

EL PUEBLO CONTRIBUYENTE BUENO Y SABIO

LA MATERIALIDAD EN OPERACIONES PRESUNTAMENTE SIMULADAS

Con la actual fiscalización enfocada en demostrar la materialidad de las operaciones, existen excesos en muchas actuaciones de la autoridad, vulnerando la seguridad jurídica de los visitados. El tema medular es demostrar la importancia que tiene en estas actuaciones cuando una operación registrada debidamente en la contabilidad al ser sometida al “Test de las NIF’s A-6 y 4”, con la finalidad de cumplir con los tecnicismos de las mismas, y así ser “reconocidas y confiables”.

En los tiempos que transcurren al momento de escribir la presente nota, deviene en hecho notorio que la Autoridad Fiscal Federal (AFF), al ejercer sus facultades de comprobación¹ (auditorias), ya en su expresión original como Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y/o Servicio de Administración Tributaria (SAT), o bien en la coordinada por virtud del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal del que deriva la competencia material de las Haciendas Locales de las Entidades Federativas para ser consideradas como autoridades fiscales federales (cuando suscriban los convenios de adhesión y colaboración respectivos), así como tratándose de Organismos Fiscales Autónomos (OFA’s)², realiza de forma cotidiana una práctica de todos conocida, re-

1 Ya sea una visita domiciliaria, una revisión de escritorio o gabinete, o bien una revisión electrónica.

2 Instituto Mexicano del Seguro Social (ver artículo 5 de la Ley del Seguro Social) o el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores (ver artículo 30 de la Ley del Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores).



POR CARLOS ALBERTO SÁINZ DÁVILA

Abogado y doctorante en Derecho por la “Universidad de Guadalajara”, Maestro en Impuestos en el “Colegio de Especialidades de Occidente”; catedrático y conferencista de temas fiscales en diversas partes del país; académico en AMDTPS y AMDSS (Titular COMELGO); coorganizador en “Encuentro Innovación Jurídica”; Presidente en la Comisión Fiscal y Seguridad Social del “Colegio Abogados Jalisco Constituyente Luis Manuel Rojas, A.C.”; director general del “Instituto para la Capacitación y Saber Fiscal (INCASAFT)” y socio director de “Sáinz Abogados & Compañía”.





lativa a considerar simuladas por inexistentes las operaciones celebradas por el contribuyente fiscalizado con sus proveedores que han emitido los comprobantes fiscales que amparan dichas operaciones, cuando estos no cumplen con los criterios o parámetros de “materialidad” que impone la AFF. Así, dicha consideración de inexistencia tendrá los siguientes efectos, a saber: a) **Fiscal Administrativa**. La ineficacia fiscal de dichos comprobantes, por lo que las deducciones y acreditamientos que estos representen dejan de tener efectos para la base gravable del impuesto federal de que se trate; y b) **Fiscal Penal**. La independiente posibilidad de ser acusado penalmente por tráfico de comprobantes, defraudación fiscal y sus equiparables (simulación de actos), pudiéndose presumir, eventual-

3 Ver artículos 69-B último párrafo, 108, 109 fracción IV y 113 fracción III del Código Fiscal de la Federación, y 400-Bis del Código Penal Federal.

mente, la relación entre el segundo de estos delitos con el de lavado de dinero o realización de operaciones con recursos de procedencia ilícita³.

PROBLEMÁTICA

Como podrán estar de acuerdo los estudiosos de la materia tributaria, en la práctica de las auditorías fiscales, si bien la AFF insiste en que el contribuyente tiene el deber probatorio de demostrar que sus operaciones fueron existentes o reales, es decir, materiales, no hay aún en la normatividad, criterios de ningún tipo, tesis o jurisprudencias parámetros claros y precisos que definan a la materialidad ni los medios de convicción idóneos para su acreditamiento. No obstante, ello no quiere decir que sea imposible su demostración, y de eso nos ocuparemos de manera breve en el presente trabajo, desde un perfil más positivista que doctrinal. Ello a partir de explorar primero los aspectos constitucional y legal, para después invocar el elemento científico y con ello poder aterrizar con las presunciones como medio de prueba.

ASPECTO CONSTITUCIONAL

En primer orden, resulta elemental precisar de forma sintetizada los derechos humanos inherentes al deber constitucional de contribuir al gasto público⁴, bajo la siguiente línea: i) La norma de mayor jerarquía en nuestro país dispone que los derechos humanos de las personas deben ser tutelados y protegidos

4 Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM).

en todo momento, dicha tutela a cargo inicialmente del Estado Mexicano (en adelante EDOMEX). Estos derechos se encuentran sujetos a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; y la interpretación de las normas que



“EL CONTRIBUYENTE LLEVARÁ UNA CONTABILIDAD ANALÍTICA

en la cual se registren sistemáticamente todas sus operaciones, misma que será la base, para que se realice la auditoría “



los contenga se hará siempre de la manera que más favorezca a la persona⁵; ii) La citada Constitución General dispone como derecho humano, que el EDOMEX debe respetar, promover, proteger y garantizar, el relativo a la “libertad de ocupación”⁶, es decir, que toda persona (física o moral) puede dedicarse al comercio, industria, profesión o trabajo que mejor le parezca siempre que sea lícito lo que bajo los principios generales de derecho significa que “en tanto dicha actividad no esté prohibida expresamente por las leyes, entonces está permitida”; iii) La Carta Magna dispone como derecho humano de las personas el de “libertad de asociación”⁷, lo que denota que los derechos sustantivos aquí referidos no sólo son aplicables a la persona física sino también a la moral o jurídica, ya que éstas significan el ejercicio de este derecho al asociarse libremente y

5 Artículo 1, primer, segundo y tercer párrafos de la CPEUM.

6 Artículo 5, primer párrafo de la CPEUM.

7 Artículo 9, primer párrafo de la CPEUM.



constituir en una persona con patrimonio y personalidad jurídica distinta de aquellos atributos de las personas físicas que las integran; iv) Las personas tiene derecho a que el EDOMEX, como rector de la economía nacional, sostenga leyes que alientan y protegen la actividad económica que realice el sector privado, promoviendo las condiciones necesarias para la competitividad, democracia, redistribución de la riqueza y una competencia económica libre de prácticas monopólicas⁸; v) Derivado de esa actividad económica constante, que se genera por virtud del comercio, industria, profesión o trabajo de los particulares, se genera el ingreso respecto al cual se contribuirá en una parte, proporcional y equitativa para el sostenimiento de los gastos públicos, mismo que deberá, invariablemente, ceñirse a un presupuesto anual específico y manejarse bajo los principios de eficacia, eficiencia, transparencia, economía y honradez; so pena de incurrir en responsabilidades administrativas graves. Dicho gasto público siempre se constituye en beneficio social, general y colectivo del pueblo contribuyente⁹;

8 Artículos 25, 26 y 28 de la CPEUM.

9 Artículos 31, fracción IV, 108, 109, 110, 113 y 134, primer párrafo de la CPEUM.

en el principio siguiente: “todo poder público dimana del pueblo y se instituye en beneficio de éste que es la fuente primigenia de toda soberanía”, esto es, que no se entiende la obligación de contribuir a dicho gasto si éste no se encamina en su totalidad en beneficio del contribuyente bajo los principios de solidaridad, democracia y redistribución justa de la riqueza que forman parte del contenido de otros derechos antes invocados, tanto así, que en el proceso legislativo de las leyes impositivas, son los diputados, como representantes del pueblo, quienes deben aprobar de inicio las normas, tanto en materia de contribuciones o impuestos, como las que impliquen la adopción de deuda pública (empréstitos), y son ellos, quienes sin intervención ni participación del Senado de la República, los que diseñan y autorizan el Presupuesto Anual de Egresos de la Federación¹⁰;

vii) Toda persona tiene derecho a que el EDOMEX se ciña al texto exacto de la ley, no actuando a cargo del gobernado si previamente no existe una causa razonable que lo amerite, debiéndole conceder en todo momento el derecho a ser oído, así como de alegar y aportar pruebas a favor de su causa, pero siempre sujetándose a las reglas procesales que dicte la ley¹¹, nos referimos pues a los derechos humanos de audiencia y defensa, seguridad jurídica, certidumbre, legalidad, y debido proceso; y viii) La propia Constitución establece como regla general que los particulares no pueden ser molestados en sus domicilios sin que exista causa que lo justifique, siendo una de ellas el revisar los libros y papeles de estos para cerciorarse que se han cumplido los deberes contributivos conforme a la ley.

10 Artículos 39, 40, 41, 72 inciso H, 73 fracción VII, y 74 fracción IV de la CPEUM.

11 Artículos 14, 16 y 17 de la CPEUM.

Como conclusión de lo anterior, podemos advertir que, el pueblo contribuyente es la fuente de todo poder público, por tanto, la determinación legal de los impuestos o cualquier tipo de contribuciones obedece al mandato popular, expresado en la norma jurídica impositiva de determinar el monto del gasto público que se erige en su propio beneficio general, social y colectivo, así como las contribuciones necesarias para cubrirlo. La obligación constitucional de contribuir al referido gasto se justifica, si y sólo si, se destina exclusivamente a satisfacer las necesidades generales del mismo contribuyente. Así, la propia norma constitucional instituye el deber a cargo del gobernado de “tolerar” los actos de fiscalización para comprobar que se ha contribuido conforme a derecho. No obstante, el actuar de AFF se encuentra sujeta al control de la arbitrariedad, es decir, que sólo será jurídicamente válido en la medida en que se ajuste a la ley (derecho humano a la legalidad), así como a todos los demás derechos antes invocados y siempre para los propósitos constitucionales que se han traído a colación.

Así las cosas, no puede entenderse un acto de fiscalización fuera de los parámetros, derechos y propósitos constitucionales antes precisados, pues la fiscalización que sólo tiene un fin meramente recaudatorio, en nuestra opinión desatiende los fines constitucionales en comentario, así como aquellos convencionales con los que relacionan, pero no serán materia de análisis en este trabajo.

“DICHAS NORMAS DEBEMOS RESALTAR LA A-6,

de la que obtenemos un verdadero “test”, es decir, que si el contribuyente no sólo ha llevado su contabilidad conforme a la norma comercial y la fiscal, sino que además su información financiera, al ser valorada a la luz de dicha norma científica aludida, cumple con dichos parámetros”

ASPECTO LEGAL

Sin duda, toda aquella persona que se dedique al comercio o se relacione accidentalmente con uno, está sujeta a las normas jurídicas que rigen el comer-

12 Artículos 3 y 4 del Código de Comercio (en adelante CC).

13 Artículos del 33 al 46-Bis del CC.

cio¹², así todo comerciante está obligado a llevar un sistema de contabilidad adecuado que permita identificar sus operaciones comerciales,¹³ por supuesto armoniza ello con el

texto constitucional en la parte en la que, la autoridad administrativa podrá practicar actos de fiscalización o auditorías sobre dicha contabilidad para verificar el correcto cumplimiento del deber contributivo constitucional y legal.

Así, la legislación de la materia, establece las características que debe cumplir una contabilidad para efectos fiscales, según aplique a la naturaleza de cada actividad comercial, industrial, profesional o laboral¹⁴.

Sin duda, el contribuyente llevará una contabilidad analítica en la cual se registren sistemáticamente todas sus operaciones, misma que será la base, para que se realice la auditoría antes referida, pero insistiendo en que el ejercicio de tal facultad se encuentra sometida al marco jurídico y de los derechos humanos del auditado.

14 Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) y artículos del 33 al 35 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (en lo sucesivo RCFF).

De lo anterior se destaca, atentos precisamente al principio de legalidad, que el pueblo contribuyente, si bien tiene el deber de llevar una contabilidad en los términos marcados por la legislación, comercial primero y analítica para efectos fiscales después, no tiene el deber de cumplir con exigencias más allá del marco jurídico, es decir, que sólo está compelido a que su contabilidad cumpla con las características y requisitos expresamente inmersos en la ley, pues la exigencia de cualquier elemento fuera de ésta, sin duda, excede a la propia norma jurídica, dejando al capricho del EDOMEX exigir cada vez diferentes requisitos provocando un estado de incertidumbre jurídica que, precisamente, vulnera los derechos humanos del pueblo contribuyente antes marcados, transgrediendo el control de la arbitrariedad al que está sometido todo poder público, pues no debe concebirse ninguna necesidad recaudatoria por encima del bienestar del propio pueblo, ni mucho menos a costa de atropellar sus propios derechos fundamentales, pues se rompería la armonía y los propósitos constitucionales antes precisados.

ELEMENTO CIENTÍFICO

Como es del gremio de los tributaristas conocido, existen las “Normas de Información Financiera”, también conocidas como NIF’s, las cuales tienen como propósito que la información financiera que emana de la contabilidad de sus usuarios sea útil, confiable y veraz. Son creadas desde la perspectiva de la ciencia contable, por lo que se trata de verdaderas normas científicas.

Así, de dichas normas, debemos resaltar la A-6, de la que obtenemos un verdadero “test”, es decir, que el contribuyente no sólo ha llevado su contabilidad conforme a la norma comercial y la fiscal, sino que además, su información financiera, al ser valorada a



la luz de dicha norma científica aludida, cumple con dichos parámetros, luego entonces, adquiera la característica de ser información “reconocida”, es decir, que tiene las siguientes características: 1) Proviene de una transacción del contribuyente con otras entidades, de transformaciones internas, así como de otros eventos pasados, que la han afectado económicamente; 2) Satisface la definición de un elemento de los estados financieros, según se establece en la NIF A-5 “Elementos básicos de los estados financieros”; 3) La operación es cuantificable en términos monetarios confiablemente; 4) Está acorde con su sustancia económica, es decir, el asiento o registro contable corresponde a la verdadera naturaleza de la operación

(fondo sobre forma); 5) Respecto a esa operación, es probable que en un futuro ocurra una obtención o un sacrificio de beneficios económicos, lo que implica una entrada o salida de recursos económicos (si se trata de una erogación, ésta se hizo con la intención de obtener beneficios económicos futuros y acorde

al objeto social o actividad empresarial del causante);¹⁵ y 6) La operación contribuye a la evaluación de un juicio valorativo en función a su relevancia que coadyuve a la toma de decisiones económicas.

En ese mismo tenor, la NIF A-4, que establece las características cualitativas de los estados financieros, su confiabilidad y veracidad o realidad de los eventos registrados (eventos realmente sucedidos), previene que para que una transacción que cumpla con el criterio contable y financiero de “reconocida”, también sea considerada como “confiable”, debe cumplir con las previsiones siguientes: 1. Veracidad, 2. Representatividad, 3. Objetividad, 4. Verificabilidad y 5. Suficiencia.

Así las cosas, si una operación registrada debidamente en la contabilidad del contribuyente, al ser sometida al “Test de las NIF’s A-6 Y 4”, y como resultado de ello cumple con los tecnicismos de las mismas, ello significa que dichas operaciones son “reconocidas y confiables” por así avalarlo la información financiera que las revela (contabilidad).

EXISTEN LAS “NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA”,

las cuales tienen como propósito que la información financiera que emana de la contabilidad de sus usuarios sea útil, confiable y veraz.

PRESUNCIONES

Conforme a la legislación adjetiva por excelencia¹⁶ de aplicación supletoria, tanto a la norma fiscal¹⁷ como al juicio federal contencioso administrativo¹⁸, tenemos que las “presunciones” son medios de prueba reconocidos por la ley, y pueden consistir en legales (aquellas que expresamente dicta la ley) y humanas, (las que derivan de hechos comprobados). Es importante remarcar aquí que, conforme a los derechos humanos en su oportunidad esbozados, la AFF cuando practica una auditoría, no debe valorar los medios de prueba aportados por el contribuyente, que pretende acreditar la existencia o materialidad de sus operaciones a su libre arbitrio, sino que existe la norma jurídica procesal expresa que dicta el contenido y forma de valorar las pruebas, reglas a las que bajo la más estricta vigencia del principio de legalidad debe ceñirse la autoridad fiscal. Máxime que, para el caso de que la referida autoridad se erija en el papel de recibir y valorar pruebas

¹⁶ Artículos 83, 190, fracción I, 191, 193 y 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles (en adelante CFPC).

¹⁷ Artículo 5, segundo párrafo del CFF.

¹⁸ Artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (en lo sucesivo LFPCA)



aportadas por los contribuyentes, expresamente la propia norma fiscal le remite a aquellas reglas.¹⁹

Luego entonces, tratando de recopilar todo lo anterior, si los derechos fundamentales del causante en su calidad de “pueblo contribuyente”, establecen un control en la arbitrariedad de la SHCP o del SAT, de las autoridades locales consideradas como federales, o cualesquier otra como puede ser el caso de las OFA’s, esto es, que el EDOMEX debe ceñirse en todo momento a la ley, estas AFF deben tener en cuenta este tipo de pruebas, bajo el siguiente parámetro que aquí proponemos, si: a) El contribuyente lleva una contabilidad conforme a la legislación comercial en lo que aplica a su actividad; b) El contribuyente lleva una contabilidad conforme a la legislación fiscal y sus disposiciones reglamentarias en lo que aplica a su actividad; c) La información financiera que soporta dichos registros contables es “reconocida y confiable” por haber aprobado el “Test de las Nif’s A- 6 y 4; y d) Las erogaciones relacionadas con las operaciones que se pretende rechazar están relacionadas con la actividad empresarial, preponderante o el objeto social del contribuyente buscando generar un beneficio económico futuro; entonces es claro que se genera la presunción humana respecto a que dicha operación es real por existente cumpliéndose así con el requisito pretendido de “materialidad”.

Y por si lo anterior fuera poco, dentro del procedimiento administrativo, considérense las presunciones legales que operan a favor del pueblo contribuyente relativas a que debe considerarse que la información que contienen los comprobantes fiscales emitidos por el proveedor y que son cuestionados por la AFF es cierta²⁰, así como que en todo momento el actuar de los contribuyentes se realiza de buena fe²¹, entonces, al combinar ambos tipos de presunciones, es decir las humanas arriba señaladas con las legales aquí invocadas, se debe obtener lo siguiente: el pueblo contribuyente ha acreditado la materialidad de sus operaciones que motivaron la sospecha de la autoridad.

Y lo anterior cobra fuerza desde la presunción de inocencia con sede tanto constitucional²² como legal, para el caso de ubicarnos dentro de un procedimiento contencioso administrativo²³, respecto del cual debe partirse de la base que el pueblo contribuyente actuó de buena fe, que las mercancías o servicios que amparan los comprobantes fiscales que emitió su proveedor son ciertos, y además no es culpable, en tanto no exista resolución definitiva firme que así lo resuelva, de haber participado en operaciones simuladas con las consecuencias al inicio del presente documento precisadas, a menos que la AFF bajo las reglas procesales de la prueba antes aludidas desvirtúe cada una de ellas con elementos ciertos, razonables y atentos



EL PUEBLO CONTRIBUYENTE MEXICANO ES “BUENO Y SABIO”

si aquellas son respetadas en el contexto de los derechos fundamentales que ha sido presentado en esta oportunidad.

a la verdad material que cada uno de sus actos fundados y motivados debe presentar al mundo jurídico.

No podemos pasar por alto la presunción legal de “legalidad” que opera a favor de las AFF y OFA’s, en el sentido de que sus

actuaciones se presumen ciertas,²⁴ pues para revertir la carga de la prueba al EDOMEX y en consecuencia éste deba probar los hechos en los que apoyó su presunción de inexistencia, basta con que dicha inexistencia sea negada “lisa y llanamente” para que cobre vigencia el principio general de derecho que versa: “el que afirma está obligado a probar”, lo que administrado con las presunciones humanas y legales antes detalladas, debe formar la convicción de la propia autoridad fiscal, en primer instancia, y del juzgador en caso de litigio, respecto a que la presunción, y en su caso, declaración de inexistencia decretada por la AFF es insostenible, debiendo prevalecer el estado de derecho que debe caracterizar a toda democracia de libertades. Más aún, si la propia fiscalizadora llega a apoyarse en las respuestas dadas u omitidas a cuestionarios de auditoría que no encuentran fuente en la ley (principio de legalidad), o bien para resolver sobre la inexistencia de tales operaciones se apoya en conductas (actos u omisiones) o hechos que derivan de terceros y no del causante fiscalizado, como pueden ser omisiones de los proveedores en la presentación y llenado de sus propias declaraciones fiscales, respecto de las cuales el gobernado no tiene injerencia ninguna.

Así, a partir de las presunciones de marras, evidenciamos que, en efecto, el pueblo contribuyente mexicano es “bueno y sabio” si aquellas son respetadas en el contexto de los derechos fundamentales que ha sido presentado en esta oportunidad. De otra manera la expresión sólo será vigente para el discurso político, pero no en la realidad y contundencia de los hechos.

En conclusión de todo lo anterior, proponemos que, la materialidad sea de inicio conceptualizada como: el acreditamiento de la existencia de las operaciones celebradas por el contribuyente a partir de elementos documentales, presuncionales, científicos y/o razonables, sin que ello deba ir más allá de los propósitos constitucionales y deberes jurídicos expresos a cargo del contribuyente. Esto, cuando la veracidad de dichas operaciones sea puesta en duda por la AFF o las OFA’s bajo parámetros razonables y no sistemáticos de duda.

19 Artículo 130, del CFF para el caso del recurso de revocación (analogía).

20 Artículo 63, último párrafo del CFF.

21 Artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (en adelante LFDC).

22 Artículo 20, Apartado B, fracción I de la CPEUM:

23 Artículo 1, cuarto párrafo de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (en lo sucesivo TFJA).

24 Artículo 68 del CFF.