



Programas de *tax compliance* para empresas: estrategias efectivas en la prevención de evasión fiscal

6 El cumplimiento tributario se ha convertido en un pilar fundamental para las empresas en un contexto globalizado y de constantes cambios normativos. Ante la creciente presión por parte de las autoridades fiscales para prevenir la evasión fiscal, los programas de *tax compliance* se erigen como estrategias cruciales para garantizar el apego a las obligaciones fiscales y mitigar riesgos legales

Mtro. Franklin Martín
Ruiz Gordillo, Director
de Compliance de Flores
Serna & Asociados



EVASIÓN FISCAL: RETOS Y REPERCUSIONES

La política fiscal en México ha sido pilar para aumentar la recaudación tributaria en el país y, aunque es fructífera para cumplir algunas estrategias gubernamentales,¹ se sigue manteniendo por debajo de la media de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); una política enfocada en incrementar la fiscalización de las grandes empresas a partir de una relación jurídico-tributaria mucho más robusta, que, a pesar de nacer con la digitalización de la contabilidad, en la actualidad la caracterizan herramientas susceptibles de actualizaciones a través de misceláneas fiscales.

El Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) se ha convertido en la carta de presentación en materia de comprobación y fiscalización. Comenzó con una codificación sencilla de lo que se conocía como una factura en papel y en la actualidad se le han cargado todo tipo de estructuras normativas que juegan un rol de guía para su correcta implementación, tan solo en el primer trimestre del año 2023 ya estaban listos:

- a) La “Guía de llenado del CFDI global” versión 4.0.
- b) El anexo 20 “Guía de llenado del CFDI”.
- c) La “Guía de llenado del comprobante del recibo de pago de nómina y su complemento”.
- d) La “Guía de llenado del comprobante al que se le incorpore el complemento para recepción de pagos”.

Estos instrumentos normativos de carácter financiero y fiscal son objeto de actualizaciones y es responsabilidad de la persona jurídica estar al tanto de ellas para dar pronta respuesta y no caer en el supuesto de los artículos correspondientes al delito de defraudación fiscal. Entre las figuras de este delito sobresale el de la evasión, que a pesar de no contar con un concepto jurídico bien establecido es entendido por el propio Senado como el no pago de una contribución: no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este tiene derecho a exigir.

En primer lugar, el no pago de una contribución se refiere a la omisión deliberada o no de realizar el pago de impuestos, tasas o cualquier otro tipo de contribución fiscal establecida por ley. Esta falta de pago puede deberse a diversas razones, desde dificultades financieras hasta estrategias intencionadas para evadir las obligaciones fiscales.

Por otro lado, la elusión del deber de cubrir una contribución implica una acción intencional para evadir o eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Esta elusión puede manifestarse a través de diversos métodos, como la utilización de lagunas legales, fallos en la interpretación de normativas tributarias o la implementación de estrategias fraudulentas para evitar el pago de impuestos.

Otro concepto al que es necesario recurrir es al de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal), que define la evasión como la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes, derivado de la pérdida efectiva de ingresos para el fisco (por ejemplo, casos de morosidad, de omisión de pago, de defraudación y contrabando) o no (como un contribuyente que no presenta, o lo hace fuera del plazo, una declaración de impuesto, sin tener que liquidar y pagar impuesto).² Es importante destacar que, independientemente de las formas que tome, la evasión fiscal implica una violación de las leyes tributarias y puede llevar consigo sanciones legales y financieras para los responsables, además de dañar la equidad y la sostenibilidad del sistema fiscal en su conjunto.

La evasión fiscal implica una omisión de pago, que –como lo señala el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (CFF)– debe ser con uso de engaños o aprovechamiento de errores, a través del cual se obtenga el beneficio con perjuicio al fisco federal, entendida la omisión total o parcial de una contribución, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales; a esto se le suman los que comprende el artículo 400 Bis del Código Penal Federal (CPF) sobre el blanqueo de capitales, haciendo énfasis en que ambos delitos podrán perseguirse de manera simultánea.

¹ Durante enero-junio de 2023, se recaudaron 313 mil 103 millones de pesos (mdp) por actos de fiscalización, monto mayor en 116 mil 743 mdp respecto del mismo periodo de 2022, lo que reflejó un incremento del 49.6% en términos reales

² Cosulich Ayala, Jorge. *La Evasión Tributaria*, Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe

Para acceder al artículo 108 del CFF, escanee el código QR



Para acceder al artículo 400 Bis del CPF, escanee el código QR



Cabe mencionar que en 2021 se incluyó en el artículo 108 la defraudación calificada, que se refiere a una forma agravada de defraudación y se trata de una modalidad en la que se acentúan ciertos elementos, circunstancias o condiciones que hacen que el delito sea considerado más grave que la defraudación fiscal ordinaria, los cuales son:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

i) Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo.

j) Simular una prestación de servicios profesionales independientes a que se refiere el Título IV, Capítulo II, Sección IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta,³ respecto de sus trabajadores.

k) Deducir, acreditar, aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal o de cualquier forma obtener un beneficio tributario, respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la legislación anticorrupción, entre ellos las erogaciones consistentes en dar, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes o servicios, a servidores públicos o terceros, nacionales o extranjeros, en contravención a las disposiciones legales.

(Énfasis añadido).

Cuando ciertos delitos son considerados calificados, la pena aplicable se aumentará en un 50%, también se contempla una situación en la cual no se formulará una querrela si el individuo que haya omitido el pago total o parcial de alguna contribución, o haya obtenido un beneficio indebido, cumple con la totalidad de sus obligaciones fiscales, incluyendo recargos y actualizaciones, **antes de que la autoridad fiscal detecte la omisión o el perjuicio o previo a que se inicie cualquier procedimiento notificado por dicha autoridad para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales**, por lo

³ LISR

que se recalca el valor del control interno en la empresa, mismo que se produce a través de un efectivo *tax compliance program*.

PILARES FUNDAMENTALES DE UN PROGRAMA DE TAX COMPLIANCE

El panorama legal en el ámbito empresarial ha experimentado cambios significativos desde la actualización del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP) en 2016, que en su artículo 421 se señala el ejercicio de la acción penal y responsabilidad penal autónoma de las personas jurídicas, que se producirá a partir de *los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización. Lo anterior con independencia de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho o de derecho.*

Las personas jurídicas serán penalmente responsables únicamente por la comisión de los delitos previstos en el catálogo dispuesto en la legislación penal de la Federación y de las entidades federativas; mismas que a nivel federal se hacen presentes en el numeral 11 Bis del CPF, el cual, en su último párrafo, le suma valor a un programa de cumplimiento normativo:

Artículo 11 Bis. ...

...

*En todos los supuestos previstos en el artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales,⁴ las sanciones podrán **atenuarse hasta en una cuarta parte**, si con anterioridad al hecho que se les imputa, las personas jurídicas contaban con...*

(Énfasis añadido).

Esta disposición legal ha alterado profundamente la perspectiva de responsabilidad corporativa, imponiendo a las organizaciones la carga de responder por las acciones delictivas vinculadas con su actividad, lo que exige un riguroso enfoque en el cumplimiento normativo, por lo que la evaluación de riesgos se ha convertido en un eje fundamental para cualquier

empresa. Este proceso implica una evaluación exhaustiva de las amenazas que rodean las operaciones económicas de una organización, seguido por la implementación de medidas concretas para mitigar o eliminar estos riesgos. En este contexto, la teoría no basta: se exige evidencia tangible de las acciones tomadas para reducir estos riesgos.

En el ámbito fiscal, el cumplimiento normativo adquiere una relevancia insoslayable, pues las empresas, independientemente de su sector, se encuentran sometidas a una red compleja y cambiante de regulaciones fiscales en los diferentes niveles de gobierno. El entrelazamiento tecnológico actual y la transferencia instantánea de datos entre entidades gubernamentales permiten un monitoreo detallado de la situación tributaria de los contribuyentes en todos los niveles.

Sin embargo, este entramado regulatorio, por su complejidad, también incrementa el riesgo de incumplimiento fiscal por parte de las empresas, pues la posibilidad de enfrentar sanciones administrativas o penales se vuelve más real y amenaza la continuidad misma de la organización. En respuesta a esta realidad, el *tax compliance* surge como un enfoque integral para identificar, asesorar, mitigar y controlar los riesgos tributarios. Se basa en la implementación de medidas, prácticas, protocolos y políticas que buscan reducir y gestionar estos riesgos de manera efectiva.

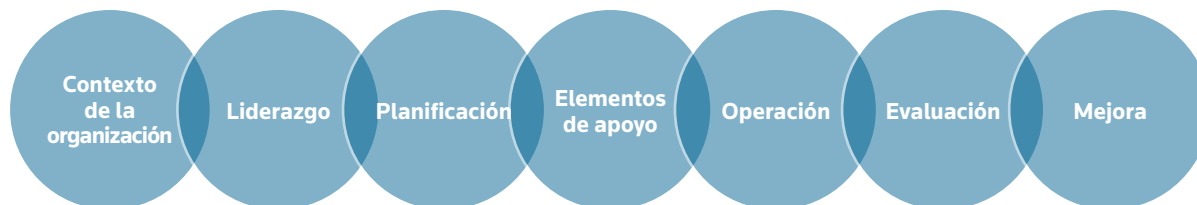
¿CÓMO DEMOSTRAR LA IMPLEMENTACIÓN DE UN ÓRGANO DE CONTROL PERMANENTE, ENCARGADO DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES PARA DARLE SEGUIMIENTO A LAS POLÍTICAS INTERNAS DE PREVENCIÓN DELICTIVA?

No existe una regulación mexicana especializada en la categorización de los elementos que pueden evidenciar la materialización de un programa de **cumplimiento tributario**; sin embargo, a nivel internacional existen instrumentos como la UNE 19602, que ayuda a las organizaciones como una guía de elementos que favorecen la prevención y gestión de los riesgos tributarios, incluso, su certificación podría

⁴ Consecuencias jurídicas

valerse como medio de prueba ante la autoridad tributaria de una voluntad por parte de la persona jurídica de cumplir con sus obligaciones fiscales.

La norma UNE 19602, elaborada por la Asociación Española de Normalización y Certificación (Aenor), es una regulación que establece requisitos para implementar sistemas de gestión de *compliance* tributario y si bien es una normativa específica de España, su aplicación no está restringida únicamente a empresas de ese país. En principio, cualquier compañía, independientemente de su ubicación geográfica, puede implementar y adherirse a los estándares y principios descritos en esta norma, la cual aborda aspectos organizacionales que representan pilares en la construcción de una cultura de prevención, estos son:



Los elementos que presenta esta UNE emergen como un faro guía en el complejo mundo de los sistemas de gestión y control de riesgos tributarios, esto se debe a su enfoque integral y a que sus directrices detalladas están diseñadas para alinear modelos específicos con la legislación vigente en cada organización. Este marco normativo establece requisitos precisos y ofrece orientación para la implementación de sistemas eficientes y efectivos que prevengan, detecten, gestionen y mitiguen los riesgos tributarios en su diversidad de formas y manifestaciones.

Su alcance es inclusivo, ya que no se ciñe a la mera conformidad con la legislación tributaria, por lo que la norma trasciende este límite y se erige como un pilar para la creación de sistemas de gestión y control tributario que aspiren a incorporar buenas prácticas en el ámbito fiscal dentro de las estructuras organizativas. La universalidad de su aplicabilidad es destacable y se extiende a cualquier tipo de organización, sin distinción de tamaño, naturaleza, sector o fines lucrativos. No obstante, la verdadera medida de conformidad con esta norma radica en la integración completa de todos sus requisitos en el sistema de gestión de *compliance* tributario de la organización, sin excepciones, por lo que es rigurosa y demanda un compromiso total para asegurar el cumplimiento integral.

ESTRATEGIAS DE TAX COMPLIANCE

Hay que contemplar la necesidad de elaborar manuales de buenas prácticas, para detallar meticulosamente las obligaciones tributarias de una empresa

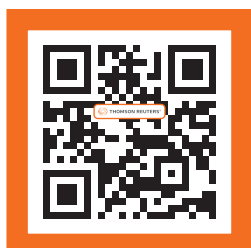
en cada una de las contribuciones que enfrenta. Estos documentos deben identificar con claridad quiénes son los responsables de asegurar el cumplimiento de dichas obligaciones y supervisar el proceso, considerando también las posibles sanciones por omisiones.

Sin embargo, antes de adentrarse en la redacción de estos, es imprescindible llevar a cabo un análisis exhaustivo del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Este estudio no solo permite detectar y corregir deficiencias previas, sino que también posibilita el establecimiento de procedimientos que garanticen la adhesión a la legislación tributaria. Entre los aspectos iniciales que merecen consideración, se encuentra la verificación de la opinión de cumplimiento de acuerdo con las siguientes acciones:

- a) Revisar las relaciones comerciales señaladas en el artículo 32-D del CFF.
- b) Comprobar la incorporación de estados de cuenta bancarios y si los contratos están debidamente reflejados en la contabilidad, así como la validación de la protocolización correcta de las actas necesarias.
- c) Es esencial respaldar adecuadamente las operaciones que resulten en deducciones y acreditamientos mediante el CFDI correspondiente.
- d) Identificar y registrar de manera precisa todos los depósitos bancarios.
- e) Corroborar la ausencia de proveedores presentes en las listas negras del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de conformidad con los artículos 69 y 69-B del CFF.

f) La verificación de los datos del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) en relación con la información de la organización, incluyendo el representante legal y el domicilio fiscal, adquiere una importancia crucial.

Para acceder al artículo 32-D del CFF, escanee el código QR



Estos aspectos representan solo una parte de las consideraciones necesarias para aquellos contribuyentes que buscan evitar problemas con el SAT. No obstante, la rectificación de las deficiencias detectadas no es suficiente. Es imprescindible implementar políticas que resguarden a la organización de posibles créditos fiscales o acciones legales derivadas de descuidos en materia tributaria. Este enfoque proactivo y preventivo es vital para salvaguardar la integridad y estabilidad de la empresa en el ámbito fiscal.

RETOS Y FUTURO DEL TAX COMPLIANCE

El *tax compliance* o cumplimiento tributario, ha evolucionado considerablemente en los últimos años y su importancia se ha vuelto fundamental en el entorno empresarial y financiero. Este campo enfrenta una serie de desafíos y presenta un futuro complejo y cambiante, influenciado por diversos factores que van desde avances tecnológicos hasta cambios en la legislación fiscal.

Uno de los retos principales del *tax compliance* es la adaptación a un entorno normativo en constante evolución, pues las regulaciones fiscales experimentan cambios frecuentes, tanto a nivel nacional como internacional, por lo que la necesidad de mantenerse actualizado y cumplir con las nuevas disposiciones se convierte en una tarea desafiante para las organizaciones, ya que implica una constante revisión y ajuste de sus prácticas y sistemas.

Además, la globalización económica ha intensificado la complejidad del cumplimiento tributario, por



lo que las empresas operan en múltiples jurisdicciones con normativas fiscales diversas, lo que aumenta la dificultad para cumplir con todas las obligaciones tributarias en cada país donde tienen presencia. Este desafío se agrava con la presión por parte de los gobiernos para prevenir la elusión fiscal y asegurar una distribución justa de los impuestos.

El avance tecnológico, si bien facilita la gestión de datos y procesos, también plantea desafíos en términos de seguridad y protección de la información fiscal, de modo que la implementación de sistemas digitales para la presentación de declaraciones y el intercambio automático de información entre países ha creado una mayor exposición a posibles brechas de seguridad, lo que demanda medidas más robustas de ciberseguridad y protección de datos.

CONCLUSIÓN

Existe una mayor expectativa de que las empresas no solo cumplan con las obligaciones fiscales, sino que lo hagan de manera ética y transparente, lo que implica cumplir con la ley y adoptar prácticas fiscales responsables y éticas que contribuyan al bienestar social. Para afrontar estos retos y encarar el futuro del *tax compliance*, las organizaciones deben adoptar un enfoque proactivo, lo que conlleva invertir en asesoría para mejorar la gestión de datos fiscales, implementar programas de capacitación continua para el personal, fortalecer los controles internos y promover una cultura de cumplimiento ético en todos los niveles de la organización. •