

Los Comprobantes Fiscales y las Operaciones Inexistentes del Artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación

L.C. Sofía del Pilar Encarnación Torres¹, L.C. Heriberto Serrano Domínguez², M.A. Emma Yesmín Trejo Kuri³, M.I. Azucena Salvador Flores⁴

Resumen—El uso indebido de comprobantes fiscales, además de agravar la recaudación fiscal y las finanzas públicas, trae consecuencias para las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y para las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS). El objetivo de esta investigación es exponer las consecuencias de la adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, mediante el análisis literal del procedimiento previsto en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, con el fin de persuadir a los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a dichos comprobantes, para que actúen apropiadamente ante este procedimiento, de lo contrario, la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación podrá determinar un crédito fiscal o comprobar la comisión de un delito fiscal que será sancionado con pena corporal.

Palabras clave—Adquisición, Comprobantes fiscales, Operaciones inexistentes, Delito, Sanción

Introducción

Las prácticas que utilizan los contribuyentes para disminuir el pago de sus obligaciones fiscales, evolucionaron conjuntamente con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en materia de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI). La enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, ocurre cuando un contribuyente emite 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, dicho contribuyente se encuentra no localizado; a contribuyentes que pagan una “comisión”, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos. Como parte de las reformas fiscales vigentes a partir del año 2014, se adiciona el artículo 69-B, al Código Fiscal de la Federación, en el cual, se establece un procedimiento con el propósito de combatir y neutralizar este esquema de evasión fiscal.

Descripción del método

Para el desarrollo de la siguiente investigación, se utilizó el método descriptivo, realizando un análisis en la legislación fiscal, específicamente en el Código Fiscal de la Federación y la exposición de motivos que sustentan iniciativas de decretos del paquete económico para el ejercicio fiscal 2014. Además, se consultaron fuentes bibliográficas y referencias electrónicas para conocer la opinión que la doctrina ofrece sobre el tema en cuestión.

Definición de comprobante fiscal

De acuerdo con Barajas et al. (2011), un comprobante fiscal es un documento que ampara la enajenación de los bienes o servicios que realiza una persona física o moral, como resultado de las transacciones propias de su actividad, y es obligado entregarlo como constancia de la operación celebrada.

Postulado básico, entidad económica

De conformidad con la NIF A-2, párrafo 18, las actividades económicas de la entidad combinada con sus recursos, determinan el valor económico de la misma, independientemente del valor individual de dichos elementos. El conjunto integrado puede estar conformado por los activos tangibles e intangibles, el capital de trabajo, el capital intelectual y la fuerza de trabajo, el conocimiento del negocio, los contratos que aseguren la obtención de recursos y

¹ L.C. Sofía del Pilar Encarnación Torres, alumna de la Maestría en Impuestos, del PNPC, de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Guerrero. del Pilar_0209@hotmail.com. (autor corresponsal)

² L.C. Heriberto Serrano Domínguez, alumno de la Maestría en Impuestos, del PNPC, de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Guerrero. serra_erick@hotmail.com

³ M.A. Emma Yesmín Trejo Kuri, catedrática de la Maestría en Impuestos, del PNPC, de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Guerrero. yesmintrejok@hotmail.com

⁴ M.I. Azucena Salvador Flores, catedrática de la Maestría en Impuestos, del PNPC, de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Guerrero. asalvadorf@uagrovirtual.mx

la generación de beneficios económicos, y los procesos gerenciales estratégicos, operacionales y de administración de recursos, entre otros.

Actos simulados

Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas, así lo manifiesta el artículo 2180, del Código Civil Federal. Para (Martínez, 2001, p. 281), la simulación de los actos jurídicos es una dualidad de convenciones, en la primera las partes declaran bilateralmente, con falsedad y publicidad lo que en realidad no han convenido; en la segunda manifiestan privada y secretamente entre ellas lo que verdaderamente ha convenido, con el fin de engañar a los terceros.

Presunción de operaciones inexistentes

El Código Fiscal de la Federación prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente.

El artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, ubicado en el Capítulo I, del Título III (De las Facultades de las Autoridades Fiscales, está estructurado por seis párrafos y se compone de tres partes, como se muestra en la siguiente figura:

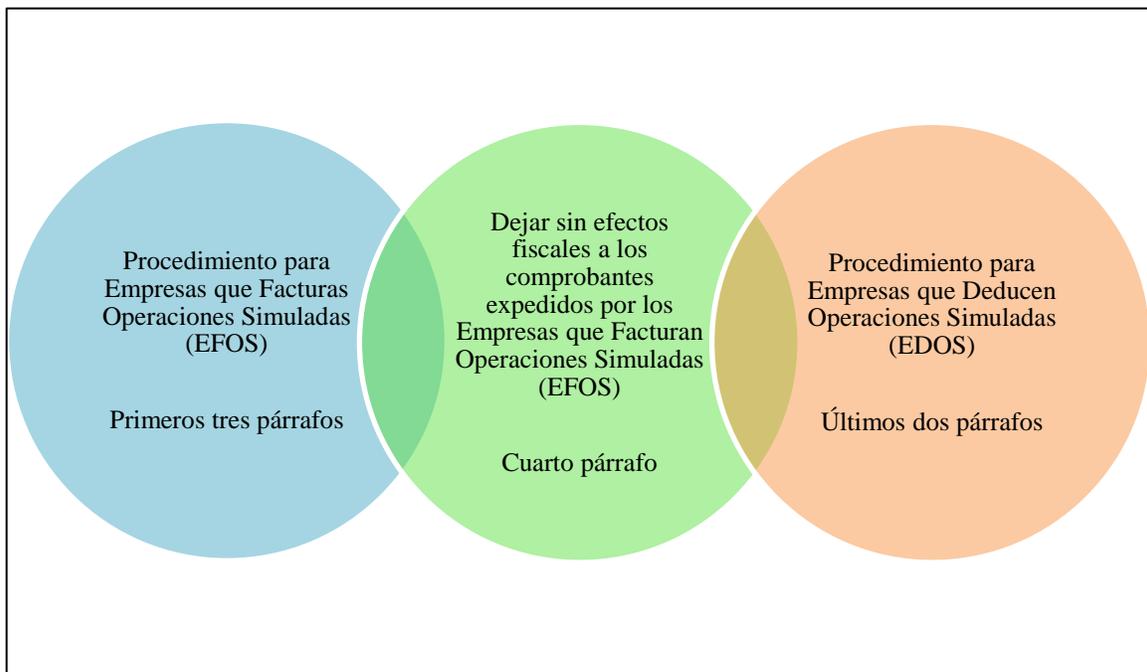


Figura 1. Estructura del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación

Fuente: Elaboración propia

La primera parte regula el procedimiento y consecuencia para los contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, denominados por la autoridad como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

La segunda parte se refiere a la suspensión general de efectos fiscales de las operaciones contenidas en los comprobantes expedidos por los contribuyentes Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

La tercera parte está dirigida a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) ubicados en la lista definitiva publicada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), es decir, Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS)

Son aquellas empresas que emiten comprobantes fiscales, con los cuales pretenden amparar la realización de operaciones inexistentes.

Derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

✓	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
✓	Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron
✓	Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones
✓	No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales
✓	No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales
✓	Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento
✓	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
✓	Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes
✓	Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables
✓	Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen
✓	Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos
✓	Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios

Cuadro 1. Características de las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

Procedimiento de notificación

La autoridad fiscal notificará a través del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento de las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

El contribuyente contará con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado, lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinentes para desvirtuar los hechos.

Trascurrido el plazo antes mencionado, la autoridad, en un plazo que no exceda de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario.

La autoridad publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan.

En ningún caso se publicará el listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS)

Son aquellas empresas receptoras de comprobantes fiscales, con los cuales pretenden dar efectos fiscales a los mismos y comprobar supuestas operaciones realizadas.

Las principales características que se deben considerar cuando se presume que se está en presencia de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) son las siguientes:

✓	Presentan signos evidentes de actividad económica
✓	Cuentan con instalaciones, empleados, maquinaria, equipo e inventarios
✓	Sus proveedores reúnen las características de las Empresas de Facturan Operaciones Simuladas (EFOS)

✓	Normalmente se encuentran al corriente en el cumplimiento formal de sus obligaciones fiscales
✓	Deduce cantidades injustificadas de intangibles (servicios personales, nominas, asesorías, etc.), intangibles o solicita devoluciones de IVA
✓	Reciben en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad o en las cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros relacionados con EDOS (socios, accionistas, representantes legales, empleados, etc.) el reintegro de lo que pago por sus supuestos bienes y/o servicios recibidos, en un importe menor a lo que erogo (entre un 5% y 16%), toda vez, que las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), reintegran lo recibido menos la comisión por simular la operación

Cuadro 2. Características de las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

El artículo 69-B, quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establece que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por algún contribuyente que ha emitido comprobantes fiscales por actividades inexistentes, contarán con treinta días siguientes al de la publicación del listado en el Diario Oficial de la Federación, para:

1. Acreditar ante la autoridad, que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes.
2. Proceder a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

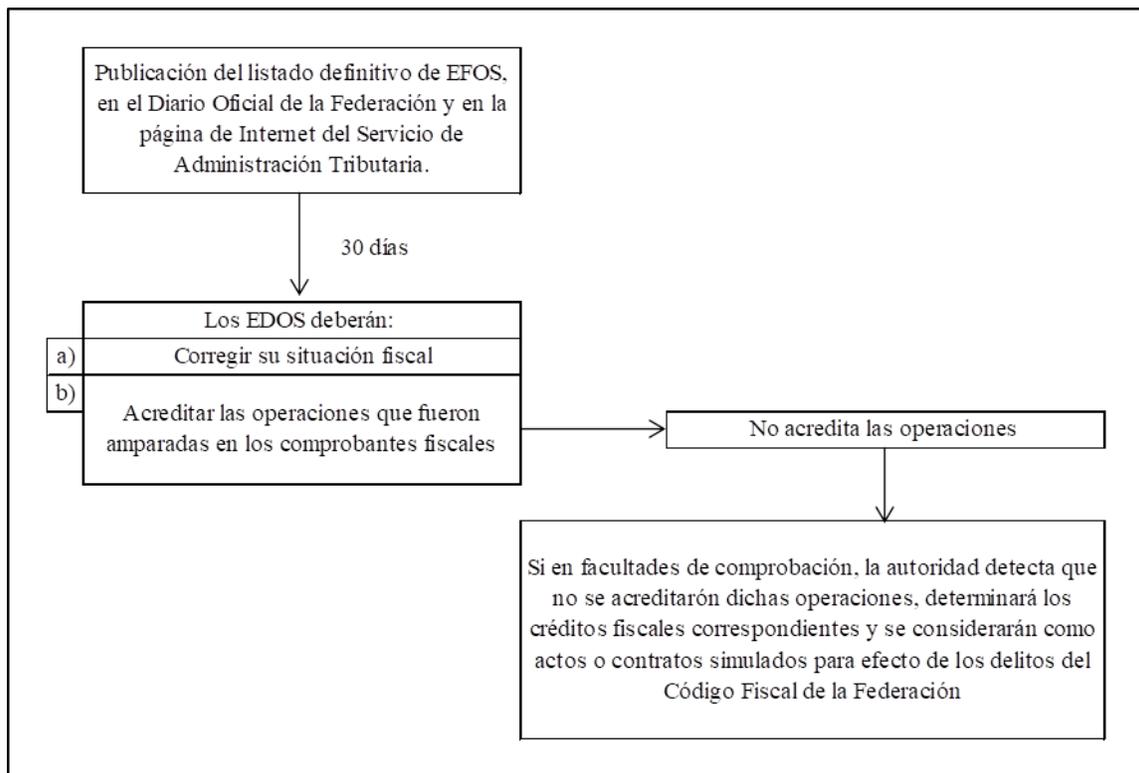


Figura 2. Procedimiento para las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), de conformidad con el artículo 69-B, párrafos quinto y sexto, del Código Fiscal de la Federación.

Fuente: Elaboración propia.

En respuesta a la recomendación sistemática 1/2016, realizada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el Servicio de Administración Tributaria se comprometió a informar a los receptores de comprobantes fiscales digitales por internet, mediante carta invitación notificada a través de buzón tributario, que los emisores de dichos comprobantes fueron publicados en el listado definitivo a que hace referencia el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, para que estén en la posibilidad de aclarar su situación fiscal en los términos que establece dicho precepto.

Derivado de la publicación en listas definitivas de 3,918 Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) así como de 6,492 empresas presuntas, a diciembre de 2017 se logró una recaudación de 9 mil 130 millones de pesos por parte de las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), así lo manifestó el Servicio de Administración Tributaria (SAT) a través del Informe Tributario y de Gestión correspondiente al cuarto trimestre de 2017.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), alertó a los contribuyentes sobre la simulación de operaciones a través de comprobantes fiscales digitales, mencionando que no deben perder de vista que al “comprar” esas facturas o comprobantes fiscales digitales se están convirtiendo en Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), es decir, en personas o empresas que simulan un aumento en sus gastos de operación para pagar menos impuestos, al deducir esas facturas, lo que los hace partícipes de esquemas de operaciones fraudulentas que pueden tipificar uno o varios delitos.

Tipificación del delito

Cuando la autoridad fiscal detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o la adquisición de los bienes que se amparan en los comprobantes fiscales, se considerarán como actos simulados o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación. Además, se determinarán el o los créditos que correspondan.

Asimismo, el artículo 113, fracción tercera, del Código Fiscal de la Federación, menciona que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Comentarios finales

Conclusiones

Margáin (2017) menciona que, a través del ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá verificar el debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, así como para determinar, en su caso, contribuciones omitidas, sean impuestos, derechos, contribuciones especiales, créditos fiscales y accesorios: recargos y multas; también para comprobar la comisión de delitos fiscales.

Conforme lo transcrito, solo a través del ejercicio de las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá determinar las contribuciones, créditos fiscales o comprobar la comisión de delitos fiscales correspondientes al uso indebido de comprobantes fiscales emitidos por empresas que facturan operaciones simuladas, por lo tanto, la finalidad del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, es que la autoridad de a conocer a los contribuyentes la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, para que tengan oportunidad de desvirtuarla, además, faculta a la autoridad para publicar un listado definitivo de los contribuyentes que no logren desvirtuar dicha presunción, para que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, demuestren que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron el servicio o corregir su situación fiscal.

Recomendaciones

Aparte de los comprobantes fiscales, es importante contar con los documentos que acrediten la existencia de las operaciones realizadas, tales como contratos, pólizas, registros y auxiliares contables, formas de pago, etc.

Prestar atención a los listados que la autoridad fiscal publique en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que efectivamente emitieron comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no fueron localizados en el domicilio fiscal manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes y realizar consultas frecuentes del Buzón Tributario.

En caso identificar el nombre de una sociedad o empresa en la lista definitiva de operaciones simuladas, se recomienda acudir con un contador o abogado para recibir orientación sobre cómo solucionar dicha problemática, además, suspender las operaciones con Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

Si el contribuyente no cuenta con los documentos o pruebas que acrediten la adquisición de los bienes o los servicios recibidos, los cuales se encuentran amparados en los comprobantes fiscales, se recomienda optar por corregir su situación fiscal mediante declaración o declaraciones complementarias.

Referencias

- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. (2017). *Normas de Información Financiera*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México.
- Margáin, E. (2017). *Facultades de comprobación fiscal*. Editorial Porrúa, México.
- Barajas, S., Campos, R., Sobarzo, H. & Zamudio A. (2011). *Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación*. Recuperado el 01 de marzo de 2018, de http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/C1_2010_eva_fis_der_dis_esque_fac.pdf
- Informe Tributario y de Gestión, Cuarto trimestre de 2017*. Recuperado el 12 de febrero de 2018, de http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/ITG_4to_trimestre%202017_180202%20.pdf
- Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones 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*. Recuperado el 13 de febrero de 2018, de <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/index.html>
- SEGOB. (2016). *Código Fiscal de la Federación*. Secretaría de Gobernación, México.
- SEGOB. (1928). *Código Civil Federal*. Secretaría de Estado y del Despacho de Gobernación, México

Notas Bibliográficas

- L.C. **Sofía del Pilar Encarnación Torres**, estudiante de la Maestría en Impuestos, del PNPC, de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Guerrero. Tiene su Licenciatura en Contaduría y Gestión Financiera y su experiencia profesional en Impuestos.
- L.C. **Heriberto Serrano Domínguez**, estudiante de la Maestría en Impuestos, del PNPC, de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Guerrero. Tiene su Licenciatura en Contaduría Pública y su experiencia profesional Contabilidad e Impuestos.
- M.A. **Emma Yesmín Trejo Kuri**, profesora investigadora de la Maestría en Impuestos, del PNPC, de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Guerrero. Tiene su Maestría en Administración. Su experiencia profesional en la iniciativa privada por más de 10 años se centra en el área de Recursos Humanos.
- M.I. **Azucena Salvador Flores**, profesora investigadora de la Maestría en Impuestos, del PNPC, de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Guerrero. Tiene su Maestría y su experiencia profesional en Impuestos.