



Materialidad de operaciones y seguridad jurídica

10



Lic. Pablo Ramírez
Morales, Socio en Ortiz
Abogados Tributarios



El combate a los llamados “factureros” se ha convertido en una prioridad para el Estado mexicano, dado el margen de evasión fiscal que provocan los esquemas de compra y venta de facturas que amparan operaciones inexistentes. No obstante, con las herramientas legales con que cuentan las autoridades actualmente, se coloca a los contribuyentes, especialmente a los cumplidos, en un estado de incertidumbre jurídica y vulnerabilidad. Es por ello necesario plantear reformas legislativas, las cuales establezcan parámetros claros, para que a partir de éstos, la autoridad pueda presumir que una operación es inexistente y, por tanto, no puede surtir efectos fiscales

INTRODUCCIÓN

La gran cruzada del Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha sido, desde la administración anterior (2012-2018), en contra de los llamados “factureros”, esto es, aquellas empresas que emiten Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) a otros contribuyentes, los cuales amparan operaciones que no se efectuaron en la realidad.

La particularidad –o más bien, la complejidad de este tema– radica en que se trata de empresas legalmente constituidas y debidamente dadas de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), las cuales emiten comprobantes fiscales digitales, cumpliendo los requisitos legales y normatividad administrativa aplicable, a efecto de contar con un sello digital y emitir facturas reales.

En otras palabras, no se trata de empresas fantasma ni de facturas falsas, sino de un esquema mucho más sofisticado: estos contribuyentes reales emiten comprobantes verdaderos, pero que amparan operaciones que nunca se efectuaron; es decir, bienes que no se enajenaron o servicios que no se prestaron.

Se trata de un mecanismo de evasión fiscal, pues la empresa que recibe la factura la deduce para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) o acredita el impuesto al valor agregado (IVA) trasladado; mientras que quien la vende, tan sólo cobra una comisión respecto del total del pago supuestamente sustentado en el comprobante.

Otra particularidad es que existe un flujo real de recursos para darle verosimilitud a las transacciones; aunque, en ciertos casos, las contraprestaciones se pagan mediante compensaciones, daciones en pago y otros medios de extinción de obligaciones que no precisan del traslado efectivo de dinero.

Estos esquemas de evasión fiscal se han traducido en un verdadero problema recaudatorio para el Estado mexicano, el cual ha implementado una serie de medidas, tanto legislativas como administrativas, las cuales, lejos de atajar esta mala práctica, han perjudicado gravemente la seguridad jurídica de los contribuyentes cumplidos.

PROBLEMÁTICA

Probablemente, lo más difícil de las relaciones entre el Estado y los particulares es encontrar un equilibrio entre un ejercicio eficaz de las atribuciones del primero, y la seguridad jurídica de los segundos, especialmente cuando se trata de procedimientos de fiscalización y, eventualmente, de sanción.

Los instrumentos legislativos en los cuales se establecen las facultades para el poder público, así como su ejecución material deben buscar la consecución eficiente de sus objetivos, pero sin que ello implique “atropellar los derechos del ciudadano.

En el caso del combate a los “factureros”, se aprecia que los instrumentos legislativos previstos en la ley no necesariamente están vinculados con las medidas de ejecución administrativas que han efectuado las autoridades fiscales, en el día a día de la revisión de la situación particular de los contribuyentes.

Efectivamente, la autoridad desde el terreno normativo, mediante el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece la *presunción de inexistencia de operaciones*, en los casos en que, a su juicio, un contribuyente ha emitido comprobantes fiscales en los que se amparan bienes o servicios, para cuya ejecución no tiene las capacidades materiales y humanas.

Sin embargo, se trata de un procedimiento que tiene como objetivo y, en su caso, resultado final, una especie de “señalamiento público” en perjuicio de quien emita este tipo de comprobantes.

Ahora bien, en teoría, los contribuyentes que hubieran adquirido facturas de estas empresas tendrían que revertir los efectos fiscales que les hubieran dado; sin embargo, para materializar ese efecto es necesario el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad.

Y ahí es en donde los contribuyentes ven vulnerada su seguridad jurídica. Esto es, más allá de discutir la eficacia del artículo 69-B del CFF, hay que poner la mira en la manera en la cual las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación, a efecto de identificar y sancionar operaciones inexistentes, pero amparadas con comprobantes fiscales digitales reales.

Es importante precisar que, para estos efectos, las autoridades fiscales tienen facultad para determinar si un contribuyente le dio efectos fiscales a una factura que ampara una operación inexistente, no obstante que la empresa que emitió el comprobante fiscal no haya aparecido en la lista publicada en el DOF, como lo establece el artículo 69-B.

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), mediante precedentes jurisdiccionales, ha establecido que la autoridad fiscal no está obligada a agotar el procedimiento previsto en el artículo 69-B respecto de una empresa "facturera", para determinar en el ejercicio de sus facultades de comprobación, que el contribuyente revisado dedujo o acreditó un comprobante que sustente una operación inexistente.

Esto ha dado pie a que en todas las auditorías que realiza la autoridad fiscal, requiera a los contribuyentes que "demuestren" la materialidad de las operaciones a las que les hubieran dado efectos fiscales; ello, incluso en el caso de que los emisores de los comprobantes correspondientes no hubieran sido sujetos del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF.

El procedimiento que, por lo general, utilizan las autoridades para revisar la materialidad de las operaciones de los contribuyentes deja a éstos en un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica, respecto de los criterios bajo los cuales la autoridad calificará las transacciones a las que les dio efectos fiscales.

En sus requerimientos de información y documentación, la autoridad toma el *camino fácil* de requerir, en términos generales y amplios, toda la evidencia idónea y suficiente para acreditar la efectiva realización, es decir, la materialidad, de las operaciones identificadas en los comprobantes fiscales a los que el contribuyente dio efectos fiscales.

Además, queda al pleno arbitrio de la autoridad decidir qué es toda la documentación, qué es idóneo, qué es suficiente y qué es *acreditar la sustancia material de una transacción*.

Esto es, no existe un parámetro claro respecto de qué y cuánta documentación es idónea y suficiente, por lo que la autoridad fiscal siempre tendrá abierta

la posibilidad para resolver que –a su criterio–, lo entregado por el contribuyente, así sea una evidencia documental sólida y profusa, no demuestra la materialidad de un servicio.

En la mayoría de las ocasiones, la resolución de la autoridad se sustenta en la ausencia de documentación idónea y suficiente; es decir, en lo que el contribuyente no le entregó, por tanto, en elementos que no obran en el expediente.

Rara vez las autoridades llegan a una conclusión a partir de elementos objetivos, verificados y verificables, a los que hayan tenido acceso, sea por medio del propio contribuyente, terceros o en ejercicio de sus facultades del artículo 63 del propio CFF, a partir de los cuales puedan presumir, con base en un ejercicio de deducción lógico y congruente, que una operación es inexistente.

De esta manera, presumen que una operación no se realizó a partir de una mera inferencia, es decir, de la supuesta insuficiencia de la evidencia proporcionada por el contribuyente; no así, con sustento en hechos demostrados y demostrables.

Dada la presunción de legalidad de las resoluciones de las autoridades fiscales, le toca al contribuyente ahora demostrar en el juicio de nulidad que la documentación aportada sí es idónea y suficiente y que, por tanto, la transacción de que se trate es real y con plena eficacia para efectos fiscales.

Sin embargo, en realidad la resolución de la autoridad no contiene una fundamentación y motivación concreta y razonada que pueda ser juzgada por los tribunales a la luz de los argumentos del contribuyente; por tanto, no tienen elementos para tener por desvirtuada la presunción de inexistencia de las transacciones observadas, lo cual coloca al contribuyente en una evidente desventaja procesal a efecto de defender sus derechos.

En este sentido, la Sala Superior del TFJA ha resuelto de manera reiterada, que las autoridades fiscales sí tienen facultades para verificar la materialidad de una o varias operaciones a las que el contribuyente haya dado efectos fiscales y, en su caso, declarar su nulidad para efectos tributarios.

Incluso, en un criterio reciente, la propia Sala Superior estableció que la ausencia de razón de negocios

en una transacción *es un elemento que puede considerar la autoridad para presumir su inexistencia*, y declarar su nulidad para efectos fiscales.

La inseguridad jurídica y vulnerabilidad en la que se encuentran los contribuyentes es evidente, la cual se deriva –en mi opinión–, por la ausencia de parámetros normativos que guíen y, sobre todo, acoten el margen de apreciación de la autoridad para determinar si una operación a la que se le dieron efectos fiscales fue efectivamente realizada o no.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Si bien la Sala Superior del TFJA ha emitido precedentes –incluyendo el mencionado relativo a la razón de negocios, en los que marca algunos parámetros para la valoración de la materialidad de una operación– los mismos se derivan de casos concretos que no representan a la generalidad de los contribuyentes, además de que la situación de cada uno puede ser muy particular.

Dado el principio de estricta legalidad que rige la reglamentación fiscal, es consenso entre los especialistas que se requieren reformas a las disposiciones legales correspondientes, en específico al CFF, a efecto de establecer reglas claras respecto de la materialidad de las transacciones de los contribuyentes y la manera de acreditarla o desvirtuarla.

En ese sentido, se trata de una opinión más o menos generalizada entre quienes se dedican a la defensa de los contribuyentes, que sería conveniente una reforma legislativa a efecto de definir en el propio texto de la ley, los términos “materialidad” y “razón de negocios”.

Sin embargo, el gran problema de las definiciones es que fijan de manera estática, conceptos que normalmente son dinámicos y cambiantes, a la luz de la práctica jurídica y, sobre todo, de las nuevas estrategias de fiscalización que puede implementar la autoridad. Ello, además de que los términos de una definición también son “interpretables”, más aun tratándose de conceptos tan etéreos como los referidos anteriormente.

Esto puede dar lugar a que autoridades y contribuyentes tengan perspectivas opuestas sobre los términos y alcances de la definición de “materialidad”

y “razón de negocios”, lo cual derivaría –seguramente– en interpretaciones de la autoridad que pongan a los contribuyentes en una nueva situación de inseguridad e incertidumbre jurídica.

En mi opinión, una alternativa más eficiente –no sé si la mejor– es abordar la problemática desde otra perspectiva: en lugar de intentar encapsular el concepto de “materialidad” o “razón de negocios”, el legislador debe establecer las condiciones y supuestos en los cuales la autoridad fiscal pueda presumir que una operación *no tiene sustancia material ni una razón de negocios*.

Conviene, a este respecto, focalizar el análisis en el término materialidad, puesto que en el precedente relativo a la razón de negocios, en realidad ese concepto se utiliza para demostrar que una transacción no se realizó de manera efectiva (materialidad), además de que la razón de negocios tiene otras implicaciones en materia de elusión fiscal.

En diversas sentencias de la Sala Superior del TFJA, se resuelve que es correcta la presunción de que las operaciones declaradas por el contribuyente y sustentadas en comprobantes fiscales no tienen materialidad, si la autoridad conoce y comprueba una serie de elementos, hechos y situaciones fácticas, con base en los cuales funda y motiva su presunción.

El precedente más reciente emitido a este respecto, específicamente el VIII-P-SS-362 publicado en la *Revista* del TFJA, de julio de 2019, mismo que deriva del juicio contencioso administrativo 18123/16-17-07-02/2135/17-PL-06-04, resuelto por el Pleno de la Sala Superior, es enfático al señalar que la autoridad puede desconocer el efecto fiscal de una transacción, si advierte por diversos medios que la operación sustentada en la factura es inexistente.

Tales elementos son: que se trate de transacciones entre partes relacionadas; ventas en círculo; el mismo precio de compra y de venta; que las contraprestaciones no sean pagadas en efectivo; que los domicilios fiscales de las partes involucradas no cuenten con las instalaciones ni activos para prestar los servicios o enajenar los bienes; que los contribuyentes en cuestión no tengan los recursos humanos y materiales necesarios para tales operaciones; entre otros.

Bernat. Ris pliatu magnist, ium ab in plibusd aectur, quas quam fugia dolles volorem. Apis qui cus modi odis etur si nusdae nimint. Dis des voluptibus, voluptatiorum audam, ium asit,

En el fondo, lo que provoca inseguridad jurídica para los contribuyentes en el estado de cosas actual es que la autoridad fiscal puede fundar una presunción.

La inexistencia de una operación no es un hecho conocido y demostrado sino es una mera especulación, la cual se deriva de que el contribuyente no hubiera aportado evidencia idónea y suficiente para sustentar su posición.

Si se incluye una disposición en el CFF en la cual se establezcan los elementos (por ejemplo, los mencionados un par de párrafos atrás) a partir de los cuales, de comprobarse y verificarse debidamente, la autoridad fiscal presumirá, salvo prueba en contrario, que una operación es inexistente, el contribuyente tendrá mucho más certeza jurídica cuando esté sujeto a una auditoría tributaria.

Pueden, incluso, replicarse los términos del artículo 69-B del propio CFF, a efecto de señalar que si la autoridad fiscal descubre en el ejercicio de sus facultades de comprobación, que alguno o algunos de los contribuyentes involucrados en las transacciones amparadas en comprobantes fiscales, no cuenta con los activos, personal e infraestructura para efectuar esas operaciones, se presumirá que son inexistentes.

De esta manera, tanto la autoridad y el contribuyente tendrán certeza de los elementos a partir de

los cuales aquélla puede presumir que una transacción es inexistente. Más relevante aún, la autoridad fiscalizadora estará obligada a demostrar de manera fehaciente, a efecto de que opere esa presunción, la realización o existencia de las situaciones jurídicas o de hecho que le permitan desconocer los efectos fiscales de una operación y de los comprobantes fiscales correspondientes.

CONCLUSIONES

Sin lugar a dudas, el Estado debe combatir, fiscalizar y castigar a los contribuyentes que expidan, pero también a quienes adquieran comprobantes fiscales que amparen transacciones que no se efectuaron en la realidad, pues a todos nos perjudica, directa o indirectamente, la evasión fiscal que provocan estos esquemas; por no hablar de la injusticia que implica que unos cuantos se escapen –a través de medios ilegales– del cumplimiento de las obligaciones que tenemos todos.

Sin embargo, no se puede combatir una injusticia a través de herramientas legislativas y procedimientos de fiscalización que provocan más injusticia, al vulnerar la seguridad jurídica de los contribuyentes, especialmente de aquellos quienes sí cumplen con sus obligaciones fiscales, según lo marca la ley.

Es por ello necesario otorgar al Estado los instrumentos jurídicos idóneos, a efecto de que, de manera eficaz y efectiva, pueda descubrir a los contribuyentes que dan efectos fiscales a operaciones inexistentes, sin afectar a quienes no incurrir en esas prácticas, tal y como sucede con el marco normativo actual.

Lo anterior se logrará si se prevén en la legislación –de manera clara– los parámetros a partir de los cuales la autoridad puede presumir la inexistencia de operaciones, siendo necesario que las premisas que sustenten esa presunción estén debidamente demostradas.

Mientras tanto, ante la ausencia de una norma como la planteada a lo largo del presente texto, a los defensores de los contribuyentes nos toca la labor de convencer a los tribunales competentes de que sólo se puede presumir la inexistencia de una o varias operaciones, si la autoridad descubre y demuestra elementos ciertos, positivos y verificables, los cuales le permitan llegar a esa conclusión. •