

# Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública

---

## La facturación fraudulenta de operaciones simuladas

Documento de trabajo núm. 328

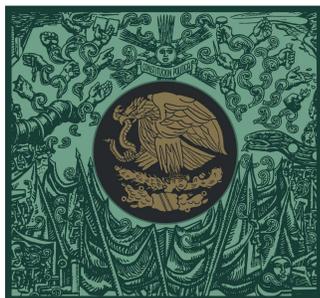


Abril 2020

---

[www.diputados.gob.mx/cesop](http://www.diputados.gob.mx/cesop)

---



**CÁMARA DE  
DIPUTADOS**  
LXIV LEGISLATURA

---

**CESOP**

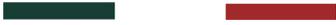
Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública

---

Información que fortalece el quehacer legislativo



**CÁMARA DE  
DIPUTADOS**  
LXIV LEGISLATURA



## Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública

*Organización Interna*

Netzahualcóyotl Vázquez Vargas

Director de Estudios Sociales encargado del  
despacho de la Dirección General del CESOP

Enrique Esquivel Fernández  
Asesor General

Ricardo Martínez Rojas Rustrian  
Director de Estudios de Desarrollo Regional

Ernesto R. Cavero Pérez  
Subdirector de Estudios de Opinión Pública

José Francisco Vázquez Flores  
Subdirector de Análisis y Procesamiento de Datos

Katia Berenice Burguete Zúñiga  
Coordinadora Técnico

Investigadores

Gabriel Fernández Espejel  
José de Jesús González Rodríguez  
Roberto Candelas Ramírez  
Salvador Moreno Pérez  
Felipe de Alba Murrieta  
Rafael del Olmo González

Apoyo en Investigación

Luis Ángel Bellota  
Natalia Hernández Guerrero  
Karen Nallely Tenorio Colón  
Ma. Guadalupe S. Morales Núñez  
Nora Iliana León Rebollo  
Ricardo Ruiz Flores

Alejandro Abascal Nieto  
Abigail Espinosa Waldo  
Guillermina Blas Damián

Alejandro López Morcillo  
Editor

José Olalde Montes de Oca  
Asistente Editorial

Información que fortalece  
el quehacer legislativo

**CESOP**

Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública

## LA FACTURACIÓN FRAUDULENTO DE OPERACIONES SIMULADAS

*Las operaciones comerciales simuladas y su facturación fraudulenta forman parte de un submundo delincuencia que distorsiona la contabilidad de las naciones y se ha convertido en un obstáculo para los sistemas tributarios y para el desarrollo económico contemporáneo.*

*José de Jesús González Rodríguez<sup>1</sup>*

### **Introducción**

El registro de las operaciones comerciales simuladas, identificado comúnmente como *facturación fraudulenta*, constituye un fenómeno creciente que ha sido materia de análisis en los últimos años, particularmente en los ámbitos académico y legislativo.

La inquietud generada por los alcances y la magnitud de esta práctica ilícita al paso de los años, fue convirtiéndose en una seria preocupación que los analistas del tema han considerado como uno de los más serios retos que actualmente enfrentan los gobiernos de todas las latitudes en el diseño de sus políticas públicas en materia de fiscalización tributaria.

Además de su vertiente delictiva, el tema de la facturación fraudulenta de operaciones comerciales simuladas debe enfocarse como una de las actividades que más ha obstaculizado el desarrollo de la economía de las naciones, al mermar de manera significativa el monto de sus ingresos fiscales destinados a financiar el desarrollo y el bienestar social.

Aunque existen importantes discrepancias acerca del monto real involucrado en el mundo de la facturación fraudulenta de operaciones simuladas, de la evasión fiscal y de los flujos financieros ilícitos en general —discrepancias derivadas de las diferentes metodologías empleadas en cada caso—, hay el suficiente consenso entre los especialistas y las instituciones abocadas a su estudio para afirmar que dichos montos se incrementan año tras año y que las modalidades de ese tipo de actividades incluyen, en mayor o menor medida, a prácticamente todos los ámbitos de las actividades económicas de las naciones.

En este documento se busca aportar información para el análisis legislativo del tema de la facturación fraudulenta, señalándose en un primer apartado las generalidades del mismo, su definición, su metodología de estimación y los alcances de dicho fenómeno.

---

<sup>1</sup> El autor es licenciado en Economía y abogado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Investigador de la Dirección de Estudios de Desarrollo Regional del CESOP. Correo electrónico: [jesus.gonzalez@diputados.gob.mx](mailto:jesus.gonzalez@diputados.gob.mx)

Lo anterior, junto con la inclusión de datos que ilustran acerca de los nexos de dichas prácticas con la evasión fiscal y los flujos financieros ilícitos globales en su conjunto. Posteriormente se examinan las modalidades que revisten la facturación fraudulenta y sus alcances a nivel nacional.

Más adelante se incorporan al texto algunas referencias sobre la situación internacional del tema, señalándose las estimaciones numéricas de la facturación fraudulenta y sus implicaciones en el sistema recaudatorio. Asimismo, se hace mención del vínculo existente entre facturación fraudulenta y evasión fiscal, así como la relación de ambos conceptos con los denominados flujos financieros ilícitos. Lo anterior como parte de un proceso que ha vulnerado al sistema tributario y a sus mecanismos de fiscalización en las naciones. Todo ello frente a las notorias e indiscutibles afectaciones al desarrollo económico derivadas de dichos ilícitos.

Dos temas inscritos en el contexto nacional aparecen al final de este documento: uno que aborda los avances y los retos sobre el tema para la presente Administración Pública Federal, y otro que hace referencia al proceso legislativo que llevó a la modificación de las normas legales sobre facturación fraudulenta de operaciones comerciales simuladas que tuvo lugar recientemente. Lo anterior examinando el carácter y la naturaleza de las diferentes iniciativas interpuestas sobre el particular en la LXIV Legislatura.

### **Facturación fraudulenta, flujos financieros ilícitos y evasión fiscal**

Los analistas del tema han coincidido en que la facturación fraudulenta de las operaciones comerciales es un método comúnmente empleado para ocultar flujos financieros ilícitos, así como para evadir los trámites aduaneros y el pago de derechos y de cuotas, situación que propicia un ilegal derrame de recursos que escapa de los sistemas tributarios de los países.<sup>2</sup>

Al respecto, es de tener presente que la facturación fraudulenta de bienes o servicios —en el ámbito local o internacional— forma parte de los denominados flujos financieros ilícitos, mismos que son movimientos de dinero generados o transferidos de manera ilegal. Los flujos financieros ilícitos incluyen los valores, dinero e instrumentos monetarios obtenidos legalmente, pero que son transferidos de manera ilícita; o los valores, dinero e instrumentos monetarios que se adquieren a través de actividades

---

<sup>2</sup> Robert Thomason, *False trade invoicing accounted for \$8.8 trillion of developing world's trade figures over 10 years, study says*, mlex market insight, *Boletín de prensa*, 3 de marzo de 2020.

ilegales como delitos, corrupción, evasión fiscal y falsificación o facturación fraudulenta de operaciones de comercio internacional.<sup>3</sup>

Así, es necesario tener presente la estrecha vinculación entre la facturación fraudulenta de operaciones simuladas, la evasión y elusión fiscales, y los flujos financieros ilícitos, prácticas que nutren las actividades ilegales y las economías subterráneas en los ámbitos internacional y local.

Según lo ha expresado la *European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union*, en el ámbito internacional existen al menos dos percepciones para medir las brechas y las discordancias en materia fiscal. La utilizada con mayor frecuencia es la perspectiva macro, que emplea agregados de toda la economía de una nación mediante los datos registrados en sus respectivas cuentas nacionales: frente a esa metodología se han diseñado las técnicas basadas en una perspectiva micro, las cuales emplean datos más específicos.<sup>4</sup>

Derivado de esas percepciones, se han enlistado varios métodos para identificar la magnitud de la evasión fiscal en el sistema tributario de las naciones. Entre los esquemas enlistados se encuentra el denominado *método de cuentas nacionales*, que usa éstas para compararlas con la información reportada por las autoridades y una vez que se efectúan los ajustes necesarios se identifican los ingresos no reportados y las operaciones simuladas de carácter fraudulento. Este método permite cuantificar la evasión en el Impuesto Sobre la Renta, el impuesto a las sociedades y el Impuesto al Valor Agregado. Otro método a considerar es el denominado *método de muestreo o controles directos*, en el cual la medición de la evasión se hace sólo a una muestra de contribuyentes y, después, bajo esquemas estadísticos, se extiende al total de la población. Junto con los anteriores se encuentran los métodos basados en encuestas en hogares y encuestas directas a los contribuyentes. El primero analiza la relación entre el gasto de las familias y el ingreso declarado; el segundo método estudia el comportamiento de los contribuyentes al declarar impuestos. Estos últimos métodos han sido cuestionados en la medida que se pone en duda la veracidad de las respuestas, por lo que se consideran poco confiables y pueden arrojar una subestimación de la tasa de evasión.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe”, Serie *Macroeconomía del Desarrollo* N° 183, CEPAL, 2017.

<sup>4</sup> Fiscalidad y Unión Aduanera, *European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union*, Taxud, Unión Europea, 2016.

<sup>5</sup> Juan Pablo Jiménez, Juan Carlos Gómez-Sabaini *et al.*, “Evasión y equidad en América Latina”, Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL, 2010.

Otras investigaciones sobre el tema han identificado una variedad de métodos para estimar la evasión, entre los que se encuentran los basados en auditorías a los contribuyentes para medir el cumplimiento tributario, en donde el análisis de las declaraciones de éstos constituye un método para evadir la evasión, pues permite identificar posibles cambios e incumplimiento. Otro ejemplo de estimación son los métodos de información cruzada, que usan indicadores de análisis de las declaraciones de impuestos, como bases de datos comerciales o información publicada por los propios contribuyentes. También se han empleado los métodos basados en el uso de modelos analíticos, donde la evasión tributaria es estimada por auditorías y extrapolada mediante metodologías estadísticas y matemáticas.<sup>6</sup>

Por su parte la Organización de las Naciones Unidas (ONU) ha expresado en torno a la facturación fraudulenta que la misma constituye el método más frecuente para sacar ilícitamente fondos de países en desarrollo y que esa práctica representó más del 80% de todas las salidas ilícitas de fondos entre 2004 y 2013 —655,000 millones de dólares anuales en promedio— y que su monto total se duplicó aproximadamente durante el mismo periodo. En la perspectiva de la mencionada organización se señala que en los últimos años el volumen total de las corrientes financieras ilícitas procedentes de los países en desarrollo —en su gran mayoría imputables a la práctica de la facturación fraudulenta— fue mayor que la suma de toda la Asistencia Oficial para el Desarrollo y la Inversión Extranjera Directa recibida por los países pobres.<sup>7</sup>

No obstante lo señalado, dichas estimaciones han sido consideradas por la propia ONU como *excesivamente prudentes*, pues en la visión de esa organización tales estimaciones corresponden a un solo tipo de facturación fraudulenta, consistente en que los productos se exportan a otra jurisdicción —por ejemplo a un paraíso fiscal—, donde se altera el precio y desde donde se remite la factura revisada al país importador por medio de un despacho aduanero. Para la ONU, los datos que son manejados recurrentemente no abarcan la facturación fraudulenta en el comercio de servicios que representa alrededor del 20% del comercio mundial ni la falsificación de la misma factura, en la que exportadores e importadores se ponen de acuerdo para falsear los datos de la factura original, ocasionando con ello pérdidas de ingresos fiscales para los países en

---

<sup>6</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Declaring Work or Staying Underground: Informal Employment in Seven OECD Countries*, OCDE, 2008.

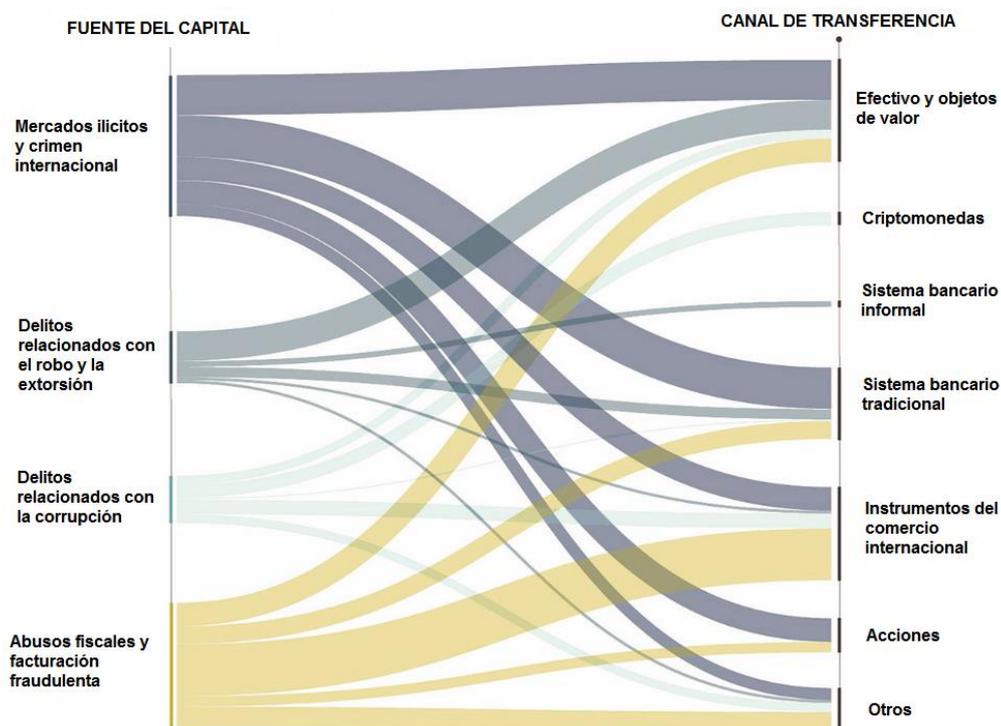
<sup>7</sup> Organización de las Naciones Unidas, “Final study by the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights”, ONU, EEUU, 2020.

desarrollo, que oscilaron entre 98 mil y 106 mil millones de dólares anuales entre 2002 y 2006.<sup>8</sup>

De lo mencionado en los párrafos anteriores se derivan las diferencias numéricas advertidas al examinar los datos correspondientes a la facturación fraudulenta en el ámbito internacional, así como las correspondientes a los montos totales de flujos financieros ilícitos.

El Esquema 1 permite identificar los mecanismos de transferencia entre los diferentes tipos de flujos financieros ilícitos —entre ellos los derivados de la facturación fraudulenta—, y los medios receptores de dichos capitales en el sistema financiero para su circulación en la economía de las naciones, asumiéndose en todo esto la estrecha relación entre la facturación fraudulenta de bienes y servicios, así como la evasión y la elusión fiscales.

**Esquema 1**  
**Canales de transferencia de la facturación fraudulenta y de los flujos financieros ilícitos en la economía de las naciones**



Fuente: Alberto Aziani, *Illicit Financial Flows, an Innovative Approach to Estimation*, Università Cattolica del Sacro Cuore Milano, Italia, 2018.

<sup>8</sup> *Idem.*

Para contextualizar el tema de la facturación fraudulenta de operaciones comerciales simuladas en nuestro país, es necesario hacer mención de algunos datos generales sobre la evasión fiscal prevaleciente.

Recientemente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), divulgó los resultados de dos estudios sobre evasión fiscal que buscaban examinar la magnitud y los alcances de esa práctica ilícita. Uno de dichos estudios examinó la evasión que los contribuyentes realizan como profesionales del ramo de la medicina, mientras que la otra investigación identificó las prácticas de evasión en materia de sueldos y salarios.<sup>9</sup>

Los datos derivados de tales investigaciones arrojan, entre otras cosas, que para 2016 la evasión fiscal —sólo de quienes prestaron servicios médicos profesionales— se calculó en más de 3.4 mil millones de pesos. Mientras que la evasión en materia de retenciones de sueldos y salarios se estimó en 50.6 mil millones de pesos —cantidad equivalente al 7.5% del ISR recaudado a nivel nacional en dicho periodo. Para 2017 se estimó la evasión en materia de retenciones de sueldos y salarios en 3.4% del ISR recaudado, equivalente a 21.5 mil millones de pesos.<sup>10</sup>

Es de tener presente que una de las fuentes de financiamiento de las que el Estado dispone para cubrir el gasto público es la recaudación de impuestos y que una de las contribuciones más importantes es el Impuesto Sobre la Renta, el cual es un gravamen aplicado a las personas físicas o morales por sus ingresos obtenidos por el desarrollo de alguna actividad lícita, es decir, es una tributación a los recursos obtenidos por las personas.

Las personas físicas pueden causar ISR a partir de los ingresos provenientes de servicios profesionales, empresariales, arrendamiento, sueldos y salarios, entre otros. De estos rubros, el más importante en cuanto a recaudación es el que tiene su origen en sueldos y salarios, ya que representa 87.73% de la recaudación total del ISR de personas físicas. Sin embargo, para que el Estado no disminuya sus ingresos y por ende la capacidad de atender el gasto público, faculta al Servicio de Administración Tributaria para “aplicar la legislación con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, así como fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones fiscales”. En este sentido, cualquier acción, u

---

<sup>9</sup> Los documentos se denominan *Evasión en actividades profesionales*, del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM) y *Evasión en sueldos y salarios*, de la Universidad Autónoma Chapingo.

<sup>10</sup> Servicio de Administración Tributaria, “Informa el SAT los resultados de los estudios de evasión fiscal”, *Boletín de prensa*, 17 de abril de 2019.

omisión, parcial o total, tendiente a reducir o retardar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es de su máximo interés.<sup>11</sup>

Es necesario tener presente que las más recientes reformas sobre el tema de la facturación fraudulenta en México implicaron cambios a la fracción III del artículo 113 y una adición al artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, disposiciones que establecieron que se impondría sanción de tres a seis años a quien expidiera o enajenara comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o simuladas.<sup>12</sup>

La motivación de dicha reforma buscó proteger el patrimonio del Estado, mismo que se ve gravemente afectado cuando sus recursos fiscales dejan de ingresar vía impuestos, debido a la facturación de operaciones fraudulentas y, además, por el riesgo de desvío de recursos que genera el hecho de que personas físicas o morales expidan comprobantes fiscales que no están soportados con la debida prestación de servicios o entrega de bienes que pretenden amparar. Es necesario señalar que cuando se estudiaban los alcances de la mencionada reforma —en el año 2019—, se llegó a estimar que el uso de facturas falsas en nuestro país rondaba los 2 billones de pesos. La enorme gravedad de tal ilícito resalta cuando se tiene presente por ejemplo que el presupuesto federal del año 2020 es de poco más de 6.1 billones de pesos.<sup>13</sup>

### **Modalidades y alcances de esa práctica en nuestro país**

El análisis del tema de la facturación fraudulenta de operaciones comerciales ha sido un referente para comprender los alcances de la nueva política de fiscalización implementada por la presente administración.

El fenómeno de la facturación fraudulenta en el ámbito fiscal en México ha sido visto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como la colocación de comprobantes fiscales auténticos en el mercado, pero que amparan conceptos que no corresponden al monto facturado. Sobre el particular, la dependencia anotada —en una investigación reciente denominada *Operaciones simuladas*— caracteriza a las facturas falsas como aquellas que son iguales a cualquier otra, es decir, son documentos auténticos —porque cuentan con los elementos formales autorizados de toda factura—,

---

<sup>11</sup> Véase Universidad Autónoma Chapingo, “Evasión en sueldos y salarios”, Departamento de Estadística, Matemática y Cómputo, México, 2018.

<sup>12</sup> Las reformas aludidas al Código Fiscal de la Federación fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 8 de noviembre de 2019.

<sup>13</sup> Véase Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, de Justicia, y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, *Gaceta Parlamentaria* del Senado de la República, 5 de septiembre de 2019, p. 80.

pero lo que las convierte en *facturas falsas* es su contenido, el cual se logra identificar hasta que se revisa la operación que ampara dicha factura y si esa operación mercantil no existe, la factura es simulada.<sup>14</sup>

<p>En la perspectiva de la SHCP, si la transacción que ampara la factura anotada es inexistente, no necesariamente, el importe económico que ampara dicha factura será inexistente también, ya que dicha factura puede comprender tanto cifras de dinero nunca pagadas por operaciones que no existieron o puede amparar dinero que sí fue objeto de un movimiento contable, aunque no haya existido ninguna operación mercantil.</p>	<h3 style="text-align: center;">Diagrama de operación de facturación fraudulenta</h3> <p>A estas empresas se les conoce como <b>Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS)</b>. Venden las facturas para ser deducidas por <b>Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS)</b> y así disminuir la base del impuesto y, en ocasiones, solicitar devoluciones.</p> <p>Las facturas emitidas son iguales a cualquier otra y son válidas porque cuentan y cumplen con los requisitos de toda factura. Sin embargo, su contenido <b>ES FALSO</b> porque la operación en realidad no existe, no se realizó la venta o la prestación de un servicio.</p> <p><b>El contenido de la factura busca respaldar:</b></p> <p><b>Dinero pagado</b> por operaciones que no existieron. <b>Dinero no pagado</b> por operaciones que no existieron.</p> <p>La simulación de operaciones y la emisión y compra de facturas falsas se hace para:</p> <p><b>1 Evadir impuestos:</b> simular gastos para reducir los montos de ISR e IVA que se deben pagar, o solicitar devoluciones de un IVA que no se pagó.</p> <p><b>2 Lavar dinero</b></p> <p>Fuente: Servicio de Administración Tributaria, “Operaciones simuladas, <i>factureros</i>”, SHCP, México, 2019.</p>
---	---

Las motivaciones para realizar tales actividades son —para la dependencia aludida— cuando los productores de bienes o los prestadores de servicios pretenden realizar operaciones que pueden llegar a encuadrarse como evasión fiscal o lavado de dinero.<sup>15</sup>

Se ha estimado que las empresas que realizan operaciones simuladas en nuestro país facturaron en 2018 movimientos inexistentes cercanas al 70% de la recaudación fiscal de ese año. Aunque existen discrepancias acerca del número y su ubicación geográfica en el territorio nacional, se ha calculado que en el país existen miles de estas empresas, las cuales son utilizadas para la circulación y el uso delictivo de facturas y comprobantes falsos. Un cálculo expresado por el Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF) de la Ciudad de México señala que este fenómeno puede rondar entre 5 y 6% del Producto Interno Bruto Nacional.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Operaciones simuladas, *factureros*”, Presentación, 25 de junio de 2019, SHCP, México, 2019.

<sup>15</sup> Para la SHCP este tipo de prácticas se presta a esquemas evasores de impuestos en la nómina de trabajadores, al tiempo que puede encubrir corrupción de funcionarios y de entidades públicas.

<sup>16</sup> Véase Dictamen de las Comisiones Unidas de..., *op. cit.*, p. 82.

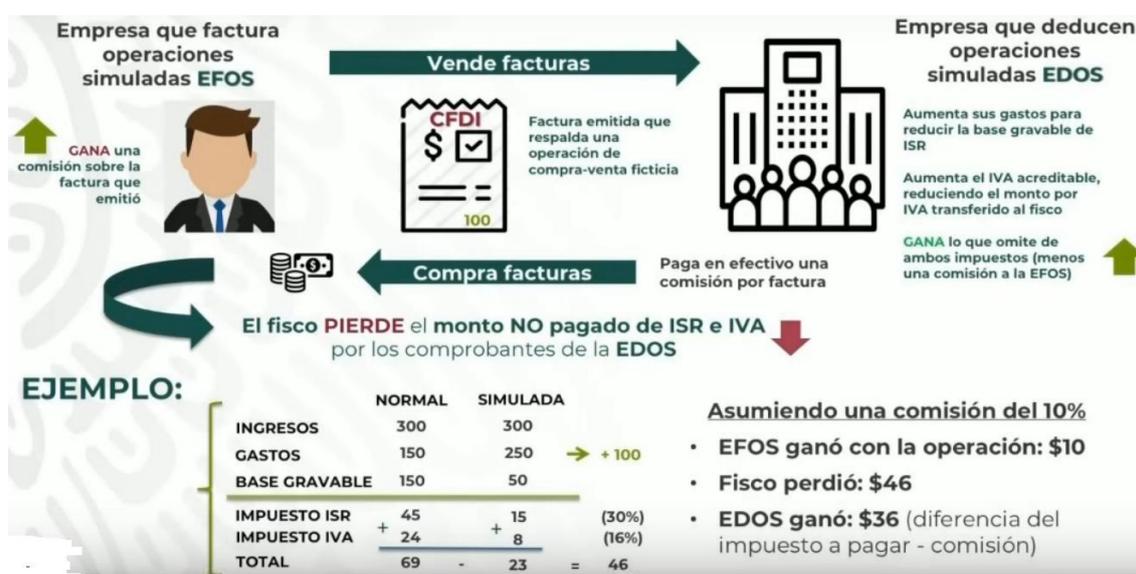
Ahora bien, con relación a la facturación fraudulenta de operaciones simuladas y de acuerdo con los datos visibles en el documento *Operaciones simuladas* de la SHCP al que se hizo alusión anteriormente, los efectos fiscales que puede tener esta práctica consisten en que los contribuyentes que realizan operaciones fraudulentas por medio de facturaciones simuladas disminuyen artificialmente su base gravable, llegando incluso a generar de forma ficticia pérdidas que pueden llegar a ocasionar que tales contribuyentes no lleguen a pagar el Impuesto Sobre la Renta en varios periodos, y en lo que corresponde al Impuesto al Valor Agregado, el daño fiscal puede llegar a ser más fuerte porque implicaría que se generen saldos a favor de tales contribuyentes fraudulentos, saldos que se compensan contra el mismo impuesto (es decir, no ingresan dichos recursos al sistema recaudatorio), o peor aún, tales causantes de operaciones simuladas llegan incluso a solicitar la devolución de un IVA en realidad inexistente.

El siguiente esquema permite identificar el proceso de facturación fraudulenta en nuestro país, en donde participan las denominadas *Empresas que Facturan Operaciones Simuladas* (EFOS) y las *Empresas que Deducen Operaciones Simuladas* (EDOS).

Como puede desprenderse del contenido de la ilustración siguiente, la compraventa de facturas que amparan operaciones simuladas o fraudulentas y su deducibilidad fiscal se reflejan de manera directa e inmediata en la capacidad recaudatoria de nuestro sistema tributario.

## Esquema 2

### Proceso de facturación fraudulenta de operaciones simuladas



Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, "Operaciones simuladas, *factureros*", Presentación, 25 de junio de 2019, SHCP, México, 2019.

Atendiendo al contenido del *Informe de evaluación mutua, medidas anti-lavado y contra la financiación del terrorismo*, emitido por el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT), documento que aborda de manera expresa la situación prevaeciente en ese rubro en nuestro país, se tiene que —de acuerdo con los datos generados por esa institución en 2018— existía una relación de hasta 1,031 contribuyentes que habrían realizado operaciones inexistentes y que tales operaciones estarían valuadas en alrededor de 442,954 millones de pesos, además de que éstas tendrían vínculos con cerca de 63,000 sociedades mercantiles que deducen impuestos o solicitan bonificaciones fiscales por operaciones inexistentes. Según la misma fuente, en dicho periodo existían al menos 558 sociedades mercantiles que facturaron operaciones inexistentes asociadas con 35,682 devoluciones de impuestos por operaciones inexistentes.<sup>17</sup>

En torno a ese particular, la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) de la SHCP ha elaborado la denominada *Evaluación Nacional de Riesgos de Lavado de Dinero y Financiamiento al Terrorismo en México*, la cual se ha enfocado a revisar las operaciones que por su naturaleza y la identidad de sus titulares pueden considerarse como de "alto riesgo" de incurrir en lavado de dinero o facturación fraudulenta.

Según la mencionada dependencia, entre ese tipo de situaciones de riesgo se encuentran: a) accionistas jóvenes de bajo perfil; b) accionistas y/o representantes comunes entre distintas personas morales; c) cobro de cheques a nombre de otras personas, pero endosados a la misma persona que lo emitió; d) domicilios comunes entre diferentes personas físicas y/o personas morales; e) domicilios que no coinciden con la actividad económica declarada; f) empresas cuyos activos no son acordes con su operación financiera; g) empresas de reciente creación con altos volúmenes de ingresos; h) empresas de prestación de servicios que operan importantes cantidades de dinero que no son congruentes con su actividad; i) esquema de facturación "falsa", nacional y/o internacional; j) incremento en el capital social de una empresa por montos inusualmente elevados; k) operaciones por montos importantes realizadas por sujetos de corta edad; l) relación financiera entre empresas que no tienen lógica por el giro de los negocios; m) retiro casi inmediato de los recursos depositados; n) robo o abuso de identidad para la constitución de empresas y/o apertura de cuentas; ñ) sujetos que reciben grandes transferencias de alguna instancia de gobierno; o) utilización de cuentas de parientes cercanos para depositar, retirar y/o transferir los recursos; p) utilización de cuentas de terceros para introducir operaciones en efectivo; q) utilización de empresas llamadas

---

<sup>17</sup> Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica, *Informe de evaluación mutua, medidas anti lavado y contra la financiación del terrorismo*, GAFILAT, Francia, 2018.

"fantasmas" o "de fachada"; r) utilización de estructuras corporativas complejas para ocultar los beneficiarios reales; s) utilización de los servicios de profesionales para ocultar la identidad del beneficiario real; y t) utilización de oficinas virtuales o no acordes a la actividad declarada, entre otras modalidades.<sup>18</sup>

En el proceso de daño fiscal ocasionado por la facturación fraudulenta de operaciones simuladas, es preciso señalar los rasgos —que de acuerdo con la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público— distinguen a los actores involucrados, es decir, las *Empresas que Facturan Operaciones Simuladas* (EFOS) y las *Empresas que Deducen Operaciones Simuladas* (EDOS).

Los diagramas insertos a continuación ilustran los rasgos principales de las dos figuras fiscales señaladas.



Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Operaciones simuladas, *factureros*”, Presentación, 25 de junio de 2019, SHCP, México, 2019.

Las *EFOS* —que son las denominadas *factureras* en estricto sentido— son aquellas empresas que venden las facturas para ser deducidas por otras empresas que sí tienen operaciones reales. Tales empresas se caracterizan por no contar con activos, personal ni infraestructura física, además de no localizarse en el domicilio fiscal registrado o sólo ocuparlo de manera temporal. Igualmente, pueden compartir domicilio fiscal con otros contribuyentes por lo general en zonas marginadas, virtuales o ficticias, al tiempo que sus socios no cuentan con recursos económicos, no declaran, son ilocalizables o fueron empleados de la misma empresa. Junto con lo anterior, las *EFOS* se distinguen también por abrir cuentas bancarias y cancelarlas pronto, presentando altos montos de facturación y pocos o nulos gastos y porque su objeto social es muy amplio o intangible, lo cual le permite ofrecer todo tipo de facturas, mismas que resultan acordes a las actividades de quien las compra.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Secretaría de Gobernación *et al.*, *Evaluación Nacional de Riesgos de Lavado de Dinero y Financiamiento al Terrorismo en México*, SHCP, México, 2016, citado en Dictamen de las Comisiones Unidas de..., *op. cit.*, p. 85.

<sup>19</sup> Participación de la titular del Servicio de Administración Tributaria en la conferencia del presidente Andrés Manuel López Obrador del martes 25 de junio de 2019.



Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Operaciones simuladas, *factureros*”, Presentación, 25 de junio de 2019, SHCP, México, 2019.

Por su parte, las denominadas *Empresas que Deducen Operaciones Simuladas* —EDOS— han sido caracterizadas como aquellas que deducen las facturas expedidas por las EFOS y que buscan disminuir la base del impuesto a pagar a las autoridades fiscales y, en ocasiones, solicitar devoluciones. Estas empresas generan documentación apócrifa para acreditar la materialidad de la operación, prestando diversos servicios o realizando acciones abstractas (elaboración de manuales, asesorías, capacitación, etc.).

La magnitud del problema fiscal derivado de la facturación fraudulenta de operaciones simuladas en nuestro país ha sido dimensionada por la propia titular del Servicio de Administración Tributaria, quien ha expresado que las actividades ilícitas de las denominadas *Empresas que Facturan Operaciones Simuladas* han aumentado 31 veces de 2014 a 2018. Según el SAT, una estimación del número confirmado de tales empresas sólo en 2019 fue de 8,204. Ese total de empresas —entre enero de 2014 y junio de 2019— expidieron 8,827,390 facturas falsas, es decir, un promedio de mil facturas por cada EFO en dicho periodo.<sup>20</sup>

Señalado lo anterior, es menester reflexionar en torno a los efectos en la economía nacional de las actividades ilícitas practicadas por las EFOS y las EDOS, mismas que ocasionan un daño significativo al erario público y un menoscabo a las tareas que el Estado mexicano podría realizar con los recursos que tales empresas dejan de liquidar a la administración tributaria.

<sup>20</sup> De acuerdo con el propio SAT, los datos del número de empresas *factureras* en el país corresponden sólo a una estimación para 2019, calculándose una cantidad mucho mayor de EFOS a escala nacional.



Las empresas que facturan de manera fraudulenta generalmente están localizadas en el domicilio fiscal registrado ante las autoridades y registran una actividad en donde la materialidad es visible y en donde los socios efectivamente realizan actividades laborales y se encuentran registrados en nómina. Otro rasgo distintivo es que este tipo de empresas suelen reportar pérdidas fiscales o utilidades marginales, al tiempo que generan mínimos impuestos.

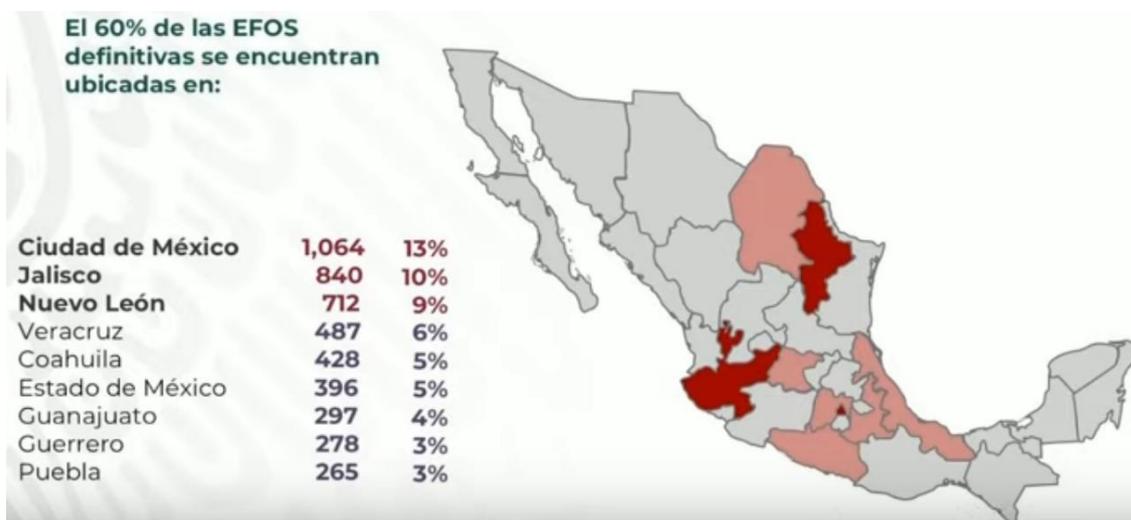
Un dato relevante dado a conocer por la titular del Servicio de Administración Tributaria al respecto fue que el importe total que entre 2014 y 2019 amparaban las operaciones celebradas por las empresas de facturación simulada ascendió a más de \$1,611,418 millones, es decir 1.6 billones de pesos. Derivado de lo anterior, se tiene que la presuntiva de evasión fiscal en perjuicio de la hacienda pública mexicana en ese periodo ascendió a \$354,512 millones, lo cual se traduce —en el caso de que la totalidad de esas facturas se hayan deducido— en una presuntiva de evasión fiscal del 1.4% del Producto Interno Bruto (PIB) de acuerdo con dicha fuente.<sup>21</sup>

Los datos visibles en el Mapa 1 permiten identificar la localización, dentro de la geografía nacional, de las empresas que han sido detectadas por el SAT como aquellas que realizan más operaciones simuladas y expiden más facturas fraudulentas. Como se advierte, la ubicación de éstas coincide con las zonas de mayor actividad económica en el país.

<sup>21</sup> Participación de la titular del Servicio de Administración Tributaria en la conferencia del presidente Andrés Manuel López Obrador del martes 25 de junio de 2019.

## Mapa 1

### Ubicación geográfica de las *Empresas que Facturan Operaciones Simuladas*



Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Operaciones simuladas, *factureros*”, Presentación, 25 de junio de 2019, SHCP, México, 2019.

Un desglose de la naturaleza de las funciones realizadas por las *Empresas que Facturan Operaciones Simuladas* permite identificar los ramos económicos y la importancia de cada actividad. Así, se tiene que las denominadas *actividades económicas tangibles* —o generadoras de bienes— representan 61% del total de tareas realizadas por las señaladas EFOS, mientras que el 39% restante comprende las actividades de naturaleza intangible relacionadas con el ramo de los servicios.

De forma desagregada se tiene que —en lo que toca a las actividades tangibles— el comercio al por mayor representó 40% del total de tales actividades tangibles, la construcción 34%, el comercio al por menor 7% y las funciones desarrolladas por las industrias manufactureras 7%. Por lo que toca a las actividades de naturaleza intangible, los servicios profesionales, científicos y técnicos alcanzaron 61% del total de dichas actividades, mientras que los servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación ascendieron a 19%, los servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e inmuebles representaron el 7 por ciento.

### Contexto internacional

Resulta coincidente el punto de vista de los especialistas e instituciones abocadas al análisis de los temas de la facturación fraudulenta, de los flujos financieros ilícitos y de la evasión fiscal, en torno a que existen dificultades metodológicas y normativas para

realizar periódicamente una revisión y un cálculo de tales variables, tanto a escala nacional como desde una perspectiva global. Esta situación origina que las cifras referentes a tales variables sean poco coincidentes entre sí y que en ocasiones presenten discrepancias más que significativas.

Pero sin duda, cada uno de esos fenómenos —la facturación fraudulenta, los flujos financieros ilícitos y la evasión fiscal— representan en cuanto a su magnitud financiera rubros esenciales para influir de manera determinante en la política financiera y tributaria de las naciones.

Examinando los datos de la evasión de un gravamen como el Impuesto al Valor Agregado en los países de América Latina, se tiene que esta práctica registra un promedio regional de 27%. Sin embargo, tal información se matiza mediante los datos, que indican la existencia de importantes diferencias entre los países de la zona, ya que, por un lado, países como Uruguay registran la tasa de evasión más baja de la región, mientras que en el otro extremo se encuentran varios países de Sudamérica, que muestran tasas cercanas o superiores al 20%, pero inferiores al 30%. Finalmente se encuentran aquellos países con las mayores tasas de evasión en Latinoamérica, donde se ubican naciones como Ecuador y Paraguay con tasas de evasión superiores al 30 por ciento.<sup>22</sup>

En lo que respecta a la evasión en el ISR —tanto para personas físicas como para morales—, se observa que sus tasas de evasión son mayores a las del IVA, dado que el promedio de la región se encuentra alrededor del 47%. Así, se pueden apreciar casos como los de Costa Rica, Ecuador o Guatemala, donde existen tasas de evasión cercanas al 65%, mientras que Brasil, Chile y México registran niveles que se sitúan entre 28 y 31 por ciento.<sup>23</sup>

Por su parte, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) ha calculado que el costo de la evasión y la elusión fiscal en América Latina alcanzó 6.3% del PIB en 2017, cifra equivalente a 335,000 millones de dólares. Dicho organismo ha estimado también que los flujos financieros ilícitos que salen de la región como consecuencia de la manipulación de precios del comercio internacional de bienes alcanzaron los 85,000 millones de dólares en 2016, monto equivalente al 1.5% del PIB de América Latina y el Caribe.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> Universidad de las Américas-Puebla, “Evasión global 2017”, UDLAP, México, 2018.

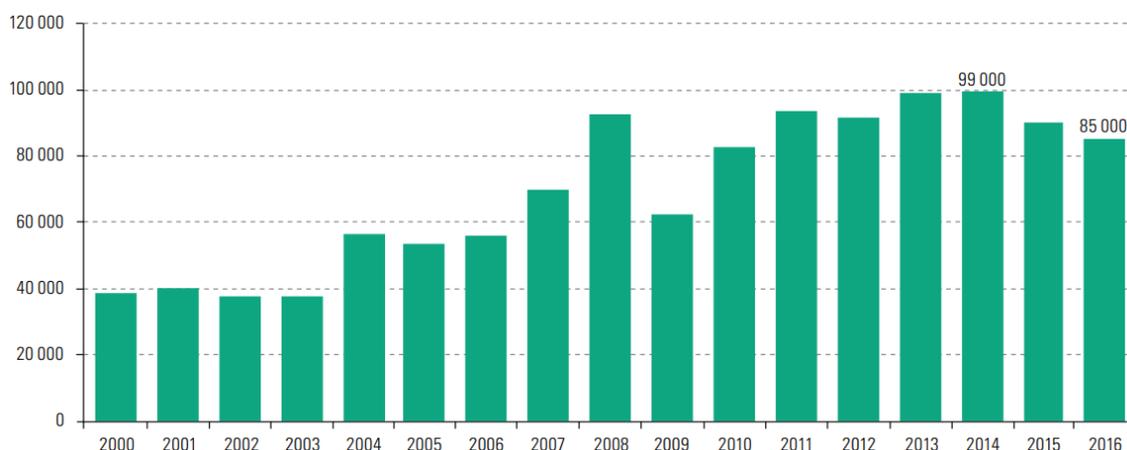
<sup>23</sup> *Idem*.

<sup>24</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, CEPAL, 2019.

La misma institución ha señalado que en América Latina la facturación fraudulenta y la manipulación de precios del comercio internacional de bienes han experimentado una leve tendencia a la baja entre 2016 y su anterior medición. Por un lado, los datos de 2013 y 2014 mostraban que los flujos financieros ilícitos ligados a esas prácticas alcanzaron los 100,000 millones de dólares por año, mientras que los datos de la Gráfica 1 — correspondientes al registro más reciente reportado por ese organismo (2016)— permiten identificar un ligero descenso de los montos estimados de flujos financieros ilícitos en 33 países de América Latina como resultado de manipulación de precios en el comercio internacional de bienes.

**Gráfica 1**

**Montos estimados de flujos financieros ilícitos derivados de manipulación de precios u operaciones simuladas del comercio internacional en América Latina (millones de dólares)**



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, CEPAL, 2019.

Lo anterior partiendo de que la facturación fraudulenta es el método empleado para ocultar los flujos financieros ilícitos en las economías de las naciones, así como para evadir los trámites aduaneros y el pago de derechos y cuotas que no ingresan a los sistemas tributarios de los países,<sup>25</sup> y eso considerando que la estimación de la facturación fraudulenta de bienes es sólo una parte de la actividad financiera ilícita en el comercio internacional, en donde los exportadores, importadores y en ocasiones los propios funcionarios aduaneros se confabulan para falsificar los registros contables con la finalidad de mostrar valores más altos o más bajos para los bienes entregados.

<sup>25</sup> Robert Thomason, *False trade invoicing...*, *op. cit.*

La academia ha identificado a la facturación comercial indebida, ilícita o fraudulenta —o su denominación en inglés, *trademispricing*— como la manipulación de precios en el comercio internacional, actividad que tiene lugar entre empresas vinculadas entre sí que cuentan con sedes en dos países. Esas prácticas permiten que las empresas transfieran recursos financieros entre diferentes países, sin declarar a las autoridades y pudiendo por ese medio evadir impuestos, evitar controles de capitales y transferir recursos obtenidos por medio de actividades ilícitas. Dicha situación permite que las corporaciones transfieran sus rendimientos entre distintos países, evitando los controles por parte de las autoridades tributarias.<sup>26</sup>

Los datos de la Tabla 1 muestran las modalidades que pueden adoptar los diferentes tipos de facturación fraudulenta en el comercio internacional.

**Tabla 1**  
**Modalidades de facturación fraudulenta en el comercio internacional**

FLUJO	MANIPULACIÓN	MOTIVACIÓN ILÍCITA
<b>Exportaciones</b>	Sobrefacturación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Explotación de regímenes de subsidios</li> <li>• Repatriación no declarada de capitales (desde el exterior hacia el país)</li> </ul>
	Subfacturación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desvío de beneficios no declarados</li> <li>• Desvío hacia el exterior de dinero proveniente de actividades criminales</li> <li>• Evadir controles de capitales (incluidos los vinculados a la repatriación de capitales desde el país hacia el exterior)</li> <li>• Evadir controles cambiarios</li> <li>• Evadir tarifas aduaneras</li> </ul>
<b>Importaciones</b>	Sobrefacturación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desvío de beneficios (ilícitos) no declarados</li> <li>• Desvío hacia el exterior proveniente de actividades criminales</li> <li>• Evadir controles de capitales (incluidos los vinculados a la repatriación de capitales desde el país hacia el exterior)</li> <li>• Evadir controles cambiarios</li> </ul>
	Subfacturación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evasión de tarifa aduanera</li> <li>• Repatriación no declarada de capitales (desde el exterior hacia el país)</li> </ul>

Fuente: Verónica Grondona, “La manipulación de los precios de transferencia y la fuga de capitales en Argentina”, 2014, *Revista Análisis*, núm. 20, Argentina, 2015.

En la perspectiva de Robert Thomason, la facturación fraudulenta como parte de los flujos financieros ilícitos de carácter internacional no tiene una regulación uniforme en

<sup>26</sup> Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos, “Extracción de recursos en Brasil, facturación indebida en el sector minero”, *Latindadd*, Perú, 2017.

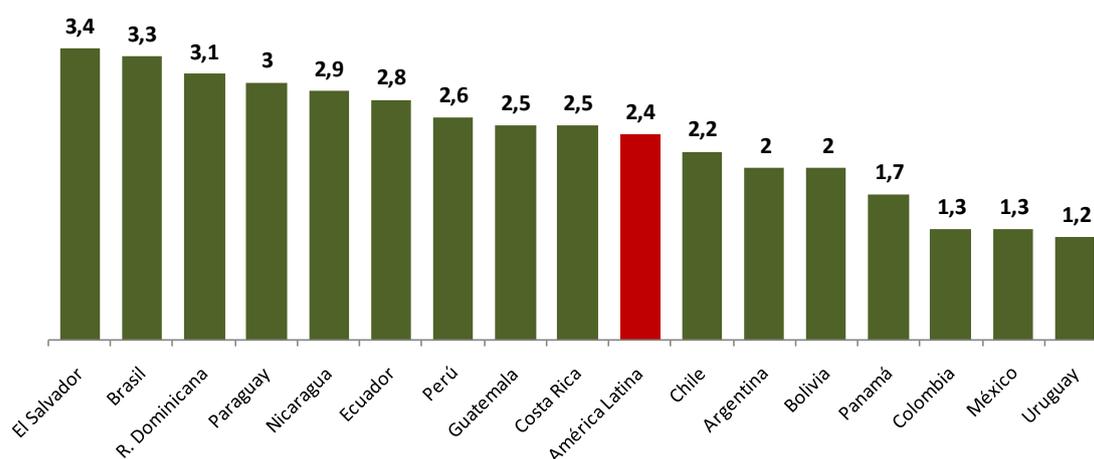
todos los países, llegando a dar el caso de que en algunas naciones dichas prácticas no son consideradas delitos. Lo anterior en un contexto en el que según la Organización Mundial de Aduanas, sólo 2% de los envíos comerciales del mundo son inspeccionados, lo cual —de acuerdo con el autor aludido— hace indispensable que se incrementen de forma sustancial las inspecciones y las capacidades de aplicación de la ley de los servicios de aduanas en todos los países, mismos que deberían fortalecerse y someterse a una mayor supervisión.<sup>27</sup>

Lo anterior se refleja sin duda en importantes omisiones fiscales que hacen que enormes cantidades que son objeto del comercio internacional no facturadas no ingresen a los sistemas fiscales de las naciones. Tal situación, sumada al resto de las actividades económicas que no son objeto de la declaración fiscal correspondiente, representan un menoscabo importante en el cálculo de su Producto Interno Bruto.

Las enormes cifras que amparan la totalidad de las actividades económicas no registradas fiscalmente —entre ellas la facturación fraudulenta y las operaciones simuladas en el comercio internacional— se han constituido como parte integrante de la evasión fiscal y se reflejan crudamente en las cuentas nacionales de los países. La Gráfica 2 permite identificar los porcentajes en que el PIB latinoamericano se ve disminuido por la comisión de tales conductas delictivas.

**Gráfica 2**

**Pérdidas por evasión fiscal como porcentaje del PIB en América Latina, 2017**



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible”, CEPAL, 2017.

<sup>27</sup> Robert Thomason, *False trade invoicing...*, op. cit.

Con el objeto de identificar los alcances y la magnitud económica de los recursos ligados a la práctica de la facturación fraudulenta en nuestros tiempos, es preciso recurrir a diversos datos generados por uno de los organismos que periódicamente se han abocado al examen de los flujos financieros producto de actividades ilícitas en el ámbito internacional, el denominado *Global Financial Integrity* (GFI).<sup>28</sup>

Recientemente, dicha organización llevó a cabo una revisión del tema de los flujos financieros ilícitos, de la facturación fraudulenta de mercancías y de las discordancias en los registros de transacciones comerciales ligadas al comercio internacional entre 135 países en desarrollo y 36 de las economías más avanzadas.

En una publicación sobre el tema, la organización aludida puntualiza que obtiene sus datos de comparar y contrastar las diferencias entre la información correspondiente a las importaciones/exportaciones de la balanza comercial de diferentes países, con el objeto de identificar *brechas de valor* o desajustes en dichos datos. Al respecto, *Global Financial Integrity* logró ubicar, entre otros hallazgos, que la suma de todos los desajustes identificados en el comercio entre 135 países en desarrollo y 36 economías avanzadas durante el periodo 2008-2017 ascendió a 8.7 millones de millones de dólares estadounidenses.<sup>29</sup>

Para que la mencionada consultoría internacional lograra identificar si las importaciones o exportaciones de un país han sido facturadas erróneamente o de manera fraudulenta, fue preciso llevar a cabo una revisión de lo que GFI denomina *brecha de valor* —que es la discordancia entre los datos de los registros de las transacciones comerciales internacionales de un país determinado respecto a la información generada por otro país— y para tal efecto examinó la información oficial y pública entregada anualmente por los diferentes gobiernos a la Organización de las Naciones Unidas, para posteriormente contrastar tales datos con los generados por otras naciones y así identificar brechas de valor o desajustes.

La fuente señalada establece que sólo para el año 2017 los desajustes de los datos financieros de 135 países —que llevan implícita una eventual facturación fraudulenta— ascendieron a más de \$817,6 mil millones de dólares. Para *Global Financial Integrity* los países con las mayores discordancias en sus registros de transacciones comerciales internacionales durante 2008-2017 son los que se muestran

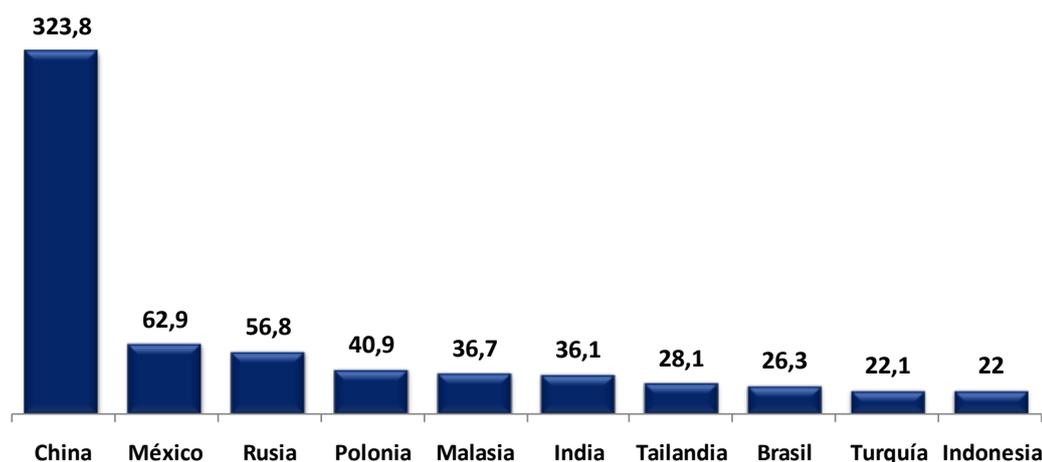
---

<sup>28</sup> *Global Financial Integrity* tiene su sede en Washington, DC y es una organización que asesora a gobiernos de países en desarrollo en materia de transparencia y sobre temas relacionados con el sistema financiero global y en el ámbito de la seguridad.

<sup>29</sup> *Global Financial Integrity* “Flujos financieros ilícitos relacionados con el comercio en 135 países en vías de desarrollo: 2008-2017”, resumen ejecutivo, GFI, EEUU, 2020.

en la Gráfica 3, en donde, como se aprecia, nuestro país ocupa el segundo sitio luego de la República Popular China y arriba de Rusia.

**Gráfica 3**  
**Países con mayor promedio de operaciones comerciales internacionales sobrefacturadas o subfacturadas entre 2008 y 2017**  
**(cifras en miles de millones de dólares)**



Fuente: Elaboración con datos de *Global Financial Integrity*, “Flujos financieros ilícitos relacionados con el comercio en 135 países en vías de desarrollo: 2008-2017”, resumen ejecutivo, GFI, EEUU, 2020.

Si se considera sólo el caso de América Latina, se calcula que la facturación fraudulenta en el lapso que media entre 2008-2017 superó al billón de dólares (1.3 billones), al registrar un promedio anual de 125.3 mil millones de dólares, observándose que México y Brasil encabezan la relación de naciones cuyas contabilidades nacionales registraron las mayores pérdidas fiscales por tales conceptos.<sup>30</sup>

Es de subrayar que la facturación comercial fraudulenta en el ámbito internacional es un método para mover dinero ilícitamente a través de las fronteras y que esa práctica implica la falsificación deliberada del valor, del volumen o del tipo de mercancía en una transacción comercial de bienes o servicios. Al manipular de manera fraudulenta el precio, la cantidad o la calidad de un bien o servicio en una factura enviada a la aduana, se pueden transferir sumas sustanciales de dinero a través de las fronteras. *Global Financial Integrity* ha sostenido que dicha práctica puede estar relacionada con otras conductas de indudable carácter delincencial, como el lavado de dinero y que al menos existen cuatro

<sup>30</sup> Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos, “Falsa facturación en América Latina”, Perú, Latindadd, 2020.

razones principales para que una empresa facture de manera fraudulenta sus transacciones comerciales internacionales:<sup>31</sup>

- a) *Blanqueo de dinero*: los delincuentes o los funcionarios públicos pueden tratar de blanquear el producto del delito o la corrupción.
- b) *Evasión directa de impuestos y aranceles aduaneros*: al informar de manera insuficiente el valor de las mercancías, los importadores pueden evadir inmediatamente aranceles aduaneros u otros impuestos.
- c) *Reclamación de incentivos fiscales*: muchos países ofrecen incentivos fiscales a los exportadores nacionales que venden sus bienes y servicios en el extranjero. Los delincuentes pueden tratar de abusar de estos incentivos fiscales al informar cifras excesivas de exportaciones.
- d) *Esquivando los controles de capital*: muchos países en desarrollo tienen restricciones sobre la cantidad de capital que una persona o empresa puede ingresar o sacar de sus economías. Los inversores que intentan romper estos controles de capital suelen facturar las transacciones comerciales como una alternativa a la entrada o salida de dinero del país.

Los datos de la Gráfica 4 permiten identificar el monto de las operaciones de comercio internacional efectuadas por consorcios y empresas de nuestro país, que de acuerdo con *Global Financial Integrity* muestran discordancias en sus registros de operaciones de importación/exportación y que eventualmente podrían ser consideradas como emisoras de facturación fraudulenta.

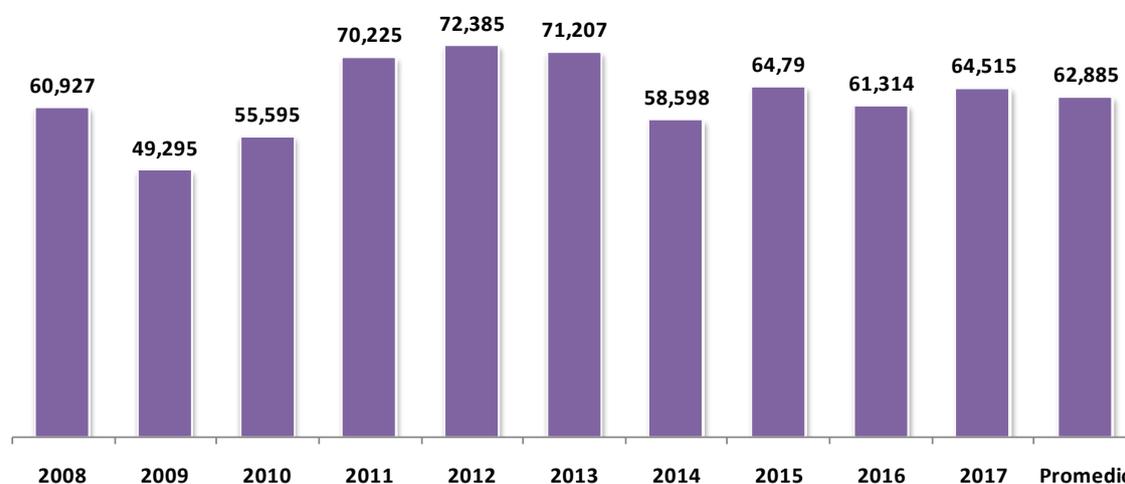
---

<sup>31</sup> *Global Financial Integrity*, “Facturación comercial incorrecta”, GFI, EEUU, 2020.

#### Gráfica 4

### Monto de las transacciones internacionales con mayor sobrefacturación o subfacturación, México 2008-2017

(cifras en millones de dólares)



Fuente: Elaboración con datos de *Global Financial Integrity*, “Flujos financieros ilícitos relacionados con el comercio en 135 países en vías de desarrollo: 2008-2017”, resumen ejecutivo, GFI, EEUU, 2020.

Para contextualizar la magnitud de la denominada discordancia de los registros de las transacciones internacionales de los países en desarrollo como porcentaje de su comercio bilateral total durante el periodo 2008-2017, la investigación de *Global Financial Integrity* estima los siguientes datos para diversos países: Gambia registra alrededor de 37.3% de facturación fraudulenta; Togo 30.2%; las Islas Maldivas 27.4%; Malawi 26.8% y las Islas Bahamas 26.6%. Como se aprecia, se trata de naciones pequeñas y con un reducido peso económico internacional, pero si se juzga la magnitud e importancia económicas, destaca el caso de China, nación que —según GFI— registra una discordancia en los registros de sus operaciones internacionales que alcanza 18.8% de su comercio bilateral total con las economías avanzadas durante el mismo periodo.<sup>32</sup>

Si se considera el tipo de bienes objeto de facturación fraudulenta en el comercio internacional, se advierte que los artículos que presentaron mayores discordancias en sus registros en el lapso 2008-2017 fueron: a) el comercio de maquinaria eléctrica —con cerca de 153.7 mil millones de dólares de discordancia en sus registros de transacciones comerciales—; b) los combustibles minerales, con 113.2 mil millones de dólares; c) la maquinaria, con un monto cercano a los 111.7 mil millones; d) el comercio de los vehículos, con 66.4 mil millones; e) las piedras preciosas y los metales, con más de 31.8

<sup>32</sup> *Global Financial Integrity*, “Flujos financieros...”, *op. cit.*

mil millones. Le siguen a tales artículos los plásticos, los productos farmacéuticos, los artículos médicos y ópticos, con importes que van desde los 31.7 a los 18.9 mil millones de dólares de posible facturación fraudulenta.<sup>33</sup>

En cuanto a la perspectiva porcentual de los bienes con mayor discordancia en los registros de operaciones comerciales de carácter internacional, la Tabla 2 permite identificar los artículos e insumos con mayor relevancia.

**Tabla 2**  
**Porcentajes de los bienes con mayor sobrefacturación o subfacturación en transacciones comerciales internacionales 2008-2017**

	Artículo	Porcentaje
1	Arte, antigüedades	37.8
2	Pieles y pieles artificiales	33.7
3	Plumas preparadas	33.1
4	Barcos y embarcaciones	29.7
5	Artículos de cuero	27.7
6	Paja, productos de mimbre	26.8
7	Productos farmacéuticos	25.8
8	Libros y productos impresos	25.4
9	Juguetes y juegos	25.4
10	Sal, piedra, cemento	24.0

Fuente: Elaboración con datos de *Global Financial Integrity*, “Flujos financieros ilícitos relacionados con el comercio en 135 países en vías de desarrollo: 2008-2017”, resumen ejecutivo, GFI, EEUU, 2020.

### **Avances y retos en el ámbito de la Administración Pública Federal**

En la presente administración, las acciones para confrontar las prácticas de facturación fraudulenta en el territorio nacional han asumido una modalidad diferente a las implementadas en sexenios anteriores. En junio de 2019 el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) y la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF), diseñaron de forma conjunta una estrategia de combate a tales operaciones.

Dicha estrategia, que inició a fines del primer semestre de 2019, consistió en que el SAT identificó a 150 empresas que presumiblemente incurrieron en operaciones de

<sup>33</sup> *Idem*.

facturación simulada —coloquialmente conocidas como *empresas factureras*—, por medio de un *Modelo de Riesgos*. A 144 de dichas empresas se les bloqueó su *Certificado de Sello Digital (CSD)*, ya que a las seis restantes se les comprobó la autenticidad de sus operaciones.<sup>34</sup>

De acuerdo con el *Comunicado de Prensa # 96* emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la UIF —una vez en poder de la información aportada por el SAT— examinó el importe de lo facturado en los ejercicios 2017, 2018 y 2019 de cada una de las *empresas factureras*, revisando su relación de clientes y lo facturado en los años aludidos, así como su relación de socios, accionistas y representantes legales, al tiempo que analizaba los movimientos en sus cuentas bancarias, generando alertas por lavado de dinero en 100% de los casos.<sup>35</sup>

Según la información dada a conocer por la SHCP, de la totalidad de *empresas factureras* señaladas, la UIF seleccionó una muestra de 10 y de ese número se identificó a 135 personas físicas y morales a las que hubo necesidad de asegurarles sus cuentas bancarias. De forma simultánea, el SAT revisó los montos de recursos manejados por tales *factureras* remitidos por la UIF, mismos que representaron alrededor de \$50 mil millones de pesos facturados.<sup>36</sup>

Como resultado de lo anterior —y de acuerdo con datos divulgados por la misma fuente—, se dio vista a la Procuraduría Fiscal de la Federación para que procediera por defraudación fiscal contra quien recibiera las ganancias de las acciones anteriores, integrándose además 14 investigaciones penales por el delito de lavado de dinero, que abarcó a 145 sujetos, estando pendiente la integración de 130 denuncias más por delitos fiscales.

Es de tener presente que —según el mencionado *Comunicado de Prensa*— al cotejar el número de denuncias realizadas entre 2015 y 2018 por el delito de expedición y/o enajenación de comprobantes que amparan operaciones inexistentes (artículo 113 del Código Fiscal de la Federación), se advierte que en dicho periodo se presentaron únicamente 210 denuncias, mientras que sólo de enero a septiembre de 2019 se presentaron 174 nuevas denuncias.

Recientemente se divulgó una investigación que examina los mecanismos empleados en el sector salud para la utilización masiva de facturas fraudulentas. Al

---

<sup>34</sup> El *Modelo de riesgos* incluye un seguimiento a empresas de nueva creación que tengan un incremento exponencial en la facturación e incongruencias entre lo facturado y lo declarado en un periodo específico.

<sup>35</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Comunicado de Prensa # 96*, México, 22 de octubre de 2019.

<sup>36</sup> *Idem*.

respecto se señala que de manera intencionada y en colaboración con empresas *fantasmas* y personas físicas, servidores públicos han logrado desviar recursos presupuestales por medio de un mecanismo en el que se simula la venta de bienes o la prestación de servicios a las instituciones de salud, los cuales son pagados con recursos públicos.<sup>37</sup>

Se ha sostenido que el uso de las empresas *fantasma* en el ámbito fiscal se ha vuelto una necesidad para los *factureros*, ya que éstos requerían de una estructura comercial debidamente registrada para poder expedir las facturas falsas. Estas facturas son “adquiridas” por contribuyentes que buscan acreditar deducciones de manera ilegal y de dicha forma se integra una *cadena de simulación de operaciones fiscales*.

El estudio al que se ha hecho referencia asevera que las empresas *fantasma* se han convertido en el medio por el cual diferentes entidades de gobierno —en colusión con particulares— han instrumentado el desvío de miles de millones de pesos del erario público, identificando al menos y sólo en el sector salud en un lapso de cuatro años 22,933 facturas falsas, por un monto que rebasa los 4 mil millones de pesos, situación que deja al descubierto un sistema de delincuencia centrado en el desvío de recursos públicos, implementado en uno de los sectores más sensibles del país. Parte de lo anterior se muestra en los datos de la siguiente tabla.<sup>38</sup>

**Tabla 3**

**Facturas falsas del Sector Salud en el ámbito federal y en los estados, 2014-2018**

Facturas falsas en la federación			Facturas falsas en las entidades federativas		
Institución	Recursos públicos facturados	Número de facturas falsas	Institución	Recursos públicos	Número de facturas falsas
IMSS	\$ 320,909,389	3,163	OPD Servicios de Salud (24)	\$ 3,127,447,532	11,555
Secretaría de Salud	\$ 241,360,509	564	Hospitales locales (17)	\$ 165,278,627	2,046
ISSSTE	\$ 141,085,163	2,052	Seguridad social (8)	\$ 121,877,623	1,646
ISSFAM	\$ 3,068,621	342	Seguro Popular (12)	\$ 56,442,302	1,529
<b>Total general</b>	<b>\$ 706,423,681</b>	<b>6,121</b>	Secretarías de salud (3)	\$ 1,576,489	36
			<b>Total general</b>	<b>\$ 3,472,622,573</b>	<b>16,812</b>

Fuente: Denise Tron Zuccher, Mariana Ruiz Albarrán *et al.*, “Facturas falsas, la epidemia en el sector salud”, *Impunidad cero*, México, 2020.

Otro elemento a tener presente en el tema que nos ocupa es el referente a los cambios advertidos en materia de sanciones en el ámbito fiscal, incluidos en las reformas

<sup>37</sup> Denise Tron Zuccher, Mariana Ruiz Albarrán *et al.*, “Facturas falsas, la epidemia en el sector salud”, *Impunidad cero*, México, 2020.

<sup>38</sup> *Idem.*

aprobadas por el Congreso en noviembre de 2019, que entraron en vigor en enero de 2020 y que incluyeron cambios a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, a la Ley de Seguridad Nacional, al Código Nacional de Procedimientos Penales, al Código Fiscal de la Federación y al Código Penal Federal.

Tales reformas, entre otras cosas, permiten que al tiempo que se continúa con la persecución de los delitos fiscales, se aporten mayores herramientas para la persecución de ilícitos que por su naturaleza constituyen una amenaza a la seguridad nacional o sean cometidos por la delincuencia organizada.

Los cambios legislativos aludidos establecen, entre otros aspectos, que únicamente los infractores de la normatividad fiscal que sean considerados *peligrosos* ameritarán prisión preventiva oficiosa y en tal situación se colocarán aquellos contribuyentes que cometan un delito fiscal grave o realicen conductas que se encuadren como *delincuencia organizada*. Los primeros son aquellos que incurren en alguno de los delitos tipificados en el Código Fiscal de la Federación, a saber: 1) Uso de documentos falsos, 2) proporcionar datos falsos para obtener devoluciones, 3) carecer de registros contables, 4) omitir retenciones, 5) manifestar datos falsos para compensar o acreditar, 6) declarar pérdidas fiscales inexistentes, y 7) defraudar por más de 7.8 millones de pesos. Las consecuencias por incurrir en estos delitos son: sanciones de tres meses a 13.5 años de prisión.<sup>39</sup>

Es de destacar que las reformas aludidas prevén que se considerará como delincuencia organizada —y no sólo como omisión de contribuyentes— al conjunto de tres o más personas cuyo objetivo sean las actividades criminales permanentes o reiteradas y que se consideren como *Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas* (EFOS) y que lleguen a defraudar más de 7.8 millones de pesos. Para estas conductas se aplican penas de prisión de 4 a 16 años.<sup>40</sup>

Las reformas aludidas establecen también que los contribuyentes que no ameriten prisión preventiva serán aquellos que cometan un delito fiscal básico, así como los contribuyentes comunes. Igualmente, establecen que los contribuyentes que cometan un delito fiscal básico serán aquellos que defrauden a la autoridad fiscal y para estos casos se podrá aplicar una pena de prisión de dos meses a 9 años. Asimismo, se considerarán como contribuyentes comunes a aquellos que cumplan normalmente en tiempo y forma

---

<sup>39</sup> Véase Servicio de Administración Tributaria, “Seguimiento de la estrategia contra las operaciones simuladas”, *Comunicado de prensa*, octubre de 2019.

<sup>40</sup> *Idem*.

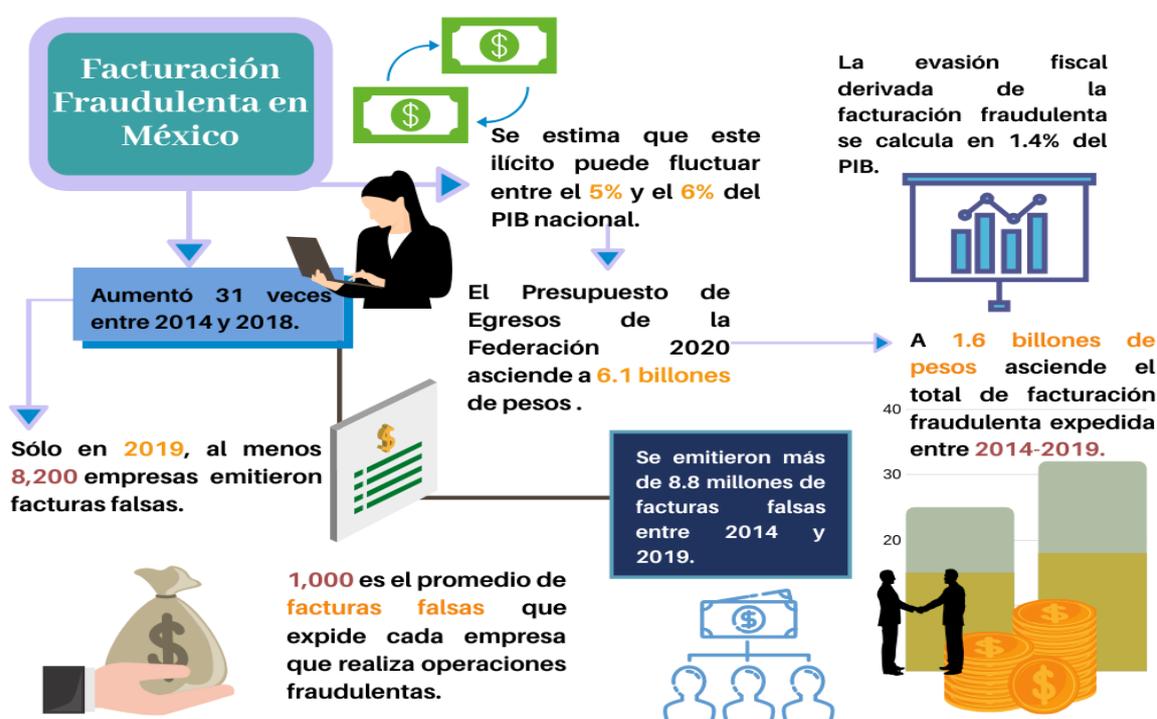
con sus obligaciones fiscales, pero que cometen omisiones por error o negligencia y en estos casos no aplicará la acción penal.

Para el Servicio de Administración Tributaria existen filtros legales e institucionales que impiden el uso ilegal de las herramientas contra los delincuentes fiscales. Los filtros institucionales y legales que se siguen antes de que se aplique la prisión preventiva son: 1) Auditoría del Servicio de Administración Tributaria, 2) querrela de la Procuraduría Fiscal de la Federación, 3) investigación de la Fiscalía General de la República, 4) investigación con control judicial, en donde el imputado tiene conocimiento del delito y ofrece pruebas, 5) juicio, 6) sentencia, y 7) medios de impugnación y juicio de amparo.

El esquema que se incluye a continuación muestra algunos de los datos más relevantes acerca de la práctica ilícita de la facturación fraudulenta en nuestro país.

### Esquema 3

#### Facturación fraudulenta de operaciones simuladas en México



Fuente: Elaboración con datos de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, de Justicia, y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores y del Servicio de Administración Tributaria incluidos en este documento.

#### Antecedentes legislativos del tema

Entre el inicio de la LXIV Legislatura y octubre de 2019 se promovieron en el Congreso de nuestro país al menos tres iniciativas encaminadas a tratar de regular el tema de la

facturación fraudulenta y de las operaciones comerciales simuladas en perjuicio de la hacienda pública, por medio de igual número de propuestas que buscaban reformar, adicionar o derogar diversas disposiciones normativas.

Así, la primera iniciativa sobre el tema en la presente legislatura fue presentada en la Cámara de Senadores el 22 de noviembre de 2018, por conducto del senador Alejandro Armenta Mier, del grupo parlamentario de Morena, quien pretendía la reforma y la adición de diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional y del Código Nacional de Procedimientos Penales.

La segunda propuesta legislativa sobre el particular fue interpuesta en la sesión de la Comisión Permanente del 18 de junio de 2019, por conducto del senador Samuel Alejandro García Sepúlveda —grupo parlamentario de Movimiento Ciudadano—, quien presentó la *Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, del Código Nacional de Procedimientos Penales, de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, y de la Ley de Seguridad Nacional*.

En sesión de la Comisión Permanente del 10 de julio de 2019, la senadora Minerva Hernández Ramos, del grupo parlamentario del Partido Acción Nacional, presentó la tercera propuesta al respecto, la cual denominó *Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación; de la Ley Orgánica de la Procuraduría para la Defensa del Contribuyente, de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, y del Código Penal Federal*.

En cuanto a la primera de las iniciativas mencionadas —la respaldada por el grupo parlamentario de Morena—, se caracterizaba por incluir en el catálogo de delitos cometidos por la delincuencia organizada a la Defraudación Fiscal y a la Defraudación Fiscal Equiparada. Además, dicha propuesta buscaba combatir a quienes evadieran millonariamente al fisco federal. Junto con ello, la iniciativa pretendía combatir también a las denominadas *empresas facturadoras de operaciones simuladas* (EFOS) y a las *empresas que deducen operaciones simuladas* (EDOS). La iniciativa buscaba adicionar el artículo 5 de Ley de Seguridad Nacional, incluyendo los delitos fiscales que por su relevancia afectaran las finanzas públicas del país y pusieran en peligro su estabilidad o permanencia. En materia de delitos fiscales y financieros, la propuesta pretendía que no se ejerciera la acción penal cuando quienes consumieran o participaran en delitos fiscales hubieran reparado o garantizado el daño fiscal respectivo.

Por lo que se refiere a la propuesta avalada por el grupo parlamentario de Movimiento Ciudadano, ésta se distinguía por aumentar las penas para quienes expidieran o enajenaran comprobantes fiscales que ampararan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Dicha propuesta buscaba imponer penas de cinco a ocho años de prisión a quienes expidieran, enajenaran o adquirieran comprobantes fiscales que posibilitaran operaciones inexistentes, además de tipificar el contrabando, la defraudación fiscal y la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales como delitos que ameriten prisión preventiva oficiosa.

Por su parte, la iniciativa avalada por los legisladores del Partido Acción Nacional pretendía establecer modificaciones para prevenir y sancionar la compra y venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, que dañan y perjudican a la Hacienda Pública.

Además, la propuesta buscaba: a) fortalecer el control de la corrupción de los servidores públicos; b) aplicar un régimen de excepción relativo a la delincuencia organizada; c) establecer un sistema de cuantías para perseguir la defraudación de las personas morales; d) disminuir los supuestos de defraudación fiscal equiparada, y e) considerar la defraudación fiscal como amenaza a la seguridad nacional, que implicaría prisión preventiva oficiosa equiparándolo a la delincuencia organizada.

Las propuestas aludidas —mismas que se dictaminaron de forma conjunta— y una vez desahogado el correspondiente proceso legislativo, llevaron a que a finales de 2019 el Congreso de la Unión avalara las reformas y adiciones de diversas disposiciones de la *Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada*, de la *Ley de Seguridad Nacional*, del *Código Nacional de Procedimientos Penales*, del *Código Fiscal de la Federación* y del *Código Penal Federal*, con el objeto de que se incorporaran en las disposiciones aludidas diversos aspectos sobre la facturación fraudulenta y las operaciones comerciales simuladas en perjuicio de la hacienda pública en nuestro país.

Entre los rasgos que caracterizan a la reforma legislativa en cuestión se encuentran: a) incluir en el Código Fiscal un catálogo de delitos cometidos por la delincuencia organizada en materia de Defraudación Fiscal y Defraudación Fiscal Equiparada; b) adicionar la Ley de Seguridad Nacional para incorporar en ésta los delitos fiscales que por su relevancia y daño o perjuicio al fisco federal afectan las finanzas públicas del país y en consecuencia ponen en peligro su estabilidad o permanencia; c) adiciones al Código Nacional de Procedimientos Penales, para incluir el contrabando, la defraudación fiscal, así como la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos

simulados, como delitos que ameriten prisión preventiva oficiosa; d) adiciones al Código Nacional de Procedimientos Penales que prevén beneficios para el imputado cuando éste aporte información fidedigna que coadyuve a la investigación y persecución del delito; e) modificaciones al Código Fiscal de la Federación para establecer mayores sanciones a quien expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; f) modificaciones al Código Fiscal para imponer mayores sanciones al que publique anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado para desempeñar cargos públicos.

Además de las reflexiones que puedan hacerse sobre las consideraciones de corte económico/financiero y de carácter punitivo-sancionador que identifican a las reformas aludidas, es preciso concluir señalando que tales reformas en su conjunto asumen la necesidad de considerar como parte de la delincuencia organizada a quienes constituyan sociedades o empresas para ofrecer servicios ilegales a otros contribuyentes encaminados a participar en los mercados de "operaciones simuladas", mismos que dañan millonariamente al fisco federal y que, incluso, llegan a poner en peligro la permanencia y equilibrio del Estado mexicano al generar inestabilidad en las finanzas públicas del país y como resultado de ello hay contribuyentes que utilizan los servicios de la delincuencia organizada, mediante asesorías, documentos, operaciones simuladas, estrategias de simulación laboral, informes falsos, etcétera, con el ánimo de no cumplir con la obligación de contribuir con el gasto público, dañando gravemente al fisco federal.<sup>41</sup>

## **Comentarios finales**

Las prácticas relacionadas con la facturación fraudulenta de bienes y servicios son un fenómeno que ha rebasado la capacidad de las naciones para poder controlar un ilícito cuya enorme magnitud tiene severas implicaciones económicas y fiscales.

Las debilidades en los mecanismos de verificación aduanal y las prácticas de corrupción implícitas a éstos han potenciado la facturación fraudulenta en el ámbito

---

<sup>41</sup> Véase *Dictamen correspondiente al Proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal*, de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, de Justicia, y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, *Gaceta Parlamentaria* del Senado de la República, 5 de septiembre de 2019.

internacional, hasta convertirla en una de las mayores preocupaciones de los países en los procesos de negociación de los acuerdos comerciales que periódicamente son suscritos y ratificados.

Los escasos logros que previamente nuestro país había tenido en el combate a las prácticas de facturación fraudulenta y los inicios de un nuevo modelo de contención, implementados en la presente administración, serán un parámetro para que en el futuro pueda identificarse el nivel de efectividad esperado en uno de los rubros que más han lesionado la capacidad fiscalizadora de nuestro sistema tributario.

Las recientes reformas legislativas expedidas al efecto deberán afrontar el enorme reto de disminuir significativamente el monto de recursos fiscales que dejan de canalizarse al desarrollo nacional como resultado de la evasión fiscal derivada de la facturación fraudulenta. Por la naturaleza de dichas reformas, esa efectividad deberá ser puesta a prueba y rendir frutos en el corto plazo.

Las fuertes resistencias de los grandes contribuyentes a cubrir en tiempo y forma sus obligaciones fiscales serán asimismo un elemento a tener en cuenta en la revisión del tema en lo inmediato, pues se trata de cantidades muy importantes de recursos que empresas y consorcios nacionales y extranjeros con sede en el país han dejado de cubrir al fisco federal y que, por ende, el Estado mexicano no ha podido canalizar al desarrollo nacional.

Debe tenerse presente que el combate a las prácticas ilícitas relacionadas con la facturación fraudulenta tendría que asumirse desde una perspectiva que involucraría al menos tres vertientes: una, que aborde la funcionalidad de las disposiciones legislativas recientemente expedidas en el país sobre el particular; dos, la efectividad de los mecanismos de fiscalización y de auditoría financiera implementados por las autoridades hacendarias para neutralizar la evasión y elusión fiscales implícitas a la facturación fraudulenta; y tres, una vertiente internacional que a mediano plazo logre establecer instrumentos multilaterales de verificación contable que posibiliten la identificación de los flujos financieros ilícitos y la facturación fraudulenta de las operaciones comerciales simuladas.

# CENTRO DE ESTUDIOS SOCIALES Y DE OPINIÓN PÚBLICA

[www.diputados.gob.mx/cesop](http://www.diputados.gob.mx/cesop)

 cesop01

 @cesopmx