que contaban con la infraestructura tecnológica necesaria para generar los comprobantes fiscales digitales, controlar los folios y administrar los certificados de sello digital, conservar copia de los comprobantes y proporcionar las herramientas

para su consulta y manejo, así como entregar al contribuyente el reporte mensual para su envío al SAT y poner a su disposición el archivo electrónico para su conservación y entrega al receptor.

La incorporación de esta figura al proceso de comprobación facilitó la emisión de comprobantes fiscales digitales a los contribuyentes con poca capacidad de administración tecnológica y favoreció que la información que proporcionó el contribuyente.

Esta fase de la evolución del proceso de comprobación fiscal puede denominarse semiautomática, pues los folios seguían siendo administrados por el contribuyente emisor y, en su caso, a través de los proveedores autorizados. La autoridad fiscal podía disponer de la información de los comprobantes al final del mes, con el envío de la información (reportes de folios) en archivos electrónicos, que el contribuyente enviaba a través de internet al SAT.

Asimismo, redujo el margen de emisión de comprobantes con registros de contribuyentes ficticios, al poderse validar los registros de los contribuyentes obligados en un archivo electrónico con información de sus certificados conforme al régimen aplicable para la emisión de comprobantes fiscales digitales.

Aún con las limitaciones que mostraba el esquema semiautomático los avances eran significativos, pues la conversión de papel a archivo electrónico favoreció la asignación de atributos de seguridad, que los comprobantes en papel no podían ofrecer a los contribuyentes; en este sentido, el comprobante fiscal en archivo electrónico tiene las siguientes características:

- **Íntegro.** La información en el comprobante está protegida, y no puede manipularse ni modificarse sin que se descubra.
- **Auténtico.** La identidad del emisor del comprobante puede verificarse.
- **No repudio.** El contribuyente que emita un CFD no puede negar haberlo generado.
- **Único.** Por el folio, número de aprobación y CSD.

A su vez, se establecieron nuevos criterios para robustecer el esquema de comprobación fiscal digital:

- Se hace obligatorio el uso de firma electrónica avanzada para los nuevos esquemas de facturación, ya sea en forma digital o impresa.
- Se fortalece la factura electrónica.
- Se estableció que el comprobante fiscal digital tuviera los mismos efectos y alcances que un comprobante impreso.

Esta fase en la evolución del proceso de comprobación fiscal abarcó prácticamente de 2005 a 2013, alternada con el esquema de comprobación en papel, al cual se le hicieron algunas mejoras aunque sin cambiar de manera sustancial. A partir de 2011 se incorporó una figura a los comprobantes fiscales en papel, los cuales podían seguir siendo impresos pero con un código de barras bidimensionales gracias al cual podían verificarse los datos del emisor y de la aprobación de folios, así los contribuyentes podían tener certeza sobre la autenticidad y seguridad del comprobante.

### **1.2.3 El paso hacia la factura por internet**

El camino ya estaba trazado y la administración tributaria aún tenía problemas que resolver para lograr que los comprobantes fiscales se convirtieran en un eficiente mecanismo de percepción de riesgo, ya que con el esquema de comprobación digital la autoridad sólo podía verificar que estuvieran asociados a la aprobación de folios. Sin embargo, este esquema dejaba rastros tecnológicos para el seguimiento y la inspección de comprobantes apócrifos o de simulación de operaciones en un mediano plazo.

Con la finalidad de contar con un proceso de facturación totalmente automatizado, en 2009 se retomaron los trabajos interdisciplinarios para planear y diseñar el nuevo alcance de la factura electrónica, aprovechando los avances que en materia de transmisión de datos y seguridad de la información se gestaban. El resultado de estos trabajos propició que en 2011 se instaurara una nueva forma de emitir comprobantes fiscales. El esquema trajo cambios significativos, aunque conservó algunos rasgos de la operación del CFD, como reducir el número de requisitos fiscales,

dispersos en varias leyes, y dio pie a la eliminación de 132; sólo quedaron 27 requisitos obligatorios.

Si bien esta iniciativa ya había comenzado en otros países, en México este modelo, tuvo que contemplar y adecuar los elementos que le permitirían incrementar el uso de la factura en formato digital.

Los insumos que necesita el contribuyente para emitir facturas electrónicas, son los siguientes:

1. Contar con FIEL.
2. Contar con CSD.
3. En su caso, contratar a un PACFD, o generar, sellar y timbrar los Comprobantes Fiscales por Internet con la herramienta gratuita del SAT.
4. Contar con una aplicación de generación de archivos XML; es decir, un sistema electrónico para emitir facturas electrónicas por internet.

Los pasos para emitir facturas electrónicas muy sencillos: si el contribuyente decide emitir los comprobantes con la herramienta gratuita del SAT sólo debe generar el archivo XML, registrar el contenido y los datos que solicitan las disposiciones fiscales, sellar el archivo con CSD y remitirlo al SAT para la validación de requisitos y especificaciones técnicas, asignación de folio y sellado con el certificado de la institución.

En caso de que contrate los servicios de un proveedor autorizado sólo debe enviarle el archivo XML con su sello, para que el proveedor valide, asigne el folio y selle con CSD del SAT.

Estas operaciones brindan certeza en las operaciones comerciales entre los contribuyentes y sus proveedores, dejando un rastro fiscal para el SAT, como un elemento de auditoría de los ingresos y las deducciones de los diferentes agentes económicos del país, sean públicos o privados.

Entre los elementos que son clave para la adopción del esquema destacan:

1. La definición de un estándar en XML, que permite asegurar la información fiscal del contribuyente, la cual puede ser interpretada por sistemas sin ser operados ni supervisados por personas. Esto permite realizar fácilmente validaciones de cada uno de los campos del estándar.
2. El uso de certificados de los contribuyentes brinda seguridad de la información que ampara cada uno de los comprobantes emitidos en este esquema y evita su repudio, toda vez que hace constar que quien lo emite es el titular del certificado.

Lo anterior se plasma en los antecedentes que diferencian la presente investigación; hasta hace unos años, las comunicaciones en papel eran la única manera de establecer comunicaciones oficiales y un documento firmado era garantía de legalidad. También la firma autógrafa era la única forma de comprobar jurídicamente la responsabilidad de un servidor público y que el papel era un método probado para resguardar la legitimidad de las transacciones. Sin embargo, el uso del papel trae consigo algunos inconvenientes tales como falsificaciones, altos costos de papelería y fotocopiado, mensajería espacio físico para su archivo, etc.

Las nuevas tecnologías han permitido que el intercambio de información a través de papel, sea sustituido por el de documentos electrónicos, derivado de lo anterior, el uso de estos medios electrónicos sustituyó la documentación impresa para poder agilizar trámites.

En México la factura electrónica comprueba la realización de una transacción comercial; se caracteriza por ser una forma de gestión informática que permite garantizar la autenticidad e integridad de un documento, siendo generada, transmitida y resguardada utilizando los medios electrónicos de acuerdo a los lineamientos definidos por el SAT.

La historia de la factura electrónica en México, tiene ya mucho tiempo, derivado del esfuerzo de personas y organismos que deseaban su aplicación en nuestro país. Desde 1997 la iniciativa privada, previniendo la necesidad de una factura electrónica, se fue en busca de un esquema legal que permitiera su uso, para lo cual se instituyó un comité de factura electrónica

formado por alrededor de 45 empresas integradas a la Asociación Mexicana de Comercio Electrónico (en lo sucesivo AMECE).

El AMECE diseñó un modelo y varias pruebas piloto, aplicables a la realidad que se buscaba. Ese trabajo permitió identificar los requerimientos de modificaciones a las leyes para establecer un marco jurídico, que llevara la implementación de la factura digital. Fue en mayo de 2004, cuando el SAT aprobó la factura electrónica como un medio de comprobación fiscal.

Cabe recordar que a partir del ejercicio fiscal 2004 se hizo una adición al artículo 29 del CFF, a través de la cual se estableció la emisión de CFD como un esquema opcional para aquellos contribuyentes que contaran con un certificado de FIEL y además llevaran su contabilidad en sistema electrónico, aún cuando inició a operar hasta el 2005.

Además, en la reforma del CFF del 28 de junio de 2006 se establecieron las bases de regulación para la prestación de servicios de emisión y envío de CFD. Con esa reforma y con la publicación de las reglas especificadas en la Resolución Miscelánea Fiscal (en lo sucesivo RMF) el SAT anunció como opción tres formas de emitir CFDI, las cuales se encuentran vigentes al día de hoy:

1. Facturación por medios.
2. Facturación por medio de un proveedor autorizado por el SAT para la emisión de CFD. 5579 1000 7730 5587 SANTANDER
3. Facturación por medio de la aplicación gratuita del SAT.

Es en el paquete de reformas al CFF 2010, aprobado y publicado por DOF el 07 de diciembre de 2009, en el que se incluye como obligatoria la emisión de la factura electrónica.

El 01 de mayo de 2009, de acuerdo con la RMF publicada en el año 2008, desapareció la figura fiscal del auto impresor, la cual consistía en controlar los folios electrónicamente desde el sistema de facturación.

Con las reformas a los artículos 29 y 29-A del CFF, se dispone que a partir del 1 de enero de 2011 se inicie de manera paulatina el uso generalizado de la facturación electrónica, con el fin de fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamiento manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos.

### **1.3 Marco legal**

De acuerdo a los sustentos legales que se encuentran plasmados en las diferentes leyes mexicanas, desde la Constitución hasta Reglamentos, éstos deben tomarse en cuenta para no infringir las leyes tanto nacionales e internacionales, a continuación se hace referencia de algunas de esas leyes, en las que se encuentran las bases teóricas de algunos aspectos que se relacionan con la simulación de operaciones de los comprobantes apócrifos.

#### **1.3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en lo sucesivo CPEUM) expresamente en su Art.31 Fracc. IV describe lo siguiente: “ es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del DF o del estado o municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” de ahí que surja uno de los motivos primordiales en la razón de ser de los comprobantes fiscales, e indicando una forma de llevar un justo cálculo de las contribuciones, obligando tanto a dar como a recibir dichos comprobantes, motivando a las leyes y demás ordenamientos fiscales a crear un alto número de disposiciones encaminadas a regularlos. De acuerdo a las disposiciones contenidas en los diversos ordenamientos legales, en relación con los medios electrónicos de comprobación fiscal y la FIEL, se tiene:

#### **1.3.2 Código Civil Federal**

El Código Civil Federal (en lo sucesivo CCF) establece en su Art.1803 que un contrato puede ser expreso o tácito, al referirse a expreso se hace mención a la voluntad manifestada

verbalmente, por escrito, por medio electrónico, óptico u cualquier otro signo inequívoco. Y es tácito cuando resultara de hechos o actos que presuntamente ocurren, excepto en el caso de que la ley obligue a realizarlos por escrito. Posteriormente en su Art.1811 indica que cuando se es propuesta y aceptada la utilización de medios electrónicos, ópticos o cualquier tecnología no se requiere por escrito la autorización de los interesados para que surta efectos. En el Art.1834 se menciona que cuando la formalidad se exija por escrito los documentos se deberán firmar por los interesados que se encuentran obligados y si alguno no sabe firmar contendrá su huella digital para indicar su conformidad. Otra parte importante es lo que se menciona en el Art.1834-bis del CCF el cual manifiesta que se ha de considerar cumplido el párrafo anterior cuando se utilice algún medio electrónico u otra tecnología siempre que la información generada sea íntegra y atribuible a las personas obligadas.

### **1.3.3 Código de Comercio**

El Código de Comercio (en los sucesivo CC) también se hace presente en tan complejo modelo, pues regular los convenios y contratos mercantiles por medios electrónicos es una parte primordial en el proceso de la facturación electrónica, y en su Art. 80 señala que dichos contratos quedaran perfeccionados desde el momento que se recibe la aceptación de la propuesta o sus condiciones. Así mismo se señala en los Art.89 al 114 del CC, los cuales son una parte fundamental con el comercio electrónico lo siguiente:

1. El CC en su título II “de comercio electrónico”, se regirá en toda la república mexicana en asuntos de orden comercial, sin perjuicio de lo dispuesto de los tratados internacionales de los que México forma parte.

Asimismo se menciona que las actividades reguladas por este título se someterán en su interpretación a los principios de neutralidad tecnológica, autonomía de la voluntad, compatibilidad internacional y equivalencia funcional del mensaje de datos en relación con la información documentada en medios no electrónicos y de la FIEL con la firma autógrafa.

2. No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a cualquier información que se encuentre en un mensaje de datos.

3. Se presume que el mensaje de datos proviene del emisor si ha sido enviado con todos los señalamientos que le corresponden y sus claves.
4. Cada mensaje de datos es un mensaje diferente no se debe trabajar por duplicado.
5. El mensaje debe ser accesible para su posterior consulta, tanto para el ser humano como para su procesamiento informático. También se refiere a la noción de “ulterior consulta” que no es más que un término que se encuentra mediando entre una definición demasiado estricta que sugiere durabilidad o inalterabilidad u otra definición demasiado subjetiva refiriendo a legibilidad o inteligibilidad.
6. Si la ley solicita que la información sea presentada, quedará satisfecha respecto a un mensaje de datos.

En general el CC regula el comercio electrónico en general, así como la utilización de la FIEL y los servicios de certificación, esencialmente con la finalidad de llevar a cabo un buen proceso de facturación. En este caso el CC está sujeto a la ley modelo de comercio electrónico que tiene como finalidad uniformar los criterios a utilizar de aquellos países que desean formar parte del comercio electrónico, así dichos países modifican sus leyes respectivas con la finalidad de incluirse en los estándares internacionales.

### **1.3.4 Código Federal de Procedimientos Civiles**

El Código Federal de Procedimientos Civiles (en lo sucesivo CFPC) en su Art.210-A reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología

Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere el párrafo anterior, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.

Cuando la ley requiera que un documento sea conservado y presentado en su forma original, ese requisito quedará satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada,

recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se ha mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y ésta pueda ser accesible para su consulta.

### **1.3.5 Ley Federal de Protección al Consumidor**

La Ley Federal de Protección al Consumidor (en lo sucesivo LFPC) incluyó la protección al consumidor por todas aquellas operaciones realizadas a través de medios electrónicos. Anteriormente los comerciantes no podían facturar por medios electrónicos porque la autoridad fiscal no lo aceptaba, sin embargo en la actualidad esto es posible hacerlo en virtud de las nuevas reformas fiscales que le han dado un giro total al comercio electrónico.

### **1.3.6 Código Fiscal de la Federación**

El CFF marca el fundamento legal específicamente en su Artículo 69-B, el cual fue publicado en el DOF el 09 de diciembre del 2013, que entró en vigor el 01 de enero del 2014, en el que se faculta a las autoridades fiscales a presumir la inexistencia o simulación de operaciones soportadas en comprobantes fiscales, derivado del constante tráfico de comprobantes y las malas prácticas que realizan los contribuyentes para disminuir su carga tributaria.

Basado en lo que dicta la ley se menciona lo siguiente:

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

*En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del SAT, así como mediante publicación en el DOF, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la*

*documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.*

*Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el DOF y en la página de internet del SAT, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.*

*Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.*

*Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.*

*En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.*

Lo anterior es a juicio de la autoridad, por ende, se da la oportunidad a los particulares en la vía administrativa de realizar una aclaración prevista en la misma disposición para demostrar la existencia de las operaciones que se amparan en los comprobantes presumiblemente apócrifos, de lo contrario, la autoridad publicará un listado de los contribuyentes que estén realizando operaciones inexistentes, dejando sin efectos los comprobantes emitidos por los contribuyentes que se encuentren en dicho listado, independientemente de las sanciones penales que se deriven por la comisión del delito de defraudación fiscal.

En el CFF en el Art.17-D define al documento digital como “todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología”.

Asimismo se define el concepto de sello digital en el Art.17-E del CFF como “el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable a la FIEL”.

El CFF en su Art.29 indica la obligación de los contribuyentes de emitir comprobantes fiscales. Posteriormente en su Art. 29-A hace mención a los requisitos de los comprobantes fiscales.

### **1.3.7 Reglamento del Código Fiscal de la Federación**

En su Art. 42 y 44 hace referencia a las formas de utilizar los CFD y al mismo tiempo algunas reglas de uso, que se tratarán cuando se hable de los CFD.

#### *Regla 1.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal*

Para efectos de realizar las aclaraciones correspondientes los contribuyentes contarán con un plazo de 15 días hábiles posteriores a la fecha de notificación del oficio donde se informe al contribuyente que se encuentra en tal situación, para proceder a manifestar lo que a su derecho convenga. La regla 1.4 de la quinta modificación de la RMF 2015 prevé el procedimiento para

desvirtuar los hechos manifestados en la presunción. Tanto la notificación del oficio de presunción como la aclaración que realicen los contribuyentes se harán por medio del buzón tributario.

Dicha regla plasma lo siguiente:

*Presunción de operaciones inexistentes o simuladas y procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron dicha presunción*

*1.4. Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación.*

*Asimismo, la autoridad fiscal emitirá los oficios que contengan la relación de los contribuyentes que presuntamente se ubicaron en los supuestos previstos en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, a fin de que sean notificados a través del Portal del SAT y en el DOF, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado artículo.*

*Los contribuyentes podrán manifestar a través del buzón tributario dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF “Información y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del CFF”, contenida en el Anexo 1-A.*

*Los contribuyentes podrán solicitar, por única ocasión, una prórroga de diez días al plazo previsto en el artículo 69-B, segundo párrafo del CFF para aportar la información y documentación a que se refiere el citado párrafo, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro del plazo que dicho precepto legal establece.*

*Independientemente de la prórroga señalada en el párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá efectuar el requerimiento previsto en el artículo 70 del Reglamento del CFF, por lo cual, la información y documentación aportada será valorada por la autoridad fiscal dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir de que ésta se haya aportado, o bien de que se haya atendido el requerimiento.*

*Una vez realizado lo anterior, la autoridad emitirá la resolución a que hace referencia el artículo 69-B, tercer párrafo del CFF, misma que se deberá notificar dentro de un plazo máximo de treinta días siguientes a aquél en que se haya aportado la información y documentación o bien se haya atendido el requerimiento. Transcurridos treinta días posteriores a dicha notificación, la autoridad publicará un listado en el DOF y en el Portal del SAT, de los contribuyentes que desvirtuaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas a que se refiere el primer párrafo del citado artículo.*

La Revista Online E-PAF del 22 de diciembre de 2015 dice que de acuerdo a la ficha 156/CFF, la información que deberá contener es la siguiente:

1. Deberán presentarlo las personas físicas y morales que se ubiquen en lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF.
2. Presentarlo a través de la página de internet del SAT, o en su caso, en las oficinas de la autoridad que suscribió el oficio de presunción.
3. Los documentos que se obtienen son un acuse de promoción y un escrito libre sellado como acuse de recibo.
4. Se presenta dentro del plazo de quince días contados a partir de las notificaciones que se haya efectuados, es decir, a través de Buzón Tributario del contribuyente (en su caso, notificación personal) o de la publicación del DOF.
5. Los requisitos son un escrito libre en que manifieste bajo protesta de decir verdad, que los hechos que conoció la autoridad fiscal no son ciertos, y también, que la relación y respaldo de la documentación e información con la que desvirtúe que emitió comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes

Es importante que los contribuyentes conozcan cómo ejercer sus derechos como pagador de impuestos, y específicamente en este caso saber qué hacer en caso de que la autoridad les realice el procedimiento de presunción de operaciones.

### *Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal*

De esta misma manera la regla 1.5 de la quinta modificación de la RMF menciona el procedimiento para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales, la cual dice lo siguiente:

*1.5 Para los efectos del artículo 69-B, penúltimo párrafo del CFF, las personas físicas y morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado definitivo a que se refiere el tercer párrafo del referido artículo, podrán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan dichos comprobantes, o bien, corregir su situación fiscal dentro del plazo de treinta días siguientes al de la publicación del listado en el DOF y en el Portal del SAT, ello conforme a la ficha de trámite 157/CFF “Información y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5 para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal”, contenida en el Anexo 1-A.*

*La autoridad podrá requerir información o documentación adicional, a efecto de resolver lo que en derecho proceda. El contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, para proporcionar la información y documentación solicitada.*

*Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que el contribuyente no proporcione la información y documentación requerida, o bien se proporcione incompleta, la autoridad valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas y resolverá lo que en derecho proceda.*

*El plazo máximo con el que contará la autoridad fiscal para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.*

En este apartado, los contribuyentes que realmente recibieron los bienes o servicios y que deseen desvirtuar la simulación de operaciones que la autoridad dice que realizaron, deberán hacerlo en el plazo determinado anteriormente, y juntar las pruebas contundentes que den valor real a la autoridad de que sí se realizó el acto de comercio.

## **1.4 Marco Referencial**

### **1.4.1 Investigaciones previas**

El esquema de fiscalizar en el país y de pagar una contribución se debe a la emisión de un comprobante fiscal, que ampara una operación económica efectuada por contribuyentes que se encuentran registrados ante el SAT y por ello tienen la obligación de expedir dichos documentos.

Algunos contribuyentes con el fin de disminuir o no pagar impuestos realizan actos ilícitos u operaciones simuladas con el objeto de crear negocios ficticios que no cuentan con los elementos necesarios para poder operar y a su vez para recibir una ganancia monetaria por dichos actos.

Con la finalidad de disminuir costos y tiempo, desvío de información, y detección de información alterada, la autoridad fiscal se vio en la tarea de implementar un sistema automatizado para la emisión de facturación electrónica.

Por lo tanto, la autoridad está estableciendo medidas y procedimientos para prevenir y detectar este tipo de actos, a su vez, aquéllos contribuyentes que sean detectados tendrán la obligación de presentar pruebas y hechos para desvirtuar dicha información alterada, de no ser así, la autoridad publicará en su página de internet un listado de contribuyentes que se dedican a utilizar comprobantes apócrifos, así como también, el tener que ser sancionados de acuerdo a lo que se encuentra plasmado en la ley.

La evasión por prácticas de facturación es un fenómeno complicado de enfrentar debido a las distintas modalidades en que se presenta. En México, las modificaciones legales de los últimos

años han intentado contener su crecimiento con resultados de avances parciales, pero la magnitud de la evasión no ha dejado de crecer.

Como referencia, los autores Denisse Mora R. y Hugo Mora S. de la Universidad del BÍO-BÍO, en el 2007, en la Ciudad de Concepción en el país de Chile, realizaron una investigación, para obtener el grado de Licenciados en Contaduría, utilizando el método cualitativo, en el que analizaron las leyes y publicaciones sobre las causas y efectos del delito tributario por facturas falsas en los contribuyentes. Ellos exponen que en su país al igual que en México es un problema el uso de comprobantes falsos ya que se evaden impuestos y por ende disminuye la recaudación.

Por otro lado, plasman que es importante distinguir entre los contribuyentes que actúan en estos actos ilícitos de manera involuntaria de los que actúan de manera consciente, ya que en el momento de probar su inocencia, muchas veces los medios de prueba no existen.

Como conclusión, se menciona que la importancia de la factura electrónica incentiva la difusión de actividades comerciales a través de internet; ya que reducen los costos operacionales asociados a toda transacción comercial, y protege al contribuyente, ya que los requisitos para la emisión de las mismas son más estrictas.

En lo que respecta, el autor Felipe R. M. A. de la Universidad Veracruzana, en el 2011, de la Ciudad de Xalapa, Veracruz, México, realizó una investigación, para obtener el grado de Licenciado en Contaduría, utilizando el método cualitativo, y en el cual plasma la modernización de la comprobación fiscal, en el que la tecnología ha provocado de manera apresurada, la obligación en todos los sentidos de utilizar tecnología a fin de sistematizar modelos antiguos que poseían ineficiencia en su uso o bien deficiencias en el ámbito de facturación. Con la evolución de la facturación fiscal se prevé grandes ventajas al fisco federal debido a que automáticamente se enterará de todas las operaciones que realicen las empresas, ahorrando tiempo, papel y movimientos innecesarios, lo que implica que todo el ingreso obtenido se estará monitoreando y lo cual permitirá a las autoridades llevar un registro casi perfecto de todos los ingresos que obtengan las empresas en el momento, más no del todo las pequeñas empresas que tendrán que pagar lo altos costos que implica facturar electrónicamente y hacer uso de la tecnología.

Como conclusión, el autor plasma que la factura electrónica fomenta que las instituciones dejen atrás las facturas en papel y las reemplacen por una versión electrónica de un documento tributario generado electrónicamente, que tiene la misma validez tributaria que la tradicional y registra las operaciones; además simplifica el trabajo del contador debido a que se podrá llevar un registro de manera organizada de todos los comprobantes, y se evitará contar con múltiples documentos, que podrán almacenarse en computadoras y a su vez, el envío del comprobante electrónico al cliente se hará automáticamente vía correo electrónico.

Por otro lado, el modelo de comprobantes electrónicos que se emplea en otros países resulta diferente en su esencia al que en nuestro país se busca imponer, pues si bien es cierto que en la emisión de dichos documentos no interviene en forma directa el estado o la autoridad fiscal, pues simplemente se necesita del sistema para su emisión.

Por desgracia, poco se ha hablado de los alcances y consecuencias de la facturación electrónica en México, que no sólo trata de un deber tributario, o la simple emisión de un documento que ampare las operaciones de los contribuyentes; sino también la trascendencia legal que conlleva esta nueva obligación hasta llegar al punto de vulnerar las garantías de los gobernados.

En este punto donde se debe analizar con calma y conciencia jurídica, sobre el alcance de las garantías Constitucionales y los límites de las facultades de la autoridad fiscal, porque si bien es cierto la intención de la autoridad más allá de entrar a la modernidad y buscar métodos eficientes para hacer cumplir las obligaciones fiscales, es con la intención de entrar y hacer una verdadera transgresión a nuestros derechos fundamentales y la protección de nuestras posesiones, documentos, propiedades, información y bases de datos que dicho sea de paso, se encuentran completamente protegidos por nuestra carta magna; ésto significa una vulneración a las garantías de seguridad jurídica más fundamentales y que sostienen los derechos de los contribuyentes.

En otro término de ideas, el autor García S. P. Y. de la Universidad Autónoma de Querétaro, en el 2012, de la Ciudad de Querétaro, México, realizó una investigación para obtener el grado de Licenciado en Contaduría, utilizando el método cuantitativo, acerca de la factura

electrónica como medida para evitar la evasión de impuestos, en la cual se tiene como conclusión, México está en muchos sentidos a la vanguardia en materia de combate a la evasión por prácticas de facturación, muy similar a las medidas adoptadas por los países miembros de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo en materia de administración tributaria. En general, en los países avanzados el instrumento central de combate a la evasión por prácticas de facturación se ha centrado en programas integrales de auditorías e inteligencia tributaria orientados a la prevención y disuasión.

Sin embargo, en economías tan complejas como México o Brasil, en donde existe una evasión fiscal importante y menor solidez institucional que el promedio de los países avanzados. El uso de comprobantes fiscales en nuestro país, se ha convertido en una herramienta de gran utilidad para el combate a esta práctica, con la ventaja adicional de que representa una eventual simplificación administrativa y una reducción de los costos de tributar.

No obstante lo anterior, el proceso de masificación de la facturación electrónica ha mostrado ser difícil y lento, particularmente cuando se intenta hacerlo extensivo a las Pequeñas y Medianas Empresas, por lo que se requerirá de una intensa y permanente campaña para difundir sus bondades.

La evasión por prácticas de facturación es un fenómeno complicado de enfrentar por las distintas modalidades en que se presenta. En México, las modificaciones legales de los últimos años han intentado contener su crecimiento con resultados de avances parciales, pero la magnitud de la evasión no ha dejado de crecer.

#### **1.4.2 Normatividad del SAT**

El 23 de octubre del 2013, en la Ciudad de México, D.F., con Número de Folio 500-07-07-00-2013-36134, la Administración Central de Normatividad de Auditoría Fiscal Federal (en lo sucesivo ACNAFF) emitió una estrategia dentro de sus facultades de potestad como ente gubernamental, en el que se detalla de manera estructural “el ejercicio de facultades para detectar operaciones simuladas”, que sirve como base para el personal del mismo órgano, en encontrar

maneras de intensificar acciones dirigidas a identificar y erradicar esquemas agresivos de evasión fiscal, así como no autorizar solicitudes de devoluciones que de los mismos deriven, entre otros esquemas, los que actualmente se tienen identificados como lo son:

- Esquema abusivo de sustitución laboral “Outsourcing”.
- Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas (en lo sucesivo EFOS).
- Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (en lo sucesivo EDOS).

La normatividad antes mencionada señala lo siguiente:

Se ha considerado conveniente normar los procedimientos que las autoridades deben observar para detectar y auditar a los contribuyentes que utilicen dichos esquemas de evasión, a efecto de obtener un respaldo documental que permita comprobar la simulación de operaciones de compra, exportación o contratación de intangibles, tangibles o personal y derivado de ello integrar expedientes de casos penales, generando con ella conciencia de riesgo en los contribuyentes para evitar que este tipo de conductas proliferen en detrimento del fisco.

Asimismo, se han detectado características que hacen presumir que se está en presencia de una EDOS o de una EFOS, cuando se da la combinación de las que a continuación se señalan:

<i><b>EFOS</b></i>	<i><b>EDOS</b></i>
<i>Empresa de reciente creación (2 ó 3 años)</i>	
<i>En el domicilio manifestado ante el RFC no se observa actividad económica o corresponde a pequeños departamentos, casas habitación o lotes baldíos.</i>	<i>Presenta signos evidentes de actividad económica.</i>
<i>No hay empleados, maquinaria, equipo, inventarios, ni se observa evidentemente ningún factor productivo real.</i>	<i>Cuenta con instalaciones, empleados, maquinaria, equipo, inventarios, como ejemplo podemos citar empresas con giros de hoteles, restaurantes, hospitales, fábricas, etc.</i>
<i>En el mismo domicilio existen dos o más contribuyentes, algunos de los cuales suelen ser proveedores, quienes en gran medida</i>	

<i>tienen la característica de que no están localizados y que tienen los mismos socios y que se utilizan como parte de flujo para devolver el dinero de la simulación.</i>	
	<i>Sus proveedores reúnen las características de las EFOS.</i>
<i>No declaran o bien, declaran un margen de utilidad insignificante.</i>	<i>Normalmente se encuentra al corriente en el cumplimiento formal de sus obligaciones fiscales.</i>
<i>No son localizados en su domicilio o son localizados pero en las verificaciones atienden por una ocasión y se desaparecen, además de que regularmente atienden un tercero.</i>	
<i>Comparte con varias empresas un correo electrónico, socios y representante legal, o bien son varios correos pero comparten un dominio.</i>	
<i>Los representantes legales o los socios o accionistas no declaran o sus ingresos son poco significativos.</i>	
<i>Los socios o accionistas son personas jóvenes que no demuestran el origen del capital supuestamente invertido o, tratándose de personas morales son de reciente creación, las cuales tienen un período de vida mínimo.</i>	
<i>El domicilio declarado por los representantes legales es el de la misma empresa.</i>	
<i>La mayoría factura intangibles (asesoría, capacitación, asistencia técnica, etc.).</i>	<i>Deduce cantidades injustificadas de intangibles (servicios personales, nóminas, asesorías, manuales, etc.), y compensa o bien solicita devoluciones de IVA.</i>

<i>Realizan compras a empresas que son de reciente creación.</i>	
<i>Los depósitos que recibe de sus clientes son retirados prácticamente de forma inmediata para realizar supuestos pagos a contribuyentes intermedios creados también para simular la operación y para regresar el dinero a los clientes en efectivo o traspaso a cuentas no engranadas a contabilidad a nombre de accionistas o terceros, la operación anterior puede ser en varias capas.</i>	<i>Reciben en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad o en cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros relacionados con los EDOS (socios, accionistas, representantes legales, empleados, etc.), el reintegro de lo que pago por supuestos bienes y/o servicio recibidos, en un importe menor a lo que erogo (entre un 5% y 16%), toda vez, que la EFOS reintegran los recibido menos la comisión por simular la operación.</i>

(Fuente: SAT, 2013)

Algunas de las características para identificar que se trata de un esquema abusivo de sustitución laboral, "Outsourcing" es que el contribuyente teniendo trabajadores, en su estructura de costos no se observa el pago de salarios o éste no corresponde a la actividad real del contribuyente; asimismo, presentan supuestos pagos elevados por concepto de prestación de servicios profesionales, asesoría o algún concepto de intangibles.

Asimismo, en su domicilio fiscal se observan trabajadores, pero en los registros contables no aparecen las partidas correspondientes de sueldos o retenciones, ni hay pagos o declaraciones de ISR por salarios o asimilados, ni tienen registrada la obligación de retenciones de dichos conceptos y además los prestadores de este servicio de acuerdo a cuenta única, tampoco presentan pagos de impuestos ni tienen dada de alta la obligación de retener (lo anterior generalmente se da en varias capas, hasta que la última es una cooperativa para evitar el pago de ISR).

Por lo anterior se dan a conocer los procedimientos que esas autoridades deberán observar para identificar EFOS o EDOS, así como los esquemas abusivos de sustitución laboral, a fin de iniciar, continuar y concluir el ejercicio de facultades de comprobación en la revisión de este tipo de contribuyentes.

Por lo cual se ha considerado en este mismo contexto, emitir las siguientes:

## Reglas de Actuación

### *Procedimientos Generales*

#### *1. Unidades competentes para la generación de propuestas*

La Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal (en lo sucesivo ACPPAFF) y las Subadministraciones de Programación de la Administración Local de Auditoría Fiscal (en lo sucesivo ALAF), así como de las áreas de programación de las entidades federativas, derivado del análisis de programas locales, padrones, insumos, propuestas, denuncias, visitas oculares, retroalimentación de las subadministraciones de auditoría, gabinete, dictámenes, devoluciones, etc., identificarán contribuyentes o grupos de ellos, que se ubiquen en los esquemas agresivos de evasión fiscal antes referidos.

Una vez identificados los contribuyentes que forman parte de algún esquema de evasión fiscal, se deberá obtener información de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (en lo sucesivo DIOT) para conocer vínculos entre dichos contribuyentes y los clientes y proveedores de los mismos.

#### *2. Método de revisión*

El método de revisión será visita domiciliaria y tratándose de contribuyentes dictaminados se observará el procedimiento establecido en el artículo 52-A del CFF. Excepcionalmente, y previa autorización del Grupo Especial de Asuntos de Evasión y Defraudación Fiscal y sus equiparables con impacto a nivel nacional, el método de revisión será el de gabinete cuando se trate de contribuyentes no localizados.

Tratándose de solicitudes de devolución de saldos a favor, en las que el área de conocimiento detecte que los solicitantes deducen operaciones de EFOS deberán programar visitas domiciliarias observando lo dispuesto en los párrafos noveno y décimo del artículo 22 del citado Código.

3. Contribuyentes no localizados

Para efectos únicamente de este programa se ha considerado necesario que, en el supuesto de que los proveedores no se localicen en el domicilio fiscal manifestado ante del RFC y no se tenga conocimiento de otro domicilio en donde pueda localizar al contribuyente, el método de revisión sea el de gabinete, para que al amparo de dicha orden esas autoridades soliciten a la Comisión Nacional Bancaria de Valores (en lo sucesivo CNBV) información que se considere necesaria para efectos de dar seguimiento al flujo de efectivo, así como el aseguramiento precautorio de bien en apego a lo dispuesto en el Artículo 145-A, Fracc. I del CFF.

4. Grandes contribuyentes

5. Coordinación respecto a los contribuyentes involucrados en los esquemas de evasión

6. Aplicación de las EFA

7. Verificación del domicilio fiscal

Se realizarán visitas oculares previas a la emisión de un acto de fiscalización para confirmar la situación en que se encuentra el domicilio fiscal (detectar si corresponden a despachos, casas habitación, departamentos, etc.), para determinar si el contribuyente se encuentra "localizado" y en su caso, si el domicilio reúne las características señaladas en el artículo 10 del CFF.

En el supuesto que el domicilio no reúna los requisitos que dicta el artículo 10 del CFF, o si no existen elementos para confirmar que en el mismo se realizan actividades económicas, se deberá reportar dicha acto a la autoridad.

8. Solicitudes de estado de cuenta

Se deberán solicitar oportunamente los estados de cuenta, tarjetas de firma, contratos de apertura de cuentas, anverso y reversos de cheques de la EDOS y de toda la cadena de EFOS y personas físicas que hayan participado en el esquema de evasión descrito al inicio de la presente

estrategia, con el objeto de demostrar que los flujos financieros no se destinaron al pago de un factor real de la producción o al pago de servicios de capital humano supuestamente subcontratados, que permitan contar con elementos para integrar el expediente para caso penal.

9. Validación de actas y oficios

10. Casos penales

*Procedimientos específicos EFOS y EDOS*

11. Identificación del contribuyente al inicio de la visita

12. Análisis de la cuenta de proveedores

13. Revisiones a los proveedores

Se realizarán visitas domiciliarias a los proveedores de bienes y servicios que proporcionen los EFOS a efecto de solicitar la documentación que acredite contundentemente los bienes que se enajenaron o los servicios que se prestaron, derivado de lo cual se puede desprender la realización o no de la operación. También se deberá asentar al inicio de la revisión la descripción del domicilio que ocupan los proveedores, ello a efecto de acreditar que no cuentan con la infraestructura, materiales, recursos financieros y/o inventarios necesarios para proporcionar el servicio o el bien de que se trate, así como detectar la forma en que realizan sus operaciones y conocer el flujo de efectivo.

Asimismo, se analizará la cuenta de clientes para conocer otros contribuyentes que utilizan los servicios de dichos proveedores y que pudieran tener el carácter de EDOS, así como la cuenta de bancos y estados de cuenta, anverso y reverso de cheques, para conocer el origen y destino de los recursos financieros.

14. Aplicación de cuestionarios

Se deberán diseñar cuestionarios tendientes a demostrar la inexistencia de las operaciones facturadas, lo cual deberá quedar asentado en actas de auditoria o en el oficio de observaciones, según se trate. De manera enunciativa más no limitativa los cuestionarios deberán contener lo siguiente:

En el caso de operaciones de bienes tangibles:

- ✓ Lugar donde se almacena la mercancía.
- ✓ Nombre y RFC de los proveedores.
- ✓ Lugar en donde se recoge y en donde se entrega la mercancía.
- ✓ Nombre del transportista, forma de pago del servicio y documentación comprobatoria.
- ✓ Pago de seguros y documentación comprobatoria.
- ✓ Monto del pago de salarios, fletes, maniobras, etc.
- ✓ Procedimiento que se realiza para efectuar los pedidos de compra, solicitando se especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria.
- ✓ Procedimiento que se realiza para atender los pedidos de los clientes, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria.
- ✓ Proporcione tarjetas de almacén.
- ✓ Documentación que demuestre la verificación física de la mercancía.
- ✓ Solicitar la explicación del control de inventarios y la documentación comprobatoria.
- ✓ Como se realizó el pago a sus proveedores y la documentación comprobatoria.
- ✓ Solicitar relación de activos, requiriendo se indique si son propios o rentados y la documentación comprobatoria.

En el caso de prestación de servicios o intangibles:

- ✓ Para qué fin se solicitó el servicio.
- ✓ Por qué medio y razón contactó al o los proveedores.
- ✓ Especificar en qué consistió, cómo y cuándo se proporcionó el servicio.
- ✓ En cuánto tiempo se realizó.
- ✓ Nombre y RFC de las personas que prestaron el servicio.
- ✓ Cómo se realizó el pago.
- ✓ De qué manera impactó el servicio adquirido en la obtención de ingresos.
- ✓ A quiénes benefició el servicio contratado.
- ✓ Qué beneficios representó para su empresa.
- ✓ Perfil de los prestadores del servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc.)

# Capítulo 2

## Metodología

### 2.1 Tipo de Investigación

En el presente capítulo se explica de manera general la metodología aplicada para este trabajo terminal. Ésta es una metodología cualitativa, ya que permite analizar de manera detallada los aspectos más importantes de los efectos de la simulación de operaciones en relación con los comprobantes apócrifos. Este tipo de investigación consiste en desglosar cada término que representa una partida en el desarrollo del marco teórico.

Por lo anterior, se utilizarán las fuentes de información que más se relacionen en términos técnicos y de estudio contemporáneo, que representen un aporte factible a este trabajo. Por tal motivo, es necesario plasmar los elementos que más contextualicen la manera de dar una explicación amplia, coherente y clara de lo que se quiere dar a conocer.

De acuerdo Rivas Tovar (2012), L.A: nos dice que la investigación cualitativa tiene la ventaja de constituir un campo multidisciplinario y con mucha frecuencia transdisciplinario, lo cual le da un enfoque multiparadigmático. En la actualidad, para que una investigación cualitativa sea considerada científica requiere tres condiciones:

1. Observadores calificados y competentes.
2. Objetividad, claridad y precisión en el reporte de las observaciones del mundo social, incluyendo las experiencias de otros.
3. Los sujetos deben ser reales y estar en el universo estudiado, para reportar sus experiencias.

A su vez, se utilizará la verificación de datos, que por lo general, son testimonios, y su registro ordenado y metodológico es crucial para las conclusiones que puedan realizarse con todo el rigor, en razón del carácter no exhaustivo de la técnica, sí la claridad se compensa con la densidad de los testimonios.

Otro puntos que se aplicarán son el análisis de contenido, que posibilitan remplazar el flujo espontáneo y repetitivo de los relatos por una estructura que facilite la comparación y por último pero no menos importante un cuadro comparativo de las ideas e información obtenida que muestren los resultados obtenidos por cada fuente.

Por consiguiente, se tratará de abarcar primeramente el aspecto legal, en la cual, la ley más importante para el país es la Constitución Política, y de ahí partir con todas las demás leyes que conocemos, y que regulan los aspectos de los comprobantes electrónicos en nuestra nación. En este mismo orden de ideas, para la lectura interpretativa del lector, se llevó a cabo una recopilación de fuentes fiscales y organizaciones certificadas por parte de la autoridad fiscal, en las cuales, éstas instituciones, se encargan de ofrecer estudios e interpretaciones por parte de profesionales que son analistas en la materia y que muestran investigaciones de cualquier tipo, tanto de aspectos financieros, políticos, económicos, y lo que más nos interesa dar a conocer que es el aspecto fiscal.

A su vez, se muestran algunas investigaciones previas realizadas por personas que han tenido la oportunidad de desarrollar ciertos aspectos que se mezclan con la información de este trabajo terminal, en el que plasman de manera personal, como ha evolucionado la comprobación fiscal en el país, así como también, la manera en que ha resultado favorable o desfavorable este nuevo sistema electrónico, abarcando temas de fiscalización, comprobación, y en muchos de los casos de evasión y de defraudación hacia el fisco federal.

De antemano, ciertos detalles que integran la información contenida en la presente investigación, están acompañados de fuentes de internet que son importantes para la autoridad, las cuales, se dedican a mostrar noticias que sirven de sustento fiscal, legal e informático para el conocimiento de todas las personas que les es útil y que se desenvuelven en esta misma área que son los impuestos.

## Capítulo 3

### Descripción e Interpretación de los Resultados

De acuerdo a la metodología de investigación elegida para desarrollar la problemática que ocasiona el uso de los comprobantes apócrifos, y con base a las fuentes de información que se han obtenido, se realizó un análisis comparativo de los diferentes estudios que se relacionan con la presente investigación, de este modo, los resultados que a continuación se explican son en base a las comparaciones que se obtuvieron, por tal motivo, es necesario mostrar cada una de estas fuentes.

<b>FUENTES</b>	<b>AUTOR</b>	<b>AÑO</b>	<b>TITULO</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
Tesis o Investigaciones previas	Mora, R. D. & Mora S. H.	2007	Causas y efectos del delito tributario por facturas falsas en los contribuyentes.	Combatir el delito tributario de facturas falsas o de modo más general, la evasión, ya que todavía existen tareas por hacer.
	Garcia, S. P. Y.	2012	La factura electrónica como medida para evitar la evasión de impuestos.	A pesar de que México se encuentra a la vanguardia en materia de comprobación fiscal, su sistema tributario es complejo y hay una mayor evasión fiscal contrario a otros países.
	Felipe, R. M. A.	2011	La modernización de la comprobación fiscal	Etapas de transición por la implementación de la facturación electrónica, que garantice la autenticidad e integridad de las operaciones económicas.
Leyes	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	1917	Artículo 31, Fracción IV	Es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa.

	Código Fiscal de la Federación	2016	Artículo 69-B	Notificación de la autoridad fiscal cuando detecte que un contribuyente ha emitido comprobantes por actividades inexistentes.
	Resolución Miscelánea Fiscal	2015	Regla 1.4	Procedimiento para desvirtuar los hechos manifestados en la presunción.
			Regla 1.5	Procedimiento para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales
Revista Online	EFOS	2014	Empresas facturadoras de operaciones simuladas.	Muestra datos estadísticos a nivel país sobre el uso de operaciones simuladas de los contribuyentes.
	Prontuario de Actualización Fiscal	2015	Como desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes.	Las reglas misceláneas que los particulares afectados podrán utilizar para desvirtuar dicha presunción.
	Forbes	2015	Como afrontar los problemas por usar facturas falsas.	El SAT recae directamente en las empresas que recibieron el documento apócrifo, debiendo estas últimas eliminar los efectos fiscales de las facturas falsas.
Informes	SAT & AMEXIPAC	2015	La Nueva Administración Tributaria en México: El ADN Digital.	Iniciativas para modernizar los servicios tributarios y aumentar la certeza jurídica de las operaciones que realizan los contribuyentes ante la autoridad fiscal.

	El Colegio de México	2010	Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación	La magnitud de la evasión tributaria en México derivada de la práctica de facturación apócrifa.
	Cámara de Diputados	2014	Evasión fiscal, datos generales y opinión pública.	A pesar que el sistema tributario está a la vanguardia, contiene insuficiencias estructurales que limitan la capacidad de generar ingresos deseados.
Artículo de Periódico Online	NOTIMEX	2015	SAT alerta sobre venta de facturas electrónicas falsas.	La autoridad alertó sobre un esquema de venta de facturas electrónicas.
	El Economista	2014	Código Fiscal, contra facturas falsas.	Quienes emitan o entreguen comprobantes apócrifos serán penalizados hasta con 6 años de prisión.
	Dinero e Imagen	2014	Más de 300 empresas operan con facturas falsas: SAT	El impacto fiscal de este esquema de evasión, es por 30 mil mdp de ISR, y 16 mil mdp de IVA.
Blog	LopezVillablog	2016	¿En qué consiste el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones conforme al Artículo 69-B del CFF?	Señala de forma didáctica el procedimiento contenido en dicho artículo.

(Fuente: Elaboración propia.)

En este mismo orden de ideas, se analizará cada apartado del cuadro anterior para tener un panorama más amplio de la información recopilada; Mora, R. D. & Mora S. H. de la Universidad del Bio-Bio en Chile dice en su estudio de Las causas y efectos del delito tributario por facturas falsas en los contribuyentes, que la evasión tributaria por el uso de este método, afecta a la recaudación de impuestos, siendo que ésta es la principal fuente de ingresos de una nación que le

permiten contar con los recursos necesarios para que su gobierno pueda cumplir con las funciones básicas de administración pública y de servicios como salud, seguridad y otras.

García, S. P. Y. de la Universidad de Querétaro, plasma en su tesis que La evasión por prácticas de facturación es un fenómeno complicado de enfrentar por las distintas modalidades en que se presenta. En México, las modificaciones legales de los últimos años han intentado contener su crecimiento con resultados de avances parciales, pero la magnitud de la evasión no ha dejado de crecer.

Por otro lado, Felipe, R. M. A. de la Universidad Veracruzana, comenta en su tesis de La modernización de la comprobación fiscal, que la tecnología computacional puede incrementar de forma considerable la creatividad, eficiencia y productividad de los negocios, permitiéndoles competir con la economía de un mundo globalizado con la capacidad de tomar decisiones con rapidez y flexibilidad. Sin embargo, aun cuando es muy importante poner a la vanguardia a las empresas y sus sistemas, esto se debe realizar de manera paulatina para evitar recaer en severas confusiones que pongan a los usuarios en dilemas que los motiven a realizar actos erróneos de los que puedan verse perjudicados.

En lo que respecta a las leyes, se tienen identificados a la Constitución Política, que es la ley suprema, que regula en su artículo 31, fracción IV a todos los mexicanos, que deberán contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa; el CFF que regula en su artículo 69-B la simulación de operaciones de los contribuyentes y el proceso de deberá realizar tanto el contribuyente como la autoridad, y también tenemos a la RMF que en sus reglas plasma procedimientos y fechas de los resultados obtenidos por parte de la autoridad.

Algunas revistas online muestran información real de la situación por la que está pasando el país, la primera de ellas es un el portal de internet EFOS que muestra datos actualizados a nivel país sobre la situación fiscal fundamentada en el Artículo 69-B del CFF, plasma en sus estadísticas que a partir del 01 de enero del 2014 hasta el 31 de diciembre del 2016, la autoridad fiscal ha detectado a 3,867 contribuyentes presuntos de este acto ilícito que atenta contra la percepción de ingresos que afecta la recaudación del fisco; de la cantidad anterior 1,320 contribuyentes son

definitivos y por tal motivo la autoridad ejerce su facultad comprobatoria de aplicar el proceso administrativo estipulado en el Artículo 69-B; además, 9 contribuyentes han logrado desvirtuar lo que la autoridad tipifica como simulación de operaciones o uso de comprobantes apócrifos, ya sea presentando las pruebas necesarias o en su caso interponiendo un medio de defensa; por último 2,538 contribuyentes su estatus se encuentran sin resolver.

Estos datos dan una pauta para conocer los números que la autoridad deberá de conocer para emplear los mecanismos necesarios y eficaces, para sobrellevar la conducta ilícita de este tipo de negocios y empresas que no en todos los casos son de particularidad negativa, ya que en ocasiones la autoridad abusa de su nivel de poder para tratar de recaudar más impuesto derivado de estos actos que realmente no fueron ejercidos por algunos contribuyentes.

El Prontuario de Actualización Fiscal en su publicación de Como desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes, da a conocer que es un problema derivado del constante tráfico de comprobantes y las malas prácticas que realizan los contribuyentes para disminuir su carga tributaria. El problema que podría suscitarse cuando las autoridades fiscales ejerzan estas facultades será cuando pretendan dejar sin efectos operaciones de contribuyentes que realmente las llevaron a cabo, por ello, la disposición mencionada prevé que los particulares afectados tendrán un determinado periodo para desvirtuar las presunciones hechas por la autoridad respetando así su garantía de audiencia.

Así mismo, la revista Forbes en su nota de Cómo afrontar los problemas por usar facturas falsas, plasma que el SAT ha optado por apretar a las empresas receptoras de las facturas falsas, más que a los emisores. La razón es simple: éstos usualmente desaparecen, mientras que aquéllas por lo regular están localizables, al igual que sus socios o accionistas. Por consiguiente, los receptores sufren los embates del SAT y afrontan el dilema de eliminar los efectos fiscales de las facturas falsas, con el costo significativo que ello atrae aparejado, o bien, de atenerse a consecuencias legales en su contra, incluso de tipo penal. En algunos casos los receptores de las facturas han sido cómplices con sus asesores legales o contables, quienes les diseñaron el esquema para evadir impuestos y recubrirlo de legalidad.

Otro apartado del cual se obtuvo información son los informes, el primero de ellos es del SAT & AMEXIPAC, con su tema la Nueva administración tributaria en México: el ADN digital, comenta que la autoridad mantiene una actitud innovadora permanente; se aprecian las tecnologías de la información y la comunicación, como herramientas indispensables para facilitar y simplificar el deber tributario; de este modo, se hace eficiente los métodos de recaudación fiscal cuyo cometido fundamental es posibilitar el financiamiento de las necesidades sociales del país. Aun cuando la migración a la factura electrónica no ha sido fácil, la administración tributaria ha avanzado de manera gradual, es un esquema que está siendo reconocido por la ciudadanía por los beneficios que conlleva y las resistencias van decreciendo.

En otro orden de ideas, el Colegio de México publicó un texto respecto a La evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación, la cual explica que la evasión por prácticas de facturación es un fenómeno complicado de enfrentar debido a las distintas modalidades en que se presenta. En México, las modificaciones legales de los últimos años han intentado contener su crecimiento con resultados de avances parciales, pero la magnitud de la evasión no ha dejado de crecer. La revisión de experiencias internacionales reveló que, en muchos aspectos, el país está a la vanguardia en materia de combate a la evasión por prácticas de facturación, ya que el uso CFDI es una herramienta de gran utilidad para combatir esta mala práctica.

La Cámara de Diputados por su parte en su estudio de Evasión fiscal, datos generales y opinión pública, menciona que a pesar que el sistema tributario ha venido adaptando una serie de aspectos de eficiencia que incluso fueron considerados vanguardistas y que alcanzaron las ganancias proyectadas, el sistema tributario aún sigue conteniendo insuficiencias estructurales que limitan su capacidad para generar ingresos. Como resultado, México se compara desfavorablemente en casi cualquier indicador de recaudación con países de diferentes regiones y niveles de desarrollo. Por tal motivo, la reducida capacidad del sistema tributario mexicano para generar una base estable y suficiente de ingresos públicos limita la capacidad de los diferentes órdenes de gobierno para invertir en áreas de alta rentabilidad social, tales como educación, salud, infraestructura física y combate a la pobreza.

Los artículos de periódico online como lo es NOTIMEX publicó un informe llamado, SAT alerta sobre venta de facturas electrónicas falsas, por consiguiente la autoridad alertó a los contribuyentes sobre un esquema de venta de facturas apócrifas, que llega vía correo electrónico, en el que se ofrecen comprobantes fiscales para acreditar deducciones falsas con la finalidad de engañar al fisco. El organismo fiscalizador explicó que estas empresas engañan a los contribuyentes ofreciéndoles facturas supuestamente legales para comprobar gastos sin haberlos realizado efectivamente, es decir, simulan realizar operaciones, actividad sancionada por la ley.

En otro apartado, El Economista, periódico de ámbito económico en el país, en su edición del Código Fiscal, contra facturas falsas, comenta que para el combate de la emisión de facturas falsas, el fisco introdujo el CFDI, para evitar el uso de documentos apócrifos. No localizar el origen de las facturas falsas es un problema serio, pues el fisco ha considerado que se ha deteriorado la recaudación mediante el uso de estos documentos, por tal motivo, no se puede concebir que siga este problema, ya que el sistema tributario mexicano gira alrededor de la emisión de una factura.

El periódico digital Dinero e Imagen en su informe de más de 300 empresas que operan con facturas falsas, plasma este esquema es utilizado por empresas que internan mercancías al país de manera ilegal, y con estas operaciones de compra – venta de facturas, supuestamente formalizan o comprueban la estancia legal de la mercancía.

Para perseguir el perjuicio fiscal y combatir el esquema, el SAT lleva a cabo una fiscalización integral de las empresas beneficiadas y las que se prestan para realizarlo, a través de identificar las operaciones vía los comprobantes fiscales y los flujos de dinero.

Cuando el SAT demuestra que en esta cadena hay una operación simulada, resta los beneficios indebidos y liquida un crédito fiscal, pero si encuentra un delito diferente al tema fiscal, como lo es lavado de dinero, se torna el caso a la Unidad de Inteligencia Financiera; además, también se fiscaliza a los socios que están detrás de estas empresas, pues en muchos de estos casos, son empresas creadas con prestanombres.

Por último, el Blog López Villa, en su posteo del artículo 69-B, en donde se le otorgaron facultades a las autoridades fiscales para presumir la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes, cuando los contribuyentes no cuenten con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentran no localizados, en esos casos las autoridades fiscales presumirán la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

## **Capítulo 4**

### **Conclusiones y Recomendaciones**

#### **4.1 Conclusiones**

Las causas y efectos del delito tributario de facturas falsas en los contribuyentes mexicanos, representan un importante factor para el Estado, en cuanto a recaudación de tributos, la cual es la principal fuente económica de una nación, debido a que ésta es una de las mayores formas de evasión tributaria en el país.

No hay duda que las autoridades deben buscar formas creativas para eliminar la informalidad y la creciente evasión fiscal que inunda nuestra economía, caracterizada principalmente por la compra de facturas para degradar la base gravable, pero nunca a costa de los derechos humanos y garantías reconocidas por la Constitución.

El nuevo artículo 69-B del CFF (2014) permite la publicación de los nombres de todos aquellos contribuyentes que se presume han venido simulando operaciones por no contar, directa o indirectamente, con los medios para prestar servicios, producir, comercializar o entregar los bienes amparados en algún comprobante emitido, o bien, porque se tengan registrados como no localizados por la propia autoridad fiscal. Por lo tanto establece expresamente que las razones de la publicación derivan de la apreciación de la autoridad de que el contribuyente no cuente con la capacidad para, directa o indirectamente, cumplir con la prestación amparada por la documentación comprobatoria, presumiéndose por tanto, la simulación de la totalidad de las operaciones realizadas en los últimos 5 años, y de los siguientes.

La autoridad fiscal se encuentra obligada a señalar las razones conocidas que la llevan a presumir que las operaciones amparadas constituyen actos simulados. En caso de que la autoridad omitiera demostrar los hechos que le son conocidos, además de incurrir en una violación constitucional por dejar en estado de indefensión al contribuyente que no sabe las razones que llevaron a la autoridad a concluir que sus operaciones han sido consideradas simuladas, se estaría

incurriendo en una contravención a los supuestos legales de la presuntiva al no demostrar encontrarse en la situación requerida para la aplicación de la misma.

La exhibición prácticamente inquisitorial que la autoridad fiscal hace de los contribuyentes en las listas publicadas resulta más bien propia de la época de las 13 Colonias y la Letra Escarlata, situación que está prohibida por el artículo 22 Constitucional, pues la infamia se encuentra entre la lista de penas consideradas violatorias de los derechos humanos.

Por su parte, la pretendida garantía de audiencia que se prevé, igualmente resulta inconstitucional, pues el otorgar un plazo para que le contribuyente demuestre que sí fueron reales las operaciones hechas, no se hace previamente a la exhibición pública de su presumible defraudación pues la publicación del nombre del contribuyente que se tacha de defraudador se hace sin que éste hubiera podido previamente desvirtuarla, en términos de lo ordenado por el principio jurídico; esta injusticia se hace aún más evidente considerando que la autoridad no demuestra ni razona sus conclusiones en las publicaciones hechas en la página de internet del SAT y DOF.

Una vez publicada la lista final, se considera que todos los comprobantes expedidos por el contribuyente constituyen operaciones simuladas y no producirán efecto fiscal alguno. Tomando en cuenta esta situación no es difícil pensar que una empresa que ha sido exhibida públicamente en la primera lista, de súbito y posiblemente de forma injustificada, vea mermada su lista de clientes, efecto que en la práctica comercial pueda ser de imposible reparación.

Finalmente, a los contribuyentes que hubieran recibido comprobantes invalidados, se les otorga el derecho a defenderse en un plazo de 30 días, contados a partir de la publicación del último listado, o en su defecto, para corregir su situación fiscal. Cabe señalar que en este caso la autoridad no practicará una notificación particular a los terceros, por lo que éstos tendrán que defenderse casi a ciegas, por desconocer las razones próximas que llevaron a considerar las operaciones de su contraparte como simuladas, situación evidentemente violatoria del derecho a la seguridad jurídica, pues se le causa una afectación patrimonial sin conocer las razones y fundamentos por las cuales la autoridad fiscal concluyó que dichas operaciones eran simuladas.

Ahora bien, la afectación no se queda únicamente en el plano patrimonial, pues una vez decretada la simulación, si el contribuyente no corrige su situación fiscal, además de que la autoridad determinará el crédito fiscal correspondiente, podría dársele vista al Ministerio Público a fin de iniciar un procedimiento de carácter penal.

Como se ha visto, el nuevo artículo 69-B del CFF está plagado de violaciones a los derechos humanos y constituye un abierto retroceso al compromiso del gobierno, tanto a nivel legislativo, como a nivel ejecutivo, en su protección, pues desde la primera publicación de datos de los contribuyentes se compromete su honor y fama pública, más allá de que pueda demostrar la veracidad de sus operaciones a los ojos de la autoridad fiscal.

## **4.2 Recomendaciones**

Para afrontar esta problemática, lo ideal es que los contribuyentes busquen la asesoría profesional calificada, para la mejor toma de decisiones y evitar de esta manera el dejarse llevar por los medios corruptos que afectan al país. Lo anterior ayudará a los contribuyentes a estar correctamente informados sobre esta investigación, en la que se mostrarán análisis, estadísticas, cantidades, fundamentos, jurisprudencias, sanciones y demás información, que será de gran apoyo para las personas que se encuentren en un caso concreto como este.

La mejor opción no es pagar por pagar, como tampoco lo es litigar por el simple hecho de que los abogados lo recomienden.

Esto último dependerá de la solidez de cada caso concreto y de la seguridad que los receptores de las facturas tengan sobre la veracidad de las operaciones realizadas con sus proveedores de bienes o servicios. Lo demás es cuestión de la capacidad y sagacidad de los litigantes que contraten.

Será importante desplegar una campaña intensa y permanente respecto a las ventajas del uso del esquema de CFDI, a fin de vencer resistencias e inercias arraigadas entre los contribuyentes, independientemente de su capacidad económica.

En la medida en que ésto se vaya logrando, la autoridad fiscal estará en mejor posición de desplegar programas efectivos de fiscalización. Ésto se facilitará también por el hecho de que, en la medida en que el esquema se generalice, será más fácil contar con el insumo de la información por sector, región, tipo de contribuyente, etcétera, que los programas efectivos de auditoria exigen. Ello permitirá, como una consecuencia natural, fortalecer las medidas de prevención y disuasión del fenómeno de la evasión originada en la facturación apócrifa.

## Definición de términos

**ACNAFF:** Administración Central de Normatividad de Auditoría Fiscal Federal.

**ACPPAFF:** Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal.

**ALAF:** Administración Local de Auditoría Fiscal.

**ALSC:** Administración Local de Servicios al Contribuyente.

**AMECE:** Asociación Mexicana de Comercio Electrónico.

**AMEXIPAC:** Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación.

**CC:** Código de Comercio.

**CFD:** Comprobante Digital.

**CFDI:** Comprobantes Fiscal Digital por Internet.

**CFF:** Código Civil Federal.

**CFF:** Código Fiscal de la Federación.

**CFPC:** Código Federal de Procedimientos Civiles.

**CNBV:** Comisión Nacional Bancaria de Valores.

**CPEUM:** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**CSD:** Comprobante de Sello Digital

**Defraudación Fiscal:** 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.

**DIOT:** Declaración Informativa de Operaciones con Terceros.

**DOF:** Diario Oficial de la Federación.

**EDOS:** Empresas que Deducen Operaciones Simuladas.

**EFOS:** Empresa Facturadoras de Operaciones Simuladas.

**Elusión Fiscal:** Hace referencia al uso abusivo de la legislación tributaria, es decir, que no respeta el espíritu de la ley, con el propósito de reducir el pago de impuestos.

**Evasión Fiscal:** Corresponde a la sub-declaración ilegal y voluntaria de los impuestos. En este caso hay un acto deliberado del contribuyente para reducir sus obligaciones tributarias. Dependiendo de la gravedad de estos actos, podrán ser tipificados como faltas o delitos.

**FIEL:** Firma Electrónica Avanzada.

**ISR:** Impuesto Sobre la Renta.

**IVA:** Impuesto al Valor Agregado.

**LFPC:** Ley Federal de Protección al Consumidor.

**LIC:** Ley General de Instituciones de Crédito.

**PACFD:** Proveedor Autorizado de Comprobantes Fiscales Digitales.

**PAF:** Prontuario de Actualización Fiscal.

**RF:** Reforma Fiscal.

**RFC:** Registro Federal de Contribuyentes.

**RMF:** Resolución Miscelánea Fiscal.

**SAT:** Servicio de Administración Tributaria.

**SHCP:** Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

## Referencias

### Artículo de Periódico Online

- (2015). El costo de las facturas falsas; delitos de fraude fiscal y lavado de dinero. *Noticiero Fiscal*. Recuperado de: <http://www.noticierofiscal.com/index.php/categorias/outourcing/16-especiales/3142-el-costo-de-las-facturas-falsas-delitos-de-fraude-fiscal-y-lavado-de-dinero.html>
- (2015). El uso de la tecnología para detectar facturas apócrifas. *Noticiero Fiscal*. Recuperado de: <http://www.noticierofiscal.com/index.php/categorias/outourcing/16-especiales/6946-el-uso-de-la-tecnolog%C3%ADa-para-detectar-facturas-ap%C3%B3crifas.html>
- (2015). Las consecuencias legales de usar facturas falsas. *Noticiero Fiscal*. Recuperado de: <http://www.noticierofiscal.com/index.php/reforma-laboral/29-destacados/4402-las-consecuencias-legales-de-usar-facturas-falsas.html>
- Gómez P. (2014, 20 de mayo). Código Fiscal, contra facturas falsas. *El Economista*. Recuperado de: <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2014/05/20/codigo-fiscal-contra-facturas-falsas>
- Gómez P. (2016). Facturas falsas. *El Economista*. Recuperado de: <http://eleconomista.com.mx/facturas-falsas>
- NOTIMEX (2014, 08 de junio). Más de 300 empresas operan con facturas falsas: SAT. *Dinero en Imagen*. Recuperado de: <http://www.dineroenimagen.com/2014-06-08/38472>

NOTIMEX. (2015, 04 de agosto). SAT alerta sobre venta de facturas electrónicas falsas. *El financiero*. Recuperado de: <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/sat-alerta-sobre-venta-de-facturas-electronicas-falsas.html>

NOTIMEX. (2015, 16 de agosto). SAT recupera 3 mil mdp por listas de empresas con facturas falsas. *El Financiero*. Recuperado de: <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/sat-recupera-mil-mdp-por-listas-de-empresas-con-facturas-falsas.html>

## **Blog**

Ceci González (31 de mayo de 2011). SISCO de México [Blog post]. Recuperado de: <http://siscomdemexico.blogspot.mx/2011/05/antecedentes-del-comprobante-fiscal.html>

Dra. Adela Prat (11 de octubre de 2011). Dra. Adela Prat – Blog Legal [Blog post]. Recuperado de: <http://www.adelaprat.com/2011/10/facturas-apocrifas-y-base-de-datos-de-la-afip/>

L.D.M.D.F. Juan Raúl López Villa (19 de enero de 2016). LopezVillablog [Blog post].  
Recuperado de: <https://lopezvillablog.wordpress.com/2016/01/19/en-que-consiste-el-procedimiento-de-presuncion-de-inexistencia-de-operaciones-conforme-al-articulo-69-b-del-cff/>

L.D.M.D.F. Juan Raúl López Villa (20 de enero de 2016). LopezVillablog [Blog post].  
Recuperado de: <https://lopezvillablog.wordpress.com/2016/01/20/en-que-consiste-el-procedimiento-de-presuncion-de-inexistencia-de-operaciones-conforme-al-articulo-69-b-del-cff-criterios-y-jurisprudencia-de-la-scjn-segunda-y-ultima-parte/>

Magdalena (18 de abril de 2012). Sufael Blog [Blog post]. Recuperado de: <http://sufacturaelectronica.mx/blog/linea-del-tiempo-de-la-factura-electronica/>

Misael Mora (16 de abril de 2015). Rankia México. [Blog post]. Recuperado de:

<http://www.rankia.mx/blog/sat-servicio-administracion-tributaria/2751563-como-detectar-facturas-falsas-pirata>

Paulina (28 de abril de 2015). DFACTURE Tecnologías Fiscales. [Blog post]. Recuperado de:

<https://www.dfacture.com/blog/post/Breve-Resna-de-la-Historia-de-la-Factura-Electronica>

## **Informes**

Cámara de Diputados. (2014). Evasión Fiscal, datos generales y opinión pública. Recuperado de:

[www.diputados.gob.mx/index.php/esl/content/.../Carpeta-34-evacion-fiscal.pdf](http://www.diputados.gob.mx/index.php/esl/content/.../Carpeta-34-evacion-fiscal.pdf)

Colegio de Contadores Públicos de México. (2011). Factura electrónica o comprobante fiscal digital. Recuperado de:

[http://www.ccpm.org.mx/espaciouniversitario/gaceta/febrero\\_marzo\\_2011/Gaceta%20Unive  
rsitaria%20febrero%20-%20marzo1.pdf](http://www.ccpm.org.mx/espaciouniversitario/gaceta/febrero_marzo_2011/Gaceta%20Universitaria%20febrero%20-%20marzo1.pdf)

Diario Oficial de la Federación. (2014). Listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que simulan operaciones inexistentes. Recuperado de:

[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5329389&fecha=10/01/2014](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5329389&fecha=10/01/2014)

El Colegio de México. (2010). Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación.

Recuperado de:

[http://www.sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/C1\\_2010\\_eva\\_fis\\_der\\_dis\\_esque\\_fac.pdf](http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/C1_2010_eva_fis_der_dis_esque_fac.pdf)

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2015). Alertan sobre facturas falsas. Recuperado de: <http://imcp.org.mx/areas-de-conocimiento/etica/certificar-y-dar-validez-legal-a-su-factura-electronica-solo-puede-ser-a-traves-de-uno-de-los-46-pac-por-el-sat-y-no-por-los-casi-mil-proveedores-que-ya-hay-en-el-pais-de-comprobantes-fiscales-digital#.V9MZcvnhDIW>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2015). Factura electrónica una realidad en seis meses. Recuperado de: [http://imcp.org.mx/areas-de-conocimiento/fiscal/la-historia-de-la-factura-electronica-en-mexico-tiene-ya-mucho-tiempo-derivado-del-esfuerzo-de-personas-y-organismos-que-deseaban-su-aplicacion-en-nuestro-pais#.V9MEw\\_nhDIX](http://imcp.org.mx/areas-de-conocimiento/fiscal/la-historia-de-la-factura-electronica-en-mexico-tiene-ya-mucho-tiempo-derivado-del-esfuerzo-de-personas-y-organismos-que-deseaban-su-aplicacion-en-nuestro-pais#.V9MEw_nhDIX)

SAT & AMEXIPAC. (2015). La Nueva Administración Tributaria en México: El ADN Digital. Recuperado de: [http://www.sat.gob.mx/sala\\_prensa/comunicados\\_nacionales/2015/agosto/Documents/LaNuevaAdministracionTributariaenMexico.pdf](http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/2015/agosto/Documents/LaNuevaAdministracionTributariaenMexico.pdf)

### **Libro con Editor**

ISEF (Ed. 01). (2016). *Fisco Agenda 2016 Correlacionada*. Ciudad de México, México: Editorial Ediciones Fiscales ISEF.

### **Páginas Web**

Breve reseña de la historia del comprobante fiscal en México. México. Indicium Solutions Newsletter. Recuperado de: [http://www.indiciumsolutions.com.mx/newsletter3/a3\\_n50/sat.html](http://www.indiciumsolutions.com.mx/newsletter3/a3_n50/sat.html)

Pérez S. A. (2013). Comprobantes fiscales en México el camino de impresor autorizado a CFDI.

El Conta. Recuperado de: <http://elconta.com/2013/09/05/facturas-comprobantes-fiscales-mexico-2014-historia/>

## Revista Online

Castellón P. & D. Velásquez J. (2011, septiembre). Caracterización de contribuyentes que presentan facturas falsas al SII mediante técnicas de Data Mining. *RIS Revista Ingeniería de Sistemas*. Recuperado de: <http://www.dii.uchile.cl/~ris/RISXXV/contrib.pdf>

ePAF (2014, 23 de enero). Nuevo listado de contribuyentes que simulan operaciones inexistentes. *Prontuario de Actualización Fiscal*. Recuperado de: <http://e-paf.com/nuevo-listado-de-contribuyentes-que-simulan-operaciones-inexistentes/>

ePAF (2015, 06 de agosto). La venta de comprobantes fiscales es delito de defraudación fiscal. *Prontuario de Actualización Fiscal*. Recuperado de: <http://e-paf.com/la-venta-de-comprobantes-fiscales-es-delito-de-defraudacion-fiscal/>

ePAF (2015, 22 de diciembre). Como desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes. *Prontuario de Actualización Fiscal*. Recuperado de: <http://e-paf.com/como-desvirtuar-la-presuncion-de-operaciones-inexistentes/>

Forbes Staff (2014, 24 marzo). Prodecon valida balconeo a emisores de facturas falsas. *Forbes México*. Recuperado de: <http://www.forbes.com.mx/prodecon-valida-balconeo-emisores-de-facturas-falsas/>

Natera R.C. & Reyna L.L.F. (2014, mayo). El artículo 69-B del CFF y el derecho humano a la no retroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna. *NATERA*. Recuperado de:

[http://www.natera.com.mx/puntos\\_finos/Puntos%20Finos%20227.pdf](http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20227.pdf)

Pérez de A. L. (2015, 22 diciembre). Como afrontar los problemas por usar facturas falsas.

*Forbes México*. Recuperado de: <http://www.forbes.com.mx/como-afrontar-los-problemas-por-usar-facturas-falsas/>

Rendón, R. I. (2015, enero). Publicación de facturadoras, según el artículo 69-B del CFF.

*Prontuario de Actualización Fiscal*. Recuperado de: <http://e-paf.com/shop/sin-categorizar/10-publicacion-de-facturadoras-segun-el-articulo-69-b-del-cff-consecuencias-para-sus-clientes/>

### **Trabajo de grado o tesis**

Felipe R. M. A. (2011). La modernización de la comprobación fiscal. (Tesis de pregrado).

Universidad Veracruzana. México.

García S. P. Y. (2012). La factura electrónica como medida para evitar la evasión de impuestos.

(Tesis de pregrado). Universidad Autónoma de Querétaro. México.

Mora R. D. & Mora S. H. (2007). Causas y efectos del delito tributario por facturas falsas en los

contribuyentes. (Tesis de pregrado). Universidad del Bio-Bio. Chile.