
AUDITORÍA FORENSE Y FRAUDE FISCAL

Blanca Estela MONTES DE OCA¹

Hoy en día, las noticias versan sobre problemas económico-sociales a causa de operaciones de empresas inexistentes o fantasma y/o compra venta de facturas que en nuestra legislación fiscal son conocidas como entidades que facturan operaciones simuladas (EFOS), entidades que deducen operaciones simuladas (EDOS).

Lo que ha provocado un reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) en el año 2014, mediante el decreto publicado por el Ejecutivo Federal, en la que se resaltó entre otros, el texto vigente del Artículo 69-B², que faculta a las autoridades fiscales a declarar, con efectos generales y exclusivamente para efectos tributarios, la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares que han expedido comprobantes fiscales sin contar con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos³.

Esto es, un contribuyente que 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.

Ahora bien, 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 este ordenamiento prevé, 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 en su Artículo 69-B, sexto párrafo.

Lo anterior se puede corroborar con lo que establece el Código Civil de la hoy Ciudad de México⁴, en su Capítulo II, de la Simulación de los Actos Jurídicos; Artículos 2180 y 2181. Esto es: "A efecto de que la buena fe prepondere en las relaciones entre par-

¹ C. P. certificado por IMCP, Licenciada en Derecho, Maestra en C. P. y C., Doctora en Derecho. Miembro de la ANDD, de la BNA, A.C. y socio activo en diversos Colegios. Reg. para Dictaminar en M. Fiscal, como Perito Contable Auxiliar de la Administración de Justicia del Poder Judicial de la Federación, TSJCM, TFJA, TCACM, INE, Secretaría de Economía, litigante con registros en el C. de la J. F. y del TSJCM. Autora y coautora diversas obras.

² Código Fiscal de la Federación vigente.

³ Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre del 2013.

⁴ Código Civil para el Distrito Federal y Territorios Federales en Materia Común.

ticulares, de que la ley sea fielmente cumplida y no burlada, con grave perjuicio del fisco, de la sociedad o de los derechos de tercero; de lo que se desprende la reglamentación en relación con la simulación de los contratos, distinguiendo el caso en que no existe ningún acto real, del caso en el que solo se trata de desvirtuar la verdadera naturaleza del acto jurídico que se mantiene oculto”⁵.

Así también, el Artículo 69-B del CFF, en su último párrafo se refiere al Artículo 109 fracción IV, del mismo ordenamiento, cuando por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante, que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los Artículos 108 y 109 del CFF⁶.

De la misma forma con el delito específico de compraventa de comprobantes, Artículo 113 fracción II y III del ordenamiento citado, se subsume al Artículo 108 antes señalado, “engaño”, o sea que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de estos, altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello; expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; consigne en declaraciones deducciones falsas como lo establece el Artículo 109, fracción I y la fracción IV del citado Código⁷.

Por tanto, el delito de simulación, será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, en lo referente al fenómeno delictivo de la simulación de actos jurídico en agravio del fisco.

Es de tal magnitud el caso, que a la fecha hay ya diversa iniciativa que propone reformar la fracción III del Artículo 113, la cual tiene por objeto sancionar penalmente a quienes expidan, adquieran o enajenen comprobantes fiscales de actos jurídicos simulados, toda vez que la criminalidad en materia fiscal ha venido sofisticando los medios y métodos para cometer delitos en agravio del fisco federal.

⁵ Exposición de Motivos del Código Civil para el Distrito Federal y Territorios Federales, en materia común, y para toda la República en materia federal de 1928.

⁶ Tesis 2a./J. 88/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 10, t. I, septiembre de 2014, p. 858.

⁷ Tesis VII.P.104 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, mayo de 1999, p. 1003.

Actualmente los comprobantes fiscales son un medio de comisión para *simular* actos en perjuicio del fisco de la Federación, lo que genera daños sustanciales al sistema tributario⁸.

Por ende, nuestro máximo Tribunal se ha pronunciado, sosteniendo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez, por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar, como el hecho de que el contribuyente que expidió tal, esté como “no localizado” por parte del Servicio de Administración Tributaria, lo anterior es así, porque el hecho que quien expidió un documento fiscal cambie su domicilio sin dar el aviso respectivo, no invalida la formalidad de este, ya que lo trascendente es la operación y documentación que la ampara⁹.

Así mismo, la “simulación” también es contemplada por la Ley del Impuesto sobre la Renta en su Artículo 176 que establece:

Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras...

Y el Artículo 177, para los efectos de ese título, los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del Artículo 179 de esta Ley¹⁰.

De lo que se desprende, los actos jurídicos en los que exista simulación efectivamente realizado por las partes; deberá incluir entre otros elementos de presunciones cómo identificar el acto simulado y el realmente celebrado, cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud y señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

⁸ Exposición de motivos del Artículo 113, fracción III del Código Fiscal de la Federación, 2014.

⁹ Tesis 1a.CLVI/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 5, t. I, abril de 2014, p. 792.

¹⁰ Ley del Impuesto sobre la Renta.

Según la exposición de motivos de la iniciativa que dio origen a esta importante modificación, cuya finalidad de este mecanismo ha sido la de combatir el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos como estrategia para evadir artificiosamente el pago de contribuciones¹¹.

Como se sabe, esta práctica ilegal supone la colocación de comprobantes fiscales que amparan la realización de operaciones inexistentes, o que, habiéndose llevado a cabo, carecen de sustancia o la que pudieran tener no guarda proporción con las cantidades supuestamente erogadas, de modo que al emplear los comprobantes respectivos como soporte de una deducción o de un acreditamiento, el particular reduce su carga al erosionar la base del tributo, o incluso se beneficia con la generación de saldos a favor.

Es por ello, que en el caso de 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.

Por otra parte, al no acreditar la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corregir la situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo de referencia, se 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 Código¹².

Cabe señalar que reviste gran importancia citar el Diario Oficial de la Federación, de fecha 19 de octubre de 2015, publicación de la Declaración del Acuerdo General número 18/2015, de 13 de octubre de 2015, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹³, del que se desprende:

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ...

¹¹ Proyecto de iniciativa del Ejecutivo Federal, el 8 de septiembre del 2013.

¹² Código Fiscal de la Federación.

¹³ Por el que se levanta el aplazamiento del dictado de la resolución en los amparos en revisión del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, *en los que subsista el problema de constitucionalidad del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce*, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del nueve de diciembre de dos mil trece; relacionado con el diverso 7/2015, de veinte de abril de dos mil quince.

... No contraviene el principio de irretroactividad de la ley¹⁴.

... No contraviene el derecho de audiencia¹⁵.

... No viola el derecho a la libertad de trabajo¹⁶.

... No contraviene el principio de presunción de inocencia¹⁷.

...

Y PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DE CARÁCTER PÚBLICO Y, POR ENDE, PUEDEN DARSE A CONOCER A TERCEROS¹⁸.

Así como las tesis aisladas de rubros:

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS¹⁹.

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, ES DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA²⁰.

Bajo esa tesitura, con la práctica de la *Auditoría Forense*, ésta serviría como una herramienta, dado la naturaleza de los delitos de defraudación fiscal en los que se ven implicados datos e información de índole contable-económico-financiero, en los que a través de la contabilidad se registra sistemática, ordenada y cronológicamente las operaciones financieras de una entidad con el fin de reflejar, en los estados financieros una información clara, veraz, oportuna y relevante del ente económico; entonces la auditoría que tiene como finalidad la verificación o comprobación de los controles establecidos en los sistemas de contabilidad, a través de su análisis e interpretación aplicando técnicas,

¹⁴ Tesis 2a./J.132/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1470.

¹⁵ Tesis 2a./J.133/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1738.

¹⁶ Tesis 2a./J.134/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1743.

¹⁷ Tesis 2a./J.135/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1742.

¹⁸ Tesis 2a./J.140/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1745.

¹⁹ Tesis 2a. XCVII/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 22, t. I, septiembre de 2015, p. 694.

²⁰ *Idem*.

métodos y procedimientos que sirvan para identificar hallazgos o indicios de probable defraudación fiscal, emitiendo la *Pericial en Auditoría Forense*.

La prueba pericial, con la información necesaria de la reconstrucción de los hechos delictuosos e informar a la autoridad competente para que proceda a verificar la verdad real de los hechos y aplicar las sanciones que correspondan, y que en su caso, penalmente a quienes expidan, adquieran o enajenen comprobantes fiscales de actos jurídicos simulados, toda vez que la criminalidad en materia fiscal ha venido sofisticando los medios y métodos para, cometer delito en agravio del fisco federal.

Ya que actualmente, los comprobantes fiscales son un medio de comisión para *simular* actos en agravio al fisco de la Federación, lo que genera daños sustanciales al sistema tributario.

Se califica como *auditoría forense*, cuando participa estructuralmente bajo la responsabilidad de los órganos de Procuración de Justicia y los de la Administración de Justicia, asociada con las ciencias penales, particularmente con la criminalística; cómo combate de los diversos delitos fiscales, es que se hacen las reflexiones siguientes:

a) ¿Es importante la auditoría forense como herramienta contra diversos delitos fiscales?

La auditoría forense se presenta como una opción válida, como trabajo tenga mayor eficacia y eficiencia en estos difíciles momentos, ya que la sociedad espera que el especialista, brinde necesariamente seguridad para que los defraudadores utilicen para sí o terceros beneficios y traten los sistemas financieros para estos fines.

Cuyos objetivos son identificar al presunto responsable del hecho calificado como irregular, determinar la forma o formas empleadas por el delincuente para cometer el hecho delictivo, cuantificar el quebranto o lesión patrimonial sufrida por la víctima y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes, para que se procedan a verificar la verdad real de los hechos y aplicar las sanciones que correspondan.

b) ¿Qué papel juega la contabilidad en la lucha contra operaciones de procedencia ilícita y que se desprenden de operaciones de empresas inexistentes o fantasmas, compra venta de facturas denominadas (EFOS o EDOS)?

Se aplica con conocimientos contables (como información financiera, contabilidad, finanzas, control interno y no menos importante, que la información fiscal en términos de la legislación que corresponda según el ejercicio o período), además del conocimiento relacionado con investigación financiera, cuantificación de pérdidas y ciertos aspectos de la ley, acompañados con conocimientos sólidos de auditoría, valoración de riesgos y con-

trol; además debe demostrar un conocimiento en el ambiente legal necesario y habilidades necesarias para una ejecución eficiente en su labor, tal como, comunicación, habilidades de detective-criminología, y de litigante audaz, de otro modo neutral, escepticismo profesional y presumir la posibilidad de deshonestidad, *como actos o contratos simulados* para efecto de los delitos previstos en este Código Fiscal de la Federación.

c) ¿Es importante la auditoría forense como preservación, detección y control de diversos delitos fiscales?

La importancia en la preservación, detección y control del patrimonio se contrae en la aplicación de la auditoría forense, toda vez que el auditor-abogado base a las técnicas, métodos y procedimientos, así como las normas legales y fiscales aplicables, le permitirán tener la base de juicio profesional, elabore un especial informe con el sustento legal, fiscal y técnico, que le requiera las diversas autoridades y las instancias correspondientes en los distintos casos.

d) ¿Es importante la auditoría forense para combatir diversos delitos fiscales?

La importancia se aprecia cuando se utiliza, además de las normas, técnicas, métodos que rigen la profesión contable, los conocimientos fiscales y legales, ciencias jurídicas como la criminalística que se ocupa de la investigación de comportamientos que se presumen delictuosos; "disciplina que aplica fundamentalmente los conocimientos métodos y técnicas de investigación de las ciencias naturales en el examen del material sensible significativo relacionado con un presupuesto hecho delictuoso, con el fin de determinar en auxilio de los órganos de administrar justicia, su existencia, o bien reconstruirlo, enseñar y precisar la intervención de uno o varios sujetos en el mismo"²¹.

Y el análisis, desde el nacimiento de los actos jurídicos en los que exista simulación o *hecho imponible que sea el efectivamente realizado por las partes* (contratos y/o facturas), que deberá incluir entre otros elementos de presunciones de cómo identificar el acto simulado y el realmente celebrado, cuantificar el beneficio fiscal obtenido por tal virtud y señalar los elementos por los cuales se determinó su existencia, incluyendo e identificando en todo caso la probable *intención* de las partes de simular el acto o hecho; motivo de la iniciativa que dio origen a esta importante modificación, cuya finalidad de este mecanismo ha sido la de combatir el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos como estrategia para evadir artificiosamente el pago de contribuciones.

e) ¿Qué requiere la autoridad como investigadora en una probable conducta o hecho de los crímenes que puedan observarse en diversos delitos fiscales?

²¹ Moreno González, Rafael, *Manual para la investigación del lugar de los hechos*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2003, p. 19.

El Juez, Ministerio Público, autoridad administrativa o quien, en un organismo público represente los intereses del Estado, con la *práctica forense*, que se rija por la moderna doctrina del *iter criminis*; justificándose la tutela de bienes jurídicos en cada uno de los tipos penales, en la fase de investigación. Es necesaria su aplicación para identificar los hallazgos, indicios como elementos base, para conocer el nexo causal del probable delinquir, de los que participan en operaciones simuladas, acción o actividad que se trate.

El uso de la prueba pericial de auditoría forense, en *diversos delitos fiscales*, es entrañable su ofrecimiento, para dilucidar sobre la investigación criminal; en tanto combatir, en esta clase de operaciones entre particulares y el Estado, operaciones de empresas inexistentes o fantasma y/o compra venta de facturas que en nuestra legislación fiscal que son conocidas como entidades que facturan operaciones simuladas (EFOS), entidades que deducen operaciones simuladas (EDOS), por su valía o cuantía en cada contrato simulado, beneficio o negocio que reditúa grandes utilidades por los montos de dinero que se manejan, entre otras ganancias, eludiendo el pago de impuestos que corresponde a cada contribuyente.

Por lo que se propone, que exista un órgano rector, unidad especializada o fiscalía como Auditor Forense, que quienes conforma cualesquiera, se requiere que sea Contador Público Certificado con especialidad y conocimientos en materia fiscal y de auditoría con aplicación de la normatividad rectora en materia financiera-administrativa-fiscal, Licenciado en Derecho como dominio en las diferentes áreas de Derecho: Fiscal, Administrativo y Penal, entre otras; con especialidad en criminalística, que tenga por objeto la reconstrucción del *iter criminis* de regreso, aún como tentativa, consumación y agotamiento para el Derecho Penal, que emita una opinión técnica y científica.

CONCLUSIÓN

La *auditoría forense*, en el caso concreto es combatir los efectos generales y exclusivamente tributarios, la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares que han expedido comprobantes fiscales sin contar con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos y analizar en el actuar, hacer o dejar de hacer como elemento de participación o intervención que sirva de evidencia, hallazgo y/o nexo causal, para diagnosticar las posibles irregularidades, provenientes de actividades, conductas o comportamiento inusual directa o indirecta en alguna operación, así como la justificación razonable y documentación, que se sirva presentar como deducción, para que se otorgue la devolución de impuesto indebida, entre otros.

Aplicando una metodología adecuada de revisión, para admitir la documentación o en su caso, en cumplimiento de los contratos y bases de cada operación, y de la información necesaria de las actividades de algún contribuyente, en función al origen y actividad de constitución de la persona moral de que se trate o de persona física, en ambos casos que se cumpla cabalmente con los requisitos necesarios de su objeto social o la actividad preponderante, cuente con la capacidad técnica, los recursos materiales, personas, activos y experiencia, así como la materialidad y beneficio económico adicional a su objeto; ya que a todo egreso le corresponde un ingreso suficiente que permita su deducibilidad y cumpla con la normatividad fiscal aplicable, así como a derecho corresponda.

Esto es la *auditoría forense* como herramienta servirá, para detectar la no acreditación materializada, efectiva de la prestación del servicio o adquisición de los bienes o para que se acredite de forma objetiva, fehaciente y sustentable la situación fiscal irregular, o en su caso se identifiquen las operaciones amparadas con contratos y comprobantes fiscales que se considerarán *como actos o contratos simulados* para tales efectos, como probables delitos previstos en dicho Código.