

Combate a la evasión fiscal efectuado por EFOS y EDOS

Salvador Rotter Aubanel
Alma Fernanda Rotter Zárraga

En este periodo legislativo, se aprobaron diferentes disposiciones legales que dan facultades a las autoridades para el combate abierto a la venta de facturas de operaciones inexistentes, que realizan las empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS), y para aquellos que pretenden deducir para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) y, en su caso, acreditar los gravámenes trasladados, tanto el impuesto al valor agregado (IVA) como el impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) y, con ello, evitar el pago de una o más de dichas contribuciones, las empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS).

Las disposiciones legales modificadas son las siguientes:

- I. Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (LFDO).
- II. Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP).
- III. Ley de Seguridad Nacional (LSN).
- IV. Código Fiscal de la Federación (CFF).
- V. Código Penal Federal (CPF).

Estas 5 disposiciones fueron modificadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) publicado el 8 de noviembre de 2019, en el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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”.

Pero, en el Paquete Económico presentado al Congreso de la Unión por parte del Ejecutivo Federal, el pasado 8 de septiembre de 2019, se incluyó además del Proyecto de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), un Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS) y del Código Fiscal de la Federación, mismo que se publicó en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del 30 de octubre de 2019 para su discusión final en el pleno, el 31 de octubre pasado, y del que sólo queda pendiente su publicación por parte del Ejecutivo Federal en el Diario Oficial de la Federación, y en el que se incluyen modificaciones adicionales al Código Fiscal de la Federación en el sentido de erradicar este tipo de operaciones inexistentes.

Primero, comentaremos las disposiciones ya publicadas que se están incluyendo en las disposiciones legales respecto de dichas operaciones.

I. Ley Federal contra la Delincuencia Organizada

El Artículo Segundo de esta Ley señala que se considerará que existe delincuencia organizada cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos delitos que la propia ley señala, tales como:

1. Terrorismo;
2. Acopio y tráfico de armas;

3. Tráfico de personas;
4. Tráfico de órganos;
5. Corrupción, pornografía, turismo sexual o lenocinio de personas menores de dieciocho años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado o de personas que no tienen capacidad para resistirlo;
6. Asalto;
7. Tráfico de menores;
8. Robo de vehículos;
9. Trata de personas, y
10. Secuestro.

A estos delitos se adicionan, para aplicarse a partir del 1 de enero de 2020, los siguientes:

- a) Contrabando y su equiparable, a que se refieren los artículos 102 y 105 del CFF.
- b) Defraudación fiscal, prevista en el artículo 108 del CFF.
- c) Defraudación fiscal equiparada, en los casos de quien:
 - Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes.

- Las personas físicas que perciban ingresos acumulables, cuando realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no comprueben a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. (Discrepancia fiscal señalada en el artículo 91 de la LISR).
 - Simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.
- d) Al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.
- e) Al que, a sabiendas, permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.
- f) Los servidores públicos que incurran en cualquiera de las dos circunstancias anteriores.

En los casos señalados en los incisos b) al f), la disposición señala que se considerará delincuencia organizada, cuando el valor de los comprobantes que amparen las operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados sea superior a 3 veces el importe que señala la fracción III del artículo 108 del CFF. Dicho importe vigente de la fracción III del artículo 108 del CFF es de \$2,601,410.00, por lo que el monto a que se refiere esta disposición es de \$7,804,230.00.

Tratándose de operaciones con comprobantes emitidos por EFOS y deducidos por EDOS, a nuestra interpretación, el importe anterior significa que dichos comprobantes sean por un importe de \$6,727,784.48 más el impuesto al valor agregado, por lo que sería una omisión en el IVA por un monto de \$1,076,445.52 y una omisión en el impuesto sobre la renta por un importe de \$2,018,335.34, es decir, una omisión de impuestos por un total de \$3,094,780.86.

Es importante traducir a qué se refiere lo anterior, no significa que no sea delito, ya que el CFF sigue señalando que se considera delito fiscal, sólo que en los casos que se adicionan a esta Ley se tratarán como delincuencia organizada, equiparados dichos actos a los que la misma Ley señalaba con anterioridad y que ya enlistamos.

II. Código Nacional de Procedimientos Penales

En este Código se adicionan al artículo 167 tres casos en los que los delitos ameritarán prisión preventiva oficiosa, es decir, que los inculpados no podrán seguir su proceso en libertad. Como lo comentamos al analizar la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, los delitos siguen siendo perseguidos, sólo que, en algunos casos, para los delitos fiscales se considera, para efectos de esta Ley, que el imputado deberá seguir su proceso penal en prisión preventiva cuando se den los siguientes supuestos del CFF:

1. Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo señalado en los artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del artículo 104, exclusivamente cuando sean calificados.

2. Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando sean calificados.

3. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo indicado en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de las EFOS y EDOS, esta modificación coincide con lo señalado en la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, por lo que, tratándose de querrela por parte de la autoridad fiscal contra este tipo de contribuyentes, además de considerarse delincuencia organizada, éstos no podrán seguir su proceso penal en libertad. Adicionalmente, se da a este tipo de contribuyentes el mismo trato de procedimiento penal que en los casos de violación, sabotaje y los 10 puntos que trata la LFDO.

Ahora bien, en el artículo 184 del CNPP se establecen como soluciones alternas a los delitos penales, los acuerdos reparatorios, que son aquéllos celebrados entre la víctima u ofendido y el imputado que, una vez aprobados por el Ministerio Público o el Juez de control, y cumplidos en sus términos, tienen como efecto la extinción de la acción penal; sin embargo, el artículo 187 de dicho Código señala los casos en los que no proceden los acuerdos reparatorios, por lo que aun y cuando se reparen los daños, la acción penal en contra de esos delitos no se extingue.

En la reforma, en el artículo 187, se incluye como un delito en el que no procederá el acuerdo reparatorio cuando se den las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del CNPP, es decir, los tres conceptos que se incluyeron, por los que el proceso del imputado debe seguirse en prisión preventiva.

Finalmente, el artículo 192 del Código en comento señala la procedencia de los casos de la suspensión condicional del proceso, esto significa el planteamiento formulado por el Ministerio Público o por el imputado, el cual contendrá un plan detallado sobre el pago de la reparación del daño y el sometimiento del imputado a una o varias de las condiciones que refiere este Capítulo, que garanticen una efectiva tutela de los derechos de la víctima u ofendido y que, en caso de cumplirse, puedan dar lugar a la extinción de la acción penal; sin embargo, se adiciona a este artículo un tercer párrafo para establecer que no procederá la suspensión provisional, en los casos adicionados al artículo 167, comentado anteriormente.

Por ello, los imputados, una vez que se fije la sentencia, no podrán suspenderla, y saldrán en libertad hasta el término de la misma, ya que no procede de ninguna manera la extinción de la acción penal.

III. Ley de Seguridad Nacional

En esta Ley, el artículo 5 señala cuáles son los conceptos que se consideran amenazas a la seguridad nacional.

Hasta antes de esta reforma, se consideraban 10 conceptos como amenaza a la seguridad nacional:

1. Actos tendentes a consumir espionaje, sabotaje, terrorismo, rebelión, traición a la patria, genocidio, en contra de los Estados Unidos Mexicanos dentro del territorio nacional.

2. Actos de interferencia extranjera en los asuntos nacionales que puedan implicar una afectación al Estado Mexicano.
3. Actos que impidan a las autoridades actuar contra la delincuencia organizada.
4. Actos tendentes a quebrantar la unidad de las partes integrantes de la Federación, señaladas en el artículo 43 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).
5. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear operaciones militares o navales contra la delincuencia organizada.
6. Actos en contra de la seguridad de la aviación.
7. Actos que atenten en contra del personal diplomático.
8. Todo acto tendente a consumir el tráfico ilegal de materiales nucleares, de armas químicas, biológicas y convencionales de destrucción masiva.
9. Actos ilícitos en contra de la navegación marítima.
10. Todo acto de financiamiento de acciones y organizaciones terroristas.

Con la reforma se incluyen 3 nuevos conceptos que se consideran amenaza a la seguridad nacional:

1. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia.
2. Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos.
3. Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

Como se puede observar, al incluir como asunto de seguridad nacional los delitos cometidos por EFOS y EDOS, en el caso de operaciones con comprobantes fiscales mayores a \$7,804,230.00, se podrán aplicar para su detección todos los procedimientos señalados en el Título Tercero de dicha Ley, como lo son:

- A) El uso de cualquier método de recolección de información, sin afectar en ningún caso, las garantías individuales ni los derechos humanos.
- B) La contrainteligencia, es decir, medidas de protección de las instancias en contra de actos lesivos, así como las acciones orientadas a disuadir o contrarrestar su comisión.
- C) El uso de los recursos que legalmente se encuentren a su alcance, incluyendo la información anónima.
- D) Solicitar autorización judicial para realizar intervenciones telefónicas.

IV. Código Fiscal de la Federación

En la reforma publicada en el DOF el 8 de noviembre de 2019 se deroga la fracción III del artículo 113 del CFF y, en su lugar, se crea el artículo 113 Bis; esta modificación no es más que cosmética, pues en el artículo 113 del CFF se sanciona con una pena de tres meses a seis años a quienes cometan los delitos que en dicho artículo se mencionan y, en la fracción III se señalaba como delito que ameritaba esa pena a quien expidiera, adquiriera o enajenara comprobantes fiscales que ampararan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Ahora, en el nuevo artículo 113 Bis, se señala que la sanción penal será de dos a nueve años, pero, además, se modifica la redacción del delito, indicando como tal al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Adicionalmente, se incluyen como causales del mismo delito, y por lo tanto sancionables con la misma pena de dos a nueve años, a las personas que a sabiendas permitan o publiquen, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

En este nuevo artículo se señala que, para que se pueda proceder penalmente por este delito, se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Asimismo, se efectúan dos aclaraciones en las que se establece que:

1. Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a

diez años para desempeñar cargos o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 del CFF, que señala que la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres a seis años de prisión, por lo que, en este caso, la pena sería mínimo de cinco años y máximo de quince.

2. El delito previsto en este artículo del CFF, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del CPF, se podrán perseguir simultáneamente.

Esta reforma, como ya comentamos, tiene mucha relevancia, ya que el artículo 192 del CNPP establece en su fracción I que procede la suspensión condicional del proceso, cuando la vinculación al mismo del imputado se haya dictado por un delito cuya media aritmética de la pena de prisión no exceda de cinco años; como se puede observar en el caso de la disposición vigente hasta el 2019, la media aritmética de la pena es de tres años y un mes y medio, por lo tanto menor a cinco años, por lo que procede la suspensión condicional del proceso; pero, a partir de 2020, la media aritmética será de cinco años, por lo tanto, superior a cinco años, por lo que no procederá la suspensión condicional del proceso y se considerará delito grave.

Es importante recordar que, el artículo 400 Bis del CPF se refiere a los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita, mismos que se sancionan con una pena de cinco a quince años, más una multa de mil a cinco mil veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA), por lo que, en los términos de dicho artículo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá, adicionalmente, iniciar una querrela por el delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, cuando se den los supuestos del artículo 113 Bis del CFF, y el contribuyente podrá seguir simultáneamente ambos procesos.

V. Código Penal Federal

El artículo 11 del CPF establece que, cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que, para tal objeto, las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.

Por su parte, el artículo 11 Bis del mismo CPF, en su apartado B, incluye una lista de delitos establecidos por leyes distintas al CFP, por las que a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de esos delitos como, por ejemplo, el establecido en el artículo 11 del CPF.

En ese apartado B, las fracciones VII y VIII hacen referencia a los delitos establecidos en el CFF, como el contrabando y la defraudación fiscal, así como los conceptos equiparables a éstos, a partir del 1 de enero de 2020, se añade la fracción VIII Bis, en la que se incluyen los delitos de:

1. Expedir, enajenar, comprar o adquirir comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, ya sea por sí o por interpósita persona.
2. Permitir o publicar, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Cabe hacer mención de que, en este Decreto, mediante artículo transitorio, se establece que las conductas cometidas antes del 1 de enero de 2020, que actualicen cualquiera de los delitos previstos en los artículos 113, fracción III y 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, continuarán siendo investigadas, juzgadas y sentenciadas, mediante la aplicación de las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019.

En segundo lugar, comentaremos las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019.

El artículo 69 del CFF establece el concepto de secreto fiscal, en el que se señala que el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.

A la par de ello, el décimo segundo párrafo del artículo 69 del CFF señala que las autoridades fiscales podrán publicar el nombre, denominación o razón social y Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de aquellos contribuyentes que se encuentren en los siguientes casos:

1. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes;
2. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados que, siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código;

3. Que, estando inscritos ante el Registro Federal de Contribuyentes, se encuentren como no localizados;
4. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal;
5. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A del CFF, y
6. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

La publicación anterior la realizará el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en su página de Internet y los contribuyentes que estén inconformes podrán efectuar las aclaraciones correspondientes; una vez hecha la aclaración, el SAT deberá resolver en un plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el SAT procederá a eliminar la información publicada que corresponda.

Por otra parte, el artículo 69-A del CFF señala que la autoridad fiscal presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI) cuando los contribuyentes se encuentren no localizados, o bien, detecte que un contribuyente ha estado emitiendo CFDI, ya sea directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes, sin contar con:

1. Los activos.
2. Personal.
3. Infraestructura o capacidad material.

Cuando descubra este supuesto, la autoridad procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en la situación de presuntos EFOS, a través de:

1. Su buzón tributario.
2. La página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
3. Publicación en el DOF.

Los contribuyentes contarán con un plazo de quince días hábiles a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado, para manifestar ante el SAT lo que a su derecho convenga, y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos, teniendo la posibilidad de solicitar, por medio de su buzón tributario, una ampliación única de cinco días hábiles, siempre que se requiera antes de que venza el plazo inicial.

Una vez que se venza el plazo, o la presunta EFOS proporcione la información y documentación que considere pertinente, el SAT contará con uno no mayor de cincuenta días hábiles, en el que valorará las pruebas y defensas que haya hecho valer la presunta EFOS y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario.

El SAT, dentro de los primeros veinte días hábiles de ese plazo, podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse en un periodo de diez días hábiles posteriores al que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el plazo del SAT de cincuenta días hábiles se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido de diez días hábiles.

Cabe aclarar que, si el SAT no notifica la resolución correspondiente dentro del plazo de cincuenta días hábiles, quedará sin efectos la presunción respecto de los CFDI, que dio origen al procedimiento.

Finalmente, el Servicio de Administración Tributaria publicará en un listado en el DOF y en su página de Internet, las listas de los contribuyentes que:

- No hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente considerados como EFOS; en ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.
- Logren desvirtuar los hechos que se les imputan.
- Obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la inclusión como presuntas EFOS.

A nuestro juicio, la parte trascendental de esta disposición es la que se establece en el quinto párrafo del artículo en comento, que señala que los efectos de la publicación de un contribuyente en el listado de EFOS definitivos, serán considerar para las EDOS que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por las EFOS, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, es decir, que la erogación no puede ser deducible, ni el IVA que le trasladaron puede ser acreditable; sin embargo, las presuntas EDOS contarán con un plazo de treinta días hábiles siguientes al de la citada publicación, para acreditar ante el SAT que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los

servicios que amparan los CFDI, o bien, procederán, en el mismo plazo, a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, eliminando para el ISR la deducción y para el IVA y el IEPS, el acreditamiento, en cualquiera de los cinco años anteriores para el ISR y 60 meses para el IVA y el IEPS.

En caso de no hacerlo, el SAT procederá a determinar el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los CFDI señalados en este último caso, se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF.

Por su parte, el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del CFF señala que la autoridad puede cancelar el sello digital de los contribuyentes cuyos comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Y por último, las disposiciones ya aprobadas por el Legislativo, pendientes de publicación por el Ejecutivo y que entrarán en vigor en el año 2020.

Algunas de las principales reformas realizadas a las disposiciones fiscales para el año 2020, se basan en las 15 recomendaciones realizadas en 2013 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a sus países miembros, mismas que están contenidas en el documento denominado *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS, por sus siglas en inglés) y que, en español, se traduce como Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios.

En el Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, mismo que se publicó en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del 30 de octubre de 2019, para su discusión final en el pleno, el 31 de octubre pasado, y del que sólo queda pendiente su publicación por parte del Ejecutivo Federal en el Diario Oficial de la Federación, se incluyen modificaciones adicionales al Código Fiscal de la Federación, en el sentido de erradicar este tipo de operaciones inexistentes así como para dar mayores herramientas al SAT para combatir estas prácticas ilegales, adicionales a las que ya fueron previamente publicadas y comentadas:

I. Cláusula antiabusos

Se incluye en el CFF un nuevo artículo, el 5-A, que establece que los actos jurídicos que carezcan de razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

La tesis aprobada en la sesión del 5 de octubre de 2017, del Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16-07-01-4-OT/1124/17-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la sesión del 15 de agosto de 2017 establece que:

Legalmente no existe una definición de la expresión razón de negocios, sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

Énfasis añadido.

Así, se entenderá que no existe una razón de negocios cuando:

1. El beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.
2. Se realicen una serie de actos jurídicos y el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos, y el efecto fiscal de éstos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo los que se hagan por medio de:

1. Deducciones.
2. Exenciones.
3. No sujeciones.
4. No reconocimiento de una ganancia.
5. No reconocimiento de un ingreso acumulable.
6. Ausencia de ajustes a la base imponible.
7. Acreditamiento de contribuciones.
8. Recaracterización de un pago o actividad.
9. Cambio de un régimen fiscal.

Lo anterior significa que, en el momento en que una autoridad fiscal realice una auditoría a un contribuyente podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios, con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos en las auditorías, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.

La autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, y hayan transcurrido los plazos correspondientes para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga, y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción. Antes de que la autoridad fiscal emita cualquiera de los documentos antes mencionados deberá someter el caso a un órgano colegiado, integrado por funcionarios de la SHCP y del SAT, y obtener una opinión favorable para la aplicación de la recaracterización.

En caso de no recibir la opinión dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado, se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el SAT.

Por último, se considerará que existe un beneficio razonablemente económico cuando el contribuyente realice acciones tendientes entre otras a:

1. Generar ingresos.
2. Reducir costos.
3. Aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad.
4. Mejorar su posicionamiento en el mercado.

Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para estos efectos, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

Es importante señalar que, desde nuestro punto de vista, las autoridades fiscales, en el momento en que realicen una revisión a un contribuyente, cuando examinen las deducciones analizarán de manera cronológica los siguientes conceptos respecto de las erogaciones:

1. Materialidad;
2. Razón de negocios;
3. CFDI, y
4. Requisitos de las deducciones.

Para efectos de lo anterior, ya analizamos lo que se entiende por razón de negocios; en el caso de materialidad, para entender la manera en la que ésta se podría comprobar, podemos remitirnos al Criterio Jurisdiccional 57/2017 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), que fue aprobado en la Séptima Sesión Ordinaria del 29 de septiembre de 2017, y establece que:

A criterio del Órgano Judicial, aun cuando el emisor del comprobante fiscal cuyas operaciones se presumen inexistentes, se

ubique en el listado a que hace referencia el tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el receptor de dichos comprobantes fiscales podrá demostrar la materialización de las operaciones cuestionadas con los documentos que en su conjunto hagan indudable que sí recibió el servicio, de modo que al vincularse entre sí, por ejemplo, el contrato mediante el cual se pactó la prestación del servicio, con las órdenes para su realización, así como las de entrega de los resultados, se aprecie que lo ordenado es precisamente lo recibido con las características y en las fechas acordadas; siendo que en el caso concreto, la contribuyente que recibió el servicio de submaquila, lo acreditó con los comprobantes fiscales y su contabilidad –pólizas, cheques, fichas de depósito y estados de cuenta–, elementos que coincidieron con los movimientos de dinero, esto es, el pago o salida de su cuenta bancaria, en la fecha y cantidad en que también recibió en su cuenta y efectivamente cobró el proveedor, documentación que, en conjunto, resulta idónea para acreditar que se recibió el servicio.

Énfasis añadido.

Como se puede observar, la materialidad para estos efectos, no es lo mismo que para contabilidad señalan las Normas de Información Financiera (NIF) como materialidad o importancia relativa. Para los fines fiscales, materialidad se trata de poder demostrar que la mercancía existe o existió, y que el servicio fue realmente recibido.

Cuando un contribuyente adquiere bienes, o contrata servicios con un proveedor, es imposible que sepa si su proveedor con el que realmente está realizando alguna operación, es o no una EFOS, que en el futuro pudiese ser boletinada por el SAT como tal, en la lista de definitivos; por tal motivo, es recomendable que el contribuyente, tanto para defenderse en una auditoría como para demostrar la existencia de las operaciones en caso de que su proveedor sea publicado como EFOS en un futuro, siempre deberá poder comprobar que la operación se realizó; no basta con sólo tener el CFDI o haber cumplido con los requisitos que establecen las leyes como el caso de los artículos 27 y 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es importante poder demostrar, en primer lugar, tanto la razón de negocios como la materialidad.

Por lo tanto, cuando el contribuyente realice alguna adquisición de bienes o mercancía para inventarios, de activos fijos, o contrate servicios, deberá poder demostrar:

1. Materialidad: Que el bien existe o existió, o que el servicio fue recibido;
2. Razón de negocios: Por ejemplo, que la erogación se realiza para poder incrementar los ingresos, reducir los gastos, mejorar la productividad y que las partes que intervinieron realmente fueron necesarias, y no se podía haber realizado en menos pasos, o bien, que no se hubiese obtenido mayor beneficio económico con menos participantes;
3. Contar con un CFDI, y

4. Cumplir con los requisitos de las deducciones, como son las del artículo 27 de la LISR, por ejemplo:

- 4.1. Que sea estrictamente indispensable para la obtención del ingreso, que no necesariamente es igual que la razón de negocios, ya que la erogación puede ser estrictamente indispensable pero no contar con razón de negocios o viceversa.
- 4.2 Si la erogación es mayor a \$2,000.00, haber realizado el pago mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, transferencia bancaria o cualquier medio de pago bancario distinto al efectivo.

II. Cancelación de sellos digitales

Se modifica la fracción X del artículo 17-H del CFF y se crea el artículo 17-H Bis del mismo, para señalar que el SAT cancelará los sellos digitales de los contribuyentes cuando se agote el procedimiento previsto en el artículo 17-H Bis de este Código y no se hayan subsanado las irregularidades detectadas o desvirtuado las causas que motivaron la restricción temporal del certificado.

En el artículo 17-H Bis del CFF se señalan diez supuestos en los que, tratándose de certificados de sello digital (CSD) para la expedición de CFDI, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringirlos temporalmente, como es el caso de las fracciones tercera, cuarta y quinta, en donde se establece que:

3. Cuando el SAT, en el ejercicio de sus facultades, detecte que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, ya sea que:

- 3.1. Desaparezca durante el procedimiento;

- 3.2. Desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el RFC;

- 3.3. Se ignore su domicilio, o;

- 3.4. Dentro de dicho ejercicio de facultades, se tenga conocimiento de que los CFDI emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Esta fracción aclara que la suspensión temporal se podrá realizar cuando se dé alguno de los supuestos anteriores, incluso desde que se trate de notificar el documento que ordena la visita de auditoría al contribuyente.

4. Cuando el SAT detecte que la EFOS no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales CFDI, se podrá efectuar dicha restricción y, por tanto, el contribuyente se debe incluir en la lista de las EFOS definitivas.
5. Asimismo, en el caso de las EDOS, la fracción V señala que cuando el SAT detecte que se trata de EDOS y, que una vez

transcurrido el plazo de treinta días hábiles no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal, se podrán restringir temporalmente los certificados.

Los contribuyentes deben tener muy presente, no incurrir en ninguno de los casos de cancelación de sellos digitales que incluye la reforma; además de los supuestos que ya existían se agregan varios más y se modifican algunos otros, haciéndolos más estrictos; no obstante que el tema que estamos tratando es EFOS y EDOS, es de suma importancia comentar los demás casos de restricción temporal de los sellos digitales.

No es un tema sencillo, pero es de suma relevancia, ya que si la autoridad llegase a cancelar o restringir temporalmente a un contribuyente sus sellos digitales, éste dejaría de poder timbrar sus CFDI, ya fueran de ingresos, egresos, nómina o cualquier otro tipo.

Lo anterior significaría parar las operaciones del contribuyente, pues no podría facturar y, por lo tanto, tampoco podría vender; no podría emitir los recibos de nómina y, por ende, tampoco tendría los comprobantes de pago para poder deducirlos, y si lo correlacionamos con la última reforma a la Ley Federal del Trabajo (LFT), en la que ya se reconoce el CFDI de nómina como un documento de valor probatorio en materia laboral, podrían llegar a generarse incluso problemas de carácter laboral.

Los demás casos en los que el SAT podrá efectuar la restricción temporal de sellos digitales son, en resumen, además de los mencionados en las fracciones 3, 4 y 5, cuando:

- El contribuyente no hubiese presentado su declaración anual habiendo transcurrido un mes desde que se venció la fecha para hacerlo.
- La autoridad realice un Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) y no localice al contribuyente.
- Derivado de la verificación de inscripción y obligaciones en el RFC, las autoridades detecten que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos que señala el artículo 10 del CFF, como el lugar donde debe considerarse el domicilio fiscal del contribuyente.
- Las autoridades detecten que lo manifestado en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerde con lo señalado en los CFDI, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso en materia de:
 - Los ingresos declarados.
 - Los impuestos retenidos por el contribuyente.
- Las autoridades encuentren que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el SAT a través de reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario (correo electrónico registrado) no son correctos o auténticos.
- Las autoridades detecten la comisión de una o más de infracciones realizadas por el contribuyente titular del certificado de sello digital, en materia de:
 - RFC.
 - Pago de las contribuciones.
 - Presentación de declaraciones.
 - Presentación de solicitudes.
 - Presentación de documentación.
 - Presentación de avisos.
 - Presentación de información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del SAT.
 - Obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación.
- El SAT detecte que el contribuyente, una vez transcurrido el plazo, no desvirtuó la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentre en el listado correspondiente publicado por el SAT por transmisión indebida de pérdidas fiscales.

III. Responsabilidad solidaria

Se incluye en la fracción III del artículo 26 del CFF, la responsabilidad solidaria respecto del pago de los impuestos a cargo de las personas morales, así como los trasladados y retenidos a las personas que ejerzan la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser

garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona se encuentre:

1. En el listado de EFOS definitivas.
2. En el supuesto de EDOS, sin haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal dicha persona moral haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se encuentren en el supuesto de EFOS, por un monto superior a \$7,804,230.00.

Adicionalmente, en la fracción X, se establece la misma responsabilidad solidaria a los socios o accionistas de una sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo, o a la fecha en que la persona moral se colocó en algunos de los conceptos señalados anteriormente.

IV. Contratar con entes públicos o privados que ejerzan recursos públicos

En los términos de la fracción VII del artículo 32-D del CFF, se establece que las EFOS definitivas y las EDOS que no hayan desvirtuado la presunción de emitir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, no podrán ser contratadas por cualquier autoridad, ente público, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las entidades federativas y de los

municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales.

V. Secreto fiscal

Se incluyeron en el artículo 69 del CFF tres nuevos casos en los que se podrán publicar el nombre y RFC de los contribuyentes, sin violar el secreto fiscal:

1. Cualquier autoridad, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las Entidades Federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, que se encuentren omisos en la presentación de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones federales propias o retenidas. Tratándose de este supuesto, también se publicará en la página de Internet del SAT, el ejercicio y el periodo omiso.
2. Sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil a que se refiere la Ley del Mercado de Valores (LMV), que no cumplan con la obligación de tramitar su constancia del cumplimiento de obligaciones fiscales.
3. Las EDOS que no hayan demostrado la materialización de dichas operaciones dentro del plazo de treinta días hábiles, salvo que el propio contribuyente, dentro del mismo plazo, haya corregido su situación fiscal.

VI. Terceros colaboradores fiscales

Se agrega el artículo 69-B Ter, en el que se crea la figura del tercero colaborador fiscal (TCF); para estos efectos, se considera TCF a aquella persona que no sea ni EFOS ni EDOS, pero que cuente con información que no obre en poder de la autoridad fiscal, relativa a contribuyentes que sean EFOS o EDOS, y que, voluntariamente, proporciona a dicha autoridad la información de la que pueda disponer legalmente, y que sea suficiente para acreditar dicha situación. La identidad del tercero colaborador fiscal tendrá el carácter de reservada, conforme al artículo 69 del CFF.

Las autoridades fiscales podrán recibir y, en su caso, emplear la información y documentación que proporcionen los TCF para substanciar el procedimiento a un contribuyente como EFOS, y motivar las resoluciones de dicho procedimiento, en términos del artículo 63 del CFF.



ASESORÍA FISCAL GRATUITA



Servicio gratuito
de la Facultad de Contaduría
y Administración / Universidad
Nacional Autónoma de México

 **5550 7998**


 **consultoriefiscal@fca.unam.mx**

 **Lunes a Viernes**
10:00 a 14:00 y 16:00 a 20:00 horas

Coordinadora: C.P., E.C.F., E.D.F. y M.A.C. Martha Angelina Valle Solís

Diseño: D.C.G. Gabriel Galván Guzmán

El TCF podrá participar en los sorteos fiscales, siempre que la información y documentación que proporcione, en colaboración de la autoridad fiscal, sea verificable.

Asimismo, en la lista definitiva de EFOS, serán identificadas las empresas que facturan operaciones simuladas que se hayan conocido en virtud de la información proporcionada por los TCF. 

C.P.C. y P.C.F. Salvador Rotter Aubanel
Catedrático de la Facultad
de Contaduría y Administración
de la Universidad Nacional Autónoma de México
Conductor de *Consultorio Fiscal Radio*
y *Consultorio Fiscal Televisión*
Despacho Rotter Zárraga y Compañía, S.C.
salvador@rotter.mx

L.C. Alma Fernanda Rotter Zárraga
Despacho Rotter Zárraga y Compañía, S.C.
fernanda@rotter.mx