

COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN OPERACIONES INEXISTENTES EN MÉXICO

TAX RECEIPTS THAT COVER OPERATIONS THAT DO NOT EXIST IN MEXICO

José Luis Chávez Chávez¹

RESUMEN

Indebidamente los contribuyentes acuden a prácticas ilegales (evasión, simulación y defraudación fiscal), esto debido a los trastornos financieros que en lo cotidiano, en la gran mayoría de empresas en México pasa, tales prácticas a las que nos referimos es la moda hoy en día al igual que otros cambios en materia fiscal como complementos de pago, factura electrónica y contabilidad electrónica entre otras; el trastorno mayor es respecto de hacer uso indebido de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, cuyo principal objetivo es reducir su carga tributaria, al darles un efecto fiscal a tales comprobantes deduciendo y/o acreditando diversas operaciones simuladas consignadas en los mismos y que en realidad no se llevaron a cabo. La problemática inicial comenzó con la incorporación legislativa del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) así como al momento de que la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación, solicita a los contribuyentes comprobar la debida materialidad de los actos o actividades, soportadas en los comprobantes fiscales.

Palabras clave: Comprobantes, deducciones, evasión, operaciones.

ABSTRACT

Taxpayers unlawfully go to illegal practices (evasion, simulation and tax fraud), this due to the financial disruption that occurs in everyday life, in the vast majority of companies in Mexico, such practices to which we refer is the fashion today As with other changes in tax matters such as payment supplements, electronic invoicing and electronic accounting, among others, the major problem is the improper use of tax receipts that cover non-existent operations, whose main objective is to reduce their tax burden by giving them a tax effect to such receipts deducting and / or

Artículo recibido el 25 de septiembre de 2018 y aprobado el 14 de diciembre de 2018.

1 Profesor - Investigador de la Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. E – mail: jluischavez2@hotmail.com

crediting various simulated operations consigned in them and that in fact they were not carried out. The initial problem began with the legislative incorporation of article 69-B of the Fiscal Code of the Federation (CFF) as well as when the tax authority exercises its powers of verification, it asks taxpayers to verify the proper materiality of the acts or activities, supported in the tax receipts.

Key words: Vouchers, deductions, evasion, operations.

Clasificación JEL: H20, H25, H26.

INTRODUCCIÓN

Se dice que en México, una de las principales causas que afectan la recaudación fiscal son los llamados esquemas agresivos de evasión fiscal, dentro de los cuales podemos encontrar al tráfico o venta de comprobantes fiscales, realizado por ciertos contribuyentes tanto personas físicas como personas morales, que se dedican a vender o colocar a otros contribuyentes, diversos comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, siendo estos últimos quienes se benefician fiscalmente por este tipo de actividad ilegal, a cambio del pago de una comisión al emisor del comprobante.

Como parte del trabajo de investigación, se encontró que muchos contribuyentes compran facturas, las deducen, situándolos como Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) y cuando la autoridad fiscal los detecta, les recompone su base para el cálculo de los impuestos (IVA e ISR) hecho que con el trascurso del tiempo les causa trastornos financieros significativos, esto mediante la determinación de créditos fiscales elevados, lo que daña su economía y los sitúa en eventos ilegales.

De igual manera se pudo confirmar que durante el trascurso de la investigación pasó lo siguiente: no se da el mismo tratamiento por parte de la autoridad para las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) con respecto a los EDOS, ya que al momento de iniciar sus facultades de comprobación no los localiza, y los deja como contribuyentes no detectados y la única acción es boletinarlos en una lista negra que se publica por el Sistema de Administración Tributaria (SAT).

Derivado de lo anterior, uno de los principales hallazgos en la investigación es la imparcialidad que tienen las autoridades hacendarias con los EFOS, y una persecución económica y legal hacia los EDOS, hecho que propicia el exigir por parte de los contribuyentes a los legisladores en

una mejor impartición de justicia en las leyes fiscales, ya que ambos son responsables directos y la acción de la justicia los tiene que alcanzar, los dos cometen el mismo delito de evasión, simulación y defraudación fiscal, uno por vender y otro por comprar facturas apócrifas.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

- 1) Identificar los lineamientos legales en materia fiscal, relacionado con comprobantes fiscales.
- 2) Ubicar las causas y efectos en los que los contribuyentes incurren, respecto de la expedición y deducción de comprobantes fiscales apócrifos.
- 3) Informar de los delitos que en materia fiscal contempla el artículo 69-B del C.F.F.

HIPÓTESIS DE TRABAJO

Los contribuyentes dentro de sus actividades empresariales cotidianas que llevan a cabo, no miden el riesgo legal al momento de deducir comprobantes apócrifos, situación que les ocasiona trastornos financieros.

MÉTODO

Por lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo), pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis, actividades que se van comprobando en el campo de la investigación del documento.

MATERIALES

Todo trabajo de investigación deberá de contar con los materiales a utilizar; dentro de ellos encontramos: revistas especializadas, libros básicos de legislación fiscal, investigaciones hechas por cuerpos colegiados en materia fiscal entre otros.

USO INDEBIDO DE LOS COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN OPERACIONES INEXISTENTES

Este fenómeno del uso indebido de comprobantes fiscales en el cual están inmersos innumerables contribuyentes, ya sea de manera directa o indirecta, tiene diversas causas, que van desde el simple desconocimiento de la

normatividad fiscal, hasta un aspecto cultural arraigado en algunos contribuyentes, que está básicamente vinculado con la falta de concientización en el correcto pago de impuestos; sin embargo, podemos destacar que el motivo principal que origina esta práctica, estriba por un lado en la búsqueda constante de obtener un beneficio fiscal a quienes hace uso de los comprobantes fiscales para reducir el monto del pago de impuestos, y por otro lado podemos observar a la parte que diseña, organiza y ejecuta la venta o colocación de este tipo de comprobantes fiscales, quien también obtiene cierto beneficio económico por este servicio ilegal, por lo general recibe el pago de una comisión calculada sobre un porcentaje del monto que ampara la contraprestación consignada en el comprobante fiscal.

Cabe destacar que otra de las causas que orillan a los contribuyentes a recurrir a este tipo de prácticas (como receptores de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes), y la cual va más allá del simple acto de simular una operación, estriba la queja constante por parte de los contribuyentes cautivos que refieren sobre la falta de transparencia, opacidad, incluso en escándalos de corrupción en el ejercicio o aplicación de recursos públicos por parte de las instituciones que componen la estructura gubernamental, y que están creadas precisamente para la prestación de diversos servicios públicos a través de la ejecución de los planes y programas gubernamentales, esto significa que el contribuyente, no se siente con la confianza de pagar adecuadamente sus contribuciones, al considerar que el destino final de los recursos recaudados por el fisco no se usan de forma correcta para el fin constitucional a que están destinados, dado que consideran que no se ven beneficiados con la prestación de servicios públicos de calidad, en ámbitos prioritarios como son seguridad, salud, educación, impartición de justicia, por señalar algunos.²

El procedimiento de presunción de operaciones inexistentes por parte de la autoridad fiscal, así como la repercusión fiscal que puede tener el uso indebido de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, es el tema principal de esta investigación, además el de encontrar las opciones o posibilidades que tienen los contribuyentes, para que de manera preventiva eviten caer en este tipo de prácticas, que les puede propiciar afectaciones en el ámbito fiscal y legal.³

Es sabido que día a día la autoridad fiscal ha tratado de combatir enérgicamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas tecnológicas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta, como también la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento

2 Arriaga, E. 2001, Finanzas Públicas de México: Instituto Politécnico Nacional, México.

3 Artículo 69-B, C.F.F. 2018, México.

amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos de empresas dedicadas al tráfico de dichos comprobantes, han dado pie a que la autoridad fiscalizadora implemente nuevas medidas que hagan frente a esta problemática.⁴

La simulación es la falla del acto jurídico que consiste en el carácter ficticio de la manifestación de la voluntad de las partes que en verdad no, han querido constituir los derechos a que se refiere su declaración, o han querido establecer derechos distintos de los aparentemente constituidos. Sus características son las siguientes:⁵

- Inconformidad entre la voluntad interna y la voluntad manifestada.
- Desconocimiento entre las partes para producir el acto simulado.
- El propósito de engañar a los terceros.

La simulación que tiene como fin engañar a los terceros es contrario a las normas imperativas, al orden público o a las buenas costumbres es reprobado por el Derecho, por tanto, su eficacia se verá oponible.

Ahora, bien es visto con frecuencia que los participantes involucrados en operaciones simuladas para efectos fiscales, diseñan la apariencia de una operación legal que cumple formalidades en cuanto a requisitos fiscales y flujos de efectivo comprobables, acorde a lo señalado en los comprobantes fiscales, amparando además la operación inexistente con contratos de diversa índole relacionados con el concepto plasmado en el comprobante fiscal, sin embargo, es importante señalar que los contratos son formalizados en un documento privado que de conformidad con lo señalado por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles señala:

El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas. El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202... C.F.F.”,

4 Díaz, Rivellas Borja, 2017, Instituto de Estudios Fiscales, América Latina, México.

5 Trón, Pérez –Khun, Manuel, 2017, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Ed. Themis, México.

Dicho precepto legal se puede aplicar en materia fiscal de forma supletoria conforme al artículo 5 del CFF; ahora bien, con base a lo anterior, podemos apreciar que los contratos en los que algunos contribuyentes pretenden amparar alguna operación, son documentos privados que prueban únicamente las manifestaciones de las partes, no así de que las mismas operaciones o actos señalados en el mismo efectivamente se hayan realizado, por lo que además de algún tipo de contrato, se debe probar mediante otros elementos, documentos o medios de prueba que permitan acreditar que cierto acto jurídico se llevó a cabo.

Por otro lado, los contratos son un acuerdo de voluntades y para que tengan validez probatoria frente a terceros que no participaron en su elaboración, requieren ser de fecha cierta, lo que acontece a partir de que se celebran ante fedatario público o funcionario autorizado, ya que de esa manera se tiene del conocimiento indudable que existió en la fecha que el mismo fedatario o funcionario público indica, en tal virtud si los documentos privados carecen de fecha cierta, no son aptos para evidenciar que efectivamente se celebraron en las fechas que en ellos se indica, pues se trata de documentos privados que, pese a que contienen un acto jurídico que se perfecciona con el mero consentimiento de las partes, por si solos no generan certeza de que se realizaron ni que la fecha consignada de su celebración efectivamente sea la que se consigne en el contrato, y mucho menos acredita de manera fehaciente que los actos u operaciones que en ellos se consignan efectivamente hayan existido.

LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES

Para introducirnos en la parte fiscal normativa que refiere a las empresas que facturan y deducen operaciones inexistentes, debemos mencionar que el 29 de octubre de 2013 se publicó en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, el proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del CFF que entró en vigor con vigencia a partir del 1 de enero de 2014, mismo que fue publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través del Diario Oficial de la Federación (DOF) el pasado 9 de diciembre de 2013, la cual en la parte que nos interesa, refiere a la adición del artículo 69-B CFF el cual señala en su primer párrafo lo siguiente:

Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios

o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes;

Ahora bien, a raíz de esta adición al referido Código, se abre la posibilidad de que la autoridad fiscal pueda llevar a cabo un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema, principalmente diseñado para los contribuyentes que realizan fraudes tributarios (no una elusión legal de la norma) a través del tráfico de comprobantes fiscales; esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes se benefician de este tipo de actividad ilegal, al emitir comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, que les permita prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los CFDI, (Certificado Fiscal Digital) o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados. Conforme a éste, la autoridad fiscal mediante un procedimiento legal procede a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, (SAT) así como mediante publicación en el DOF las empresas o sociedades que se encuentren en el padrón por haber incurrido en el comportamiento indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, publica una lista cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales, por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.

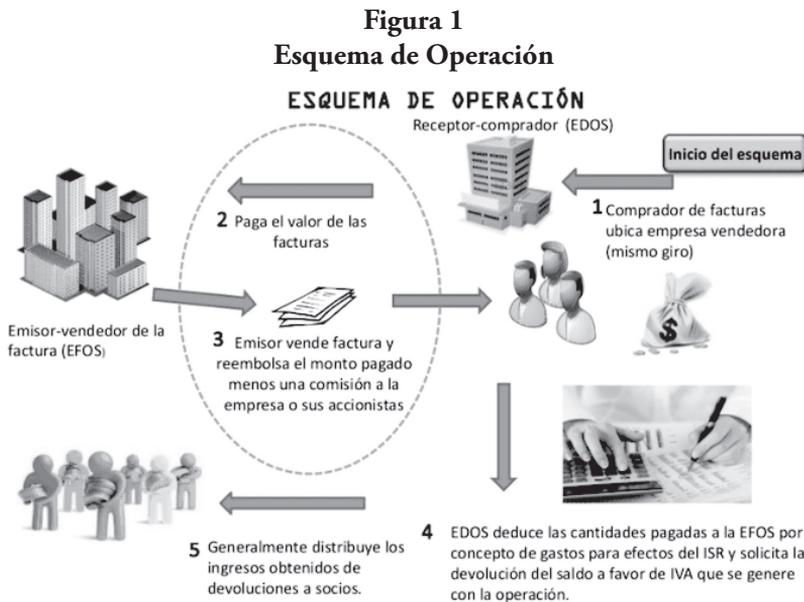
Como consecuencia de lo señalado en el párrafo que antecede, los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia. Sin embargo, es importante mencionar que si la autoridad fiscal, al ejercer sus facultades de comprobación, acredita que un contribuyente lo utilizó o dio efecto fiscal alguno a los comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y en su caso, a liquidar las diferencias que procedan, además de proceder por la vía penal correspondiente en virtud de que se trata de la simulación de actos.

Es importante mencionar que dentro de este fenómeno podemos encontrar dos tipos principales de contribuyentes participantes, por un lado, a las EFOS que son las que emiten comprobantes fiscales por decirlo

de alguna manera son los que simulan ser “proveedores” de bienes y/o servicios, y por otra parte están las EDOS, que lógicamente son los que simulan ser los “clientes” o adquirientes de bienes y servicios.⁶

ASÍ FUNCIONA LA COMPRA DE FACTURAS POR OPERACIONES INEXISTENTES

El SAT detectó cómo funciona el esquema de defraudación fiscal, lo más agresivos son la venta de facturas por simulación de *outsourcing* y el pago a sindicatos. Esto causa un grave daño a la sociedad, superando los \$227 MMDP no recaudados por la autoridad.



Fuente: Revista Notas Fiscales número 273, mes de agosto 2018.

No se puede obviar que dentro de la exposición de motivos para que dieron origen a la adición del artículo 69-B CFF, no fue diseñada contra los contribuyentes honestos y cumplidos, tampoco se refiere a la elusión legal que por economía de opción, permite a los ciudadanos elegir el régimen fiscal que más le beneficie, tal como lo refiere la Iniciativa del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), de la Ley del Impuesto

⁶ Código Federal de Procedimientos Civiles, 2017, México.

Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS) y del CFE, que en su parte conducente refiere a que:

Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella. Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país⁷.

En razón de las implicaciones que pudieran derivarse de la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 69-B del referido Código, es importante precisar que todos aquellos contribuyentes, que aun cuando no participen en operaciones simuladas, podrían verse involucrados en los casos previstos por el artículo 69-B del referido Código; no obstante, dicha situación no debería de generar repercusión alguna en el pago de los impuestos, siempre y cuando acrediten la veracidad de las operaciones realizadas.

Por lo que respecta a los contribuyentes participantes de este esquema, las EFOS que son las que emiten comprobantes fiscales con los que de alguna manera son simulados ser “proveedores” de bienes y/o servicios, éstos tienen las siguientes características principales:

- 1) Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.
- 2) Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
- 3) Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación es realmente pagada con las operaciones consignadas en los mismos, es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
- 4) No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente, para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
- 5) No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes, para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

7 Sánchez, Miranda Arnulfo, 2017, *Estrategias Financieras de los Impuestos*, Editorial SICCO, México.

- 6) Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
- 7) Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas, o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
- 8) Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.
- 9) Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.
- 10) Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.
- 11) Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
- 12) Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

Posiblemente algún contribuyente se pueda ubicar en alguno o varios de los supuestos anteriores, y ser objeto de revisión por parte del SAT, pero eso no significa que ya sea considerado un EFO por ese simple hecho, ya que primero se debe realizar la investigación por parte de la autoridad la cual llegue a concluir o presumir que se ubica en el supuesto, posteriormente ésta dará oportunidad al contribuyente para aportar lo que a su derecho convenga para desvirtuar tal presunción.

Por otra parte, están las EDOS, que son los que simulan ser los “clientes” o adquirentes de bienes y servicios, las cuales principalmente presentan las siguientes características:

- 1) Pueden tener uno o varios proveedores con características de EFOS.
- 2) Cumplen con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma.
- 3) Deducen montos altos por concepto de servicios (intangibles), compensan e incluso pueden llegar a solicitar IVA en devolución.
- 4) Retornan cantidades por bienes o servicios recibidos, por importes que van de un 5% a un 16% menor a los que se erogó al EFO (erogación menos la comisión).

En relación con lo anterior, la autoridad fiscal considera que la principal causa de la caída de la recaudación se debe en gran medida a las operaciones simuladas por los EDOS como son: incrementar indebidamente las deducciones; solicitar devoluciones de IVA por dichas operaciones; facturar

mercancías que no pagaron impuestos por su importación y lavado de dinero.⁸

PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES Y PROCEDIMIENTO PARA DESVIRTUAR POR PARTE DE LOS EFOS

Cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación. También emitirá los oficios que contengan la relación de los contribuyentes que presuntamente se ubicaron en los supuestos previstos en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, a fin de que sean notificados a través del portal del SAT y en el DOF, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado artículo.

Los contribuyentes podrán manifestar a través del buzón tributario dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados. Así mismo, los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de diez días, para aportar la información y documentación a que se refiere el citado párrafo, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro del plazo que dicho precepto legal establece. La autoridad fiscal podrá efectuar el requerimiento previsto en el artículo 70 del Reglamento del CFF, por lo cual, la información y documentación aportada será valorada por la autoridad fiscal dentro del plazo de cinco días contados a partir de que ésta se haya aportado, o bien de que se haya atendido el requerimiento. Una vez realizado lo anterior, la autoridad emitirá la resolución a que hace referencia el artículo 69-B, tercer párrafo del CFF, misma que se deberá notificar dentro de un plazo máximo de treinta días siguientes a aquél en que se haya aportado la información y documentación o bien se haya atendido el requerimiento. Transcurridos treinta días posteriores a dicha notificación, la autoridad publicará un listado en el DOF y en el Portal del SAT, de los contribuyentes que desvirtuaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas a que se refiere el primer párrafo del citado artículo.

8 Mendoza, Soto Antonio, 2017, *Fisco Actualidades*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México.

PROCEDIMIENTO DE LOS EDOS PARA ACREDITAR QUE EFECTIVAMENTE ADQUIRIERON BIENES O RECIBIERON SERVICIOS

Los contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI (Certificados Fiscales Digitales) expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado definitivo (EFOS que no desvirtuaron la presunción) podrán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan dichos comprobantes, o bien, corregir su situación fiscal dentro del plazo de treinta días siguientes al de la publicación del listado en el DOF y en el Portal del SAT, para este efecto, la autoridad fiscal podrá requerir información o documentación adicional, a efecto de resolver lo que en derecho proceda.

El contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, para proporcionar la información y documentación solicitada, dicho plazo se podrá ampliar por diez días más, siempre que el contribuyente presente su solicitud dentro del plazo inicial de diez días. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que el contribuyente no proporcione la información y documentación requerida, o bien se proporcione incompleta, la autoridad valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas y resolverá lo que en derecho proceda.

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

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA CONCLUIR QUE NO SE MATERIALIZARON LAS OPERACIONES

La autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación, puede efectuar procedimientos encaminados a verificar la efectiva realización de las operaciones realizadas por los contribuyentes, haciendo uso de los medios probatorios previstos legalmente, como lo es la presunción, lo que no puede calificarse de arbitrario, porque debe recordarse que el fisco federal, como órgano del Estado, desarrolla sus funciones bajo los principios de legalidad y buena fe, lo cual implica que dentro de la relación tributaria actúa siempre respetando los derechos de los contribuyentes, y es por ello

que sus actos gozan de la presunción de legalidad, hasta en tanto no se demuestre lo contrario, por ello la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones. Lo anterior puede deducirse a partir de la siguientes Jurisprudencias Administrativas:

Comprobantes fiscales, las inconsistencias o el incumplimiento de las Obligaciones Fiscales por parte de los proveedores que los expiden, son suficientes, por si solas para generar una presunción sobre la inexistencia de las operaciones que amparan aquellos⁹.

Al otorgar los artículos 22 y 42 del CFF facultades de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente solicitante o a terceros relacionados con éste, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos legalmente, entre los cuales se encuentran las presunciones que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o sus bases de datos, o incluso, del despliegue de sus facultades de fiscalización, pudiendo ser esos hechos de naturaleza positiva -un hacer- o negativa -un no hacer-, pero no deben consistir en circunstancias relativas a las inconsistencias o a los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de terceros, al tratarse de aspectos no atribuibles al contribuyente solicitante, además de que tampoco se encuentra prevista legalmente como consecuencia de aquéllas, la ineficacia de las facturas fiscales, conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 87/2013 (10a.), de título y subtítulo: “COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a. /J. 161/2005 (*)].”; por ende, las inconsistencias de ese tipo, consideradas aisladamente, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de las operaciones referidas.

De igual manera la tesis siguiente refuerza el resolutivo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en cuestión de la materialidad de los actos realizados por EDOS y EFOS.

9 <https://juridicas.unam.mx>, 30 de junio 2018, México.

Contradicción de tesis 2/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 27 de junio de 2017. Unanimidad de seis votos de los Magistrados, Ariel Alberto Rojas Caballero, Enrique Villanueva Chávez, José de Jesús Quesada Sánchez, Arturo Hernández Torres, José Gerardo Mendoza Gutiérrez y Víctor Manuel Estrada Jungo. Ponente: Enrique Villanueva Chávez. Secretario: Misael Esteban López Sandoval. Criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito al resolver el amparo directo administrativo 483/2016, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 489/2016.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a. /J. 87/2013 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717.

Ejecutorias

Contradicción de tesis 2/2017.

Esta tesis se publicó el viernes 08 de septiembre de 2017 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 11 de septiembre de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Saldo a favor, cuando se presenta una solicitud de devolución, la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones, de las que aquél se hace derivar y, en su caso, concluir que no se materializaron.

El empleo de la presunción en el ámbito tributario es frecuente y necesario en la medida de la posible existencia de conductas fraudulentas de los sujetos obligados, y tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); asimismo, la presunción constituye un medio probatorio que se define como la consecuencia que la Ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se denomina legal -cuando la Ley la prevé expresamente-, y la segunda humana -cuando de un hecho conocido se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél-, en el entendido de que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho

demostrado y el que se presume, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro, es decir, que ese proceso deductivo sea racional y coherente con el hecho que se encuentre plenamente demostrado.

Así, al conceder la Ley a la autoridad la facultad de verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar el saldo a favor solicitado, la dota con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente, como lo es la presunción, y porque además, el hecho de que los procedimientos previstos en el artículo 22 del CFF, en los que debe decidirse si procede la devolución solicitada tengan la característica de sumarios, dada la brevedad de sus plazos y lo específico de su objetivo, justifica que no sea legalmente exigible para la autoridad un rango de prueba directa de la inexistencia de las operaciones, de ahí que puede hacer uso de las presunciones; proceder que no puede *a priori* calificarse de arbitrario, porque debe recordarse que el fisco federal, como órgano del Estado, desarrolla sus funciones bajo los principios de legalidad y buena fe, lo cual implica que dentro de la relación tributaria actúa siempre respetando los derechos de los contribuyentes, y es por ello que sus actos gozan de la presunción de legalidad, conforme al artículo 68 del código aludido, hasta en tanto no se demuestre lo contrario. De modo que cuando se presenta una solicitud de devolución de saldo a favor sustentada en comprobantes fiscales que no cumplen los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del ordenamiento referido, la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar ese saldo y, en su caso, concluir que no se materializaron.¹⁰

Tesis: PC.XVI.A. J/19 A (10a.); Semanario Judicial de la Federación Décima Época 2015101; Plenos de Circuito; Publicación: viernes 08 de septiembre de 2017 10:17 h Jurisprudencia (Administrativa)

ASPECTOS A CONSIDERAR POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN ESTAR INMERSOS EN EL ESQUEMA DE EDOS

Los contribuyentes que pueden verse afectados por la publicación de alguno de sus proveedores en el listado definitivo de EFOS, pueden de forma preventiva tener presente que, a efecto de evitar que la autoridad fiscal determine una producto o servicio como inexistente, se debe documentar la operación, toda vez que es posible que la autoridad en ejercicio de facul-

10 Sol, Juárez Héctor, 2012, Derecho Fiscal, Editorial Red Tercer Milenio, México.

tades de comprobación para demostrar la efectiva realización de los bienes y/o servicios, solicite al contribuyente la documentación que ampare la erogación acorde al tipo y forma en que se llevó a cabo, siendo para tal efecto los siguientes de forma enunciativa más no limitativa:

- Acta constitutiva, actas de asamblea, contratos de arrendamiento de donde realiza su actividad, comprobantes expedidos a sus clientes.
- Pólizas, registros y auxiliares.
- Facturas.
- Contratos o acuerdos de voluntades debidamente protocolizados.
- Documentación que acredite las formas de pago.

Adicionalmente, podría mencionarse que por lo correspondiente a los servicios recibidos deben estar no solo comprobados por el CFDI, contrato y forma de pago, también se debe justificar el porqué de la adquisición de dicho servicio, por lo que, de manera enunciativa, más no limitativa, se pueden mencionar algunas de las posibles pruebas a otorgar a la autoridad para un servicio intangible:

- El objeto o fin por el cual se realizó el servicio o la compra de bienes.
- Por qué medio se contactó al proveedor
- Justificación de la necesidad de realizar la operación acorde al tipo de actividad económica del proveedor.
- En qué consistió, cómo y cuándo se proporcionó el servicio
- En cuánto tiempo y dónde se realizó
- Quienes se involucraron en llevarlo a cabo, nombre y RFC de las personas que prestaron el servicio.
- Cual fue el impacto del servicio en la obtención de ingresos (relación costo- beneficio de la operación)
- Cuál es el perfil de los prestadores de servicios (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc.)

Un aspecto a considerar es que se debe recabar esta documentación cuando se contrate cualquier tipo de servicio, para cuando se dé el caso de una revisión por parte del Servicio de Administración Tributaria, se tenga a la mano la comprobación, ya que podría darse el caso de que el proveedor en cuestión, ya no le preste el servicio al contribuyente y no se proporcionen las pruebas al SAT.

El SAT no solo persigue a los que deducen operaciones inexistentes, también vigila la compra de mercancías, por lo que de manera enunciativa,

y no limitativa, se pueden mencionar algunas de las posibles pruebas a otorgar a la autoridad, para comprobar la compra de la mercancía:

- Que tengan un almacén, donde se recoja y entreguen mercancía a los clientes, así como documentación relativa a la entrega-recepción de bienes.
- Cuenten con algún tipo de transporte o contraten los servicios de un tercero.
- Se realicen pago de seguro por la mercancía y se cuente con los comprobantes.
- Se paguen salarios, fletes, maniobras, etc.
- En el caso de mercancía importada, se debe contar con los pedimentos correspondientes.
- Cuenten con registros y documentación vinculada a los pedidos, tarjetas de almacén e inventarios.
- Cuenten con activos propios o rentados relacionados con la actividad económica que realicen.
- Cual fue el impacto de la adquisición de bienes respecto de la obtención de ingresos (relación costo- beneficio de la operación)

CONCLUSIONES

Las empresas hoy en día, tienen que ir mejorando tanto sus sistemas de control de gastos como su manera de realizarlo, esto a través de que las autoridades fiscales están siendo demasiado drásticas en el momento del ejercicio de sus facultades de comprobación, a medida de que, han implementado una serie de reformas fiscales a las leyes, que conducen al contribuyente a una incertidumbre jurídica, refiriéndonos con esto, que es cada vez más complejo y complicado el cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales.

Los criterios que aplica la autoridad son tan específicos que necesitan los contribuyentes de una información más a detalle de lo que realmente la autoridad desea indagar, respecto de las operaciones realizadas por cada ente económico distinto.

Una de las reformas que más han afectado a los contribuyentes hoy en día es, la implementación de la contabilidad electrónica, la expedición de CEFDI, las notificaciones y requerimientos a través del buzón tributario, y una más la que se contempla en el artículo 69-B del CFF, esto, a través de que se compone de un método presuntivo, por el cual pueda la autoridad cuestionar la posible inexistencia de operaciones realizadas por los contribuyentes, afectando la esfera jurídica del mismo.

Dicha reforma, consiste en presumir a un contribuyente que simuló operaciones cuando cae en alguno de los supuestos, como son la falta de activos, trabajadores o inversiones necesarias para desarrollar determinada actividad económica, dejando sin efectos fiscales al comprobante emitido por dicha entidad.

Es también cierto que a través de estas medidas, la autoridad fiscal ha comenzado a cuestionar la materialidad, razón de negocios o sustancia económica de determinadas operaciones realizadas por los contribuyentes, trayendo como consecuencia problemáticas fiscales, legales y económicas.

La materialidad como tal, no es un concepto jurídico, por lo que podemos precisar que es un ordenamiento extrajurídico por parte de la autoridad al solicitar al contribuyente que proporcione documentación comprobatoria que ampare la materialidad de las erogaciones registradas en contabilidad.

También es cierto que la autoridad no cuenta con la facultad legal para determinar si una operación es inexistente o simulada, ocasionando que el contribuyente se encuentre aún más en un estado de indefensión, cuando la autoridad considera que sus gastos realizados no cumplen con la materialidad necesaria, por lo que cesa sus efectos y determina créditos fiscales a través de la negación de dichas erogaciones.

A consecuencia de esto, puede que los contribuyentes acepten dicho crédito y liquiden con el pago, como también existirán los que consideren necesario acudir a un medio de defensa para defender su situación fiscal.

Como se vio reflejado en el desarrollo de la presente investigación, proponemos una metodología con el solo propósito de buscar que el contribuyente consiga o genere la documentación comprobatoria al momento de realizar las operaciones deducibles, con el único fin de demostrar la materialidad de cada uno de sus gastos.

Dicha documentación comprobatoria cuestionada por parte de la autoridad fiscal, no se encuentra regulada en ninguna Ley, por lo que el contribuyente tiene escaso conocimiento sobre qué tipo de documentación servirá en su momento para poder satisfacer al fisco.

Como se dijo, se considera que la documentación comprobatoria puede referirse a los contratos firmados ante notario público, las cotizaciones de terceros hacia el mismo bien o servicio, que se sustente con correos electrónicos, tarjetas de presentación, políticas internas para un mejor control y desarrollo de las actividades por parte de la empresa, así como toda la documentación que proporcionó el proveedor al momento de realizar el servicio o entregar un bien.

Como pudimos analizar, los tribunales y algunos ordenamientos de la Corte, le han dado la razón al fisco, como lo pudimos observar en diversas tesis, dentro de las cuales se argumentó que la autoridad tiene la facultad para cuestionar la materialidad de las operaciones, y que si bien es cierto, poseer el comprobante fiscal, no es garantía para que ese contribuyente pueda deducir un gasto y/o acreditar el impuesto respectivo, por lo que será necesario recabar más información con el fin de satisfacer el criterio de la autoridad en el momento de ejercer sus facultades de comprobación.

Necesariamente, el contribuyente tiene que prestar más atención a los detalles de cada operación, es decir, al observar el conflicto, el contribuyente tiene que actuar y empezar a realizar un blindaje de sus operaciones sin esperarse el momento en que la autoridad se lo requiera.

Todas y cada una de las operaciones realizadas por una entidad económica, deben de tener un fin para la sociedad, dichas operaciones las tiene que soportar con determinada documentación que avale que se prestó el servicio o se entregó un bien.

Dentro de la LISR, se encuentran los requisitos de las deducciones, las que se deben de cumplir estrictamente para cada operación en particular, sin embargo, no es lo único que se debe de cuidar, aunque al cumplir con la materialidad, no esté contemplado como requisito, sí es necesario que se busque cumplirlo, para que con éste se eviten contingencias futuras.

Como ya se dijo, el oficio interno del SAT, para localizar a presuntos EFOS y EDOS, también se encuentra dentro de éste, el cuestionario típico aplicable al contribuyente para considerar una operación inexistente.

La materialidad en cuestión no solo debe de comprobarla al momento que la autoridad la solicita, sino, en caso de que una entidad económica haya realizado operaciones con unos EFOS, se tiene que proporcionar a la autoridad la documentación que acredite que si se prestó el servicio o se adquirieron los bienes respaldados con el comprobante fiscal emitido por este tipo de entidad.

El acto jurídico se crea con la voluntad de las partes, y en opiniones diversas, al respecto concluimos que el contrato como tal que hable de dichas adquisiciones de bienes o servicios no es lo único que la autoridad solicita para confirmar la efectiva realización del acto, por lo que se propone proporcionar información adicional.

Finalmente, podemos referirnos a que esta investigación puede proporcionar una metodología lógica que permita obtener información a los interesados, con el propósito de no conformarse únicamente con cumplir con las disposiciones fiscales, sino que también cumplan obteniendo toda la documentación que soporte la materialidad de un bien

o servicio, para así poder blindar cada una de las operaciones que la entidad realiza día a día en el momento en que se hagan, y no esperarse hasta que la autoridad fiscalizadora les solicite, haciendo con esto más complicado su cumplimiento.

Por lo anteriormente expuesto podemos decir que la hipótesis planteada referente a que los contribuyentes dentro de sus actividades empresariales cotidianas que llevan a cabo, no miden el riesgo legal al momento de deducir comprobantes apócrifos, situación que les ocasiona trastornos financieros.

Y como probación de la hipótesis se concluye diciendo que la mayoría de los contribuyentes que se consultaron y que se vieron involucrados en estos acontecimientos, desconocían de una metodología que le orientara sobre el prever el problema en el que se involucraron, lo que les propició rectificación de cálculo de impuestos, pagando multas recargos y actualizaciones.

La investigación anterior dio como resultado el orientar a un sector importante de las actividades empresariales sobre qué hacer para evitar que la autoridad los situé en EDOS O EFOS.

BIBLIOGRAFÍA

- Arriaga. E. Finanzas Públicas de México. México, Instituto Politécnico Nacional. 2001
- Artículo 69-B, C.F.F. 2018, México.
- Código Federal de Procedimientos Civiles, México, 2017.
- Código Fiscal de la Federación, México, 2017.
- Díaz. Rivellas Borja, Instituto de Estudios Fiscales, América Latina, 2017, México.
- Diario Oficial de la Federación, México, 9 de diciembre del 2013.
- Elizondo. López Arturo, Metodología de la Investigación Contable, Editorial ECAFSA, 2006, México.
- Mendoza. Soto Antonio, Fisco Actualidades, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017.
- Trón. Pérez Khun, Manuel, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Ed. Themis, México 2017.
- Porta Themis fiscal con correlación, editorial Themis, México 2018.
- Tesis: PC.XVI. A. J/19 A (10a.); Semanario Judicial de la Federación Décima Época 2015101; Plenos de Circuito; Publicación: viernes 08 de septiembre de 2017 10:17 h Jurisprudencia (Administrativa)
- Ramírez. Padilla Noel, Contabilidad Administrativa un enfoque Gerencial, Mc Graw Hill, México 2016.
- Revista Notas Fiscales número 273, México, agosto 2018.
- <https://juridicas.unam.mx>, 30 de junio del 2018.