

PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES

Publicación de Relación de contribuyentes incumplidos



[dropcap custom_class="normal"] C [/dropcap]omo parte de la reforma fiscal para 2014, se adicionó el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación (CFF) mediante el cual se le otorga la facultad a la autoridad fiscal de presumir la inexistencia de las operaciones amparadas con los comprobantes expedidos por aquellas personas que no cuentan con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren como no localizados. Esto es, a partir del 2014, cuando la autoridad fiscal detecte que algún contribuyente se encuentra en alguno de los supuestos mencionados anteriormente, presumirá que todas las operaciones amparadas en los comprobantes que haya expedido tal contribuyente nunca se llevaron a cabo, por lo que las considerará como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF.

CASOS EN QUE SE PRESUMIRÁ O DETERMINARÁ LA INEXISTENCIA DE OPERACIONES

Es necesario comentar que el artículo 69-B del CFF contempla 2 situaciones distintas en 2 momentos distintos: la primera es cuando la autoridad detecta que un contribuyente no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes que ha expedido, o bien, que dicho contribuyente se encuentra no localizado, por lo que esta situación le lleva a presumir que las operaciones amparadas en sus comprobantes fiscales son inexistentes.

La segunda situación es cuando transcurrido el plazo legal para ello, el contribuyente no ha logrado desvirtuar la presunción de que sus operaciones son inexistentes, por lo que entonces la autoridad considera que se encuentra definitivamente en la situación de que sus operaciones son inexistentes, es decir, ya no es más una presunción, sino una realidad, por lo que entonces procede a publicar su nombre y RFC en una lista en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del SAT, siendo a partir de ésta publicación cuando se derivan los efectos jurídicos de no producir efecto fiscal alguno los comprobantes que haya expedido. De esta forma, en un primer instante existe una presunción por parte de la autoridad fiscal, la cual aún está sujeta a ser desvirtuada por la persona dentro de un plazo determinado, y en última instancia hay una especie de certeza después de que transcurrido el plazo legal para ello, la persona no ha logrado desvirtuar la presunción de la autoridad.

Por lo que a continuación se señala el procedimiento que debe seguir la autoridad en estos casos:

1.- Primero, debe detectar que el contribuyente se encuentra en cualquiera de las siguientes situaciones:

Que ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien,

Que el contribuyente se encuentra no localizado.

2.- Cuando detecta esto, entonces la autoridad fiscal presume que las operaciones amparadas en los comprobantes que ha expedido son inexistentes, y entonces procede a notificarle ésta situación al contribuyente que corresponda a través de 3 vías o medios:

Buzón tributario. Si es que ya se encuentra vigente la posibilidad de efectuar notificaciones por éste medio, ya que debemos recordar que a partir del 30 de Junio de 2014 ya lo está para las personas morales, pero no aún para las personas físicas, por lo que si aún no se encuentra en vigor esa posibilidad, entonces tendría que hacerlo conforme a lo estipulado en el artículo 134 del CFF, según lo dispone el Artículo Segundo Fracción VII Transitorio del Decreto de reformas al CFF para 2014 (notificación personal, por correo, por estrados, por edictos o por instructivo).

- Publicación en el Diario Oficial de la Federación
- Publicación en la página de internet del SAT.

Es necesario que se notifique por los 3 medios y no sólo por uno de ellos.

3.- Una vez efectuada la última notificación, el contribuyente contará con 15 días hábiles, a partir de la fecha de la última notificación efectuada, para que manifieste ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo.

4.- Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de 5 días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución al contribuyente respectivo a través del buzón tributario (o mediante las formas contempladas en el artículo 134 del CFF, mientras no entre en vigor la reforma que contempla la posibilidad de notificar los actos de la autoridad a través del buzón tributario)[1].

[alert_box style="info" close="no" custom_class=""](1) 30 de Junio de 2014 para las Personas Morales y 1º de Enero de 2015, para las Personas Físicas, según Artículo Segundo Fracción VII Transitorio del Decreto de Reformas al CFF para 2014, publicado en el DOF el 9 de Diciembre de 2013.[/alert_box]

5.- En caso de que no se haya podido desvirtuar los hechos, la autoridad publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del SAT, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación de que sus operaciones son inexistentes. Dicho listado, en ningún caso se publicará antes de los 30 días posteriores a la notificación de la resolución.

6.- Una vez aparecido el nombre de un contribuyente en la citada lista, todas aquellas personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por tal contribuyente incluido en el listado, contarán con un plazo de 30 días, contados a partir de la citada publicación, para realizar cualquiera de las siguientes acciones:

- Acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o
- Proceder a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

7.- En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal en los términos previstos, determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

EFFECTOS DE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES

De acuerdo al citado precepto, el hecho de que la autoridad presuma la inexistencia de las operaciones amparadas por los comprobantes expedidos por estos contribuyentes trae como consecuencia el que tales operaciones no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Esto es, no serán deducibles las operaciones, ni se podrán acreditar los impuestos trasladados en los mismos, para aquellas personas con quienes se llevaron a cabo las operaciones.

Por lo que entonces las personas a quienes se les haya expedido los comprobantes respectivos, deberían corregir su situación fiscal a través de la presentación de las declaraciones complementarias que sean necesarias, ya que no procedería el IVA acreditado en su momento, ni la deducción tomada para efectos del ISR o del IETU, en caso de operaciones celebradas en el 2013 o antes.

Pero además, tales operaciones se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF, mismo ordenamiento que contempla en la fracción IV del artículo 109 que la simulación de uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, será sancionado con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal. Mientras que en el artículo 108 del citado ordenamiento, se establece que el delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de 3 meses a 2 años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.
- II. Con prisión de 2 años a 5 años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.
- III. Con prisión de 3 años a 9 años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.

Mientras que cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de 3 meses a 6 años de prisión.

De tal forma que las personas que hayan dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por las personas de quienes la autoridad fiscal ha presumido la inexistencia de sus operaciones, se enfrentan a la contingencia no únicamente de que ahora tienen una diferencia de impuestos a su cargo, sea en materia de ISR, IETU y/o IVA, sino que incluso tienen una contingencia de carácter penal, ya que las operaciones amparadas en los comprobantes se considerarán actos o contratos simulados, mismos que tienen una sanción de cárcel, dependiendo del monto que amparen los comprobantes, pero que va desde 3 meses hasta 9 años, según lo ya visto anteriormente.

Lo anterior a menos que comprueben la realidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

PROCEDIMIENTO PARA COMPROBAR LA REALIDAD DE LAS OPERACIONES

En un intento por respetar la garantía de audiencia de las personas que han dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por las personas de quienes el fisco ha presumido la inexistencia de sus operaciones, en el citado artículo 69-B del CFF se establece el procedimiento a seguir por ellos a fin de demostrar la realidad de las operaciones celebradas.

Así se establece que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado de personas de quienes el fisco ha presumido la inexistencia de sus operaciones, contarán con un plazo de 30 días siguientes a la publicación en la lista, para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

De acuerdo a esto, una vez que aparece una persona publicada en la lista de quienes el fisco ha determinado la inexistencia de sus operaciones, todas aquellas personas que hayan dado efectos fiscales a algún comprobante fiscal expedido por esa persona, tendrán 30 días, contados a partir de la fecha de publicación en la lista, para acreditar la realidad de las operaciones, o bien, dentro de ese mismo plazo, el corregir su situación fiscal mediante la presentación de las declaraciones complementarias que correspondan, ya que si transcurrido ese plazo no se hace la gestión en uno u otro sentido, y la autoridad llega a ejercer sus facultades de comprobación, entonces se determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

Esto implica, el que aunque la operación haya sido real, si no se acredita esto dentro del plazo de los 30 días a que se ha hecho mención, ya no se podrá acreditar en un momento posterior, y si la autoridad llega a ejercer sus facultades de comprobación en el período respectivo, considerará tales operaciones como inexistentes procediendo por tanto a determinar el crédito fiscal respectivo, y no aceptará en esos momentos las pruebas que el contribuyente pueda aportar para comprobar la realidad de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por la persona incluida en la lista de personas de quienes la autoridad fiscal ha presumido la inexistencia de sus operaciones.

CONSIDERANDOS

Tal facultad otorgada a la autoridad fiscal a través del dispositivo legal en comento es bastante amplia y deja en inseguridad jurídica a los contribuyentes ya que el mismo no prevé la forma en que la autoridad podría llegar a la conclusión de que el contribuyente no cuenta con los medios necesarios (infraestructura, personal, activos, etc.) para prestar los servicios o comercializar y/o producir los bienes amparados en los comprobantes expedidos, ya que únicamente señala en su primer párrafo que "Cuando la autoridad detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes", pero sin que se precise los medios o vías por las cuales la autoridad podría llegar a tal determinación.

Lo mismo ocurre en el caso de un contribuyente que la autoridad considere como no localizado, ya que no se contemplan los supuestos en los cuales un contribuyente podría ser considerado como tal, por lo que estas omisiones abren la puerta a la arbitrariedad de la autoridad, ya que queda a su criterio el determinar los casos y supuestos en los que un contribuyente no está localizado o no cuenta con infraestructura, activos, personal o capacidad material para prestar los servicios o comercializar y/o producir los bienes que amparan los comprobantes que ha expedido.

Aunado a lo anterior nos encontramos con el hecho de que la autoridad considerará que el contribuyente se encuentra de manera definitiva en la situación de que sus operaciones son inexistentes, cuando el mismo no pueda desvirtuar la presunción de la autoridad dentro del plazo legal de 15 días otorgados para tal fin, por lo que inmediatamente después de esto procedería a publicar su nombre en una lista en el DOF y en la página de internet del SAT, como parte de los contribuyentes que realizan operaciones inexistentes o

falsas, cuando es evidente que la resolución de la autoridad en el sentido de que no se pudo desvirtuar la presunción de la autoridad es aún recurrible por otros medios de defensa y que mientras estos no se agoten, o no transcurra el plazo legal que el contribuyente tiene para interponerlos, no es posible lo incluyan ya dentro de una lista de contribuyentes que realizan operaciones inexistentes, ya que esto produce efectos no sólo para el contribuyente mismo, sino para todos sus clientes o personas a las que le ha expedido un comprobante por sus operaciones.

Tal situación viola garantías y derechos humanos ya que la autoridad asume como ciertos, hechos que aún pueden recurrirse ante otras instancias jurisdiccionales y que por lo mismo, de los cuales no es posible aún quitarles la etiqueta de presunciones sujetas a demostrar su improcedencia por el particular.

Asimismo, se violan garantías y derechos humanos de aquellas personas que dieron efectos fiscales a comprobantes emitidos por estas personas y que no acreditaron dentro del plazo de 30 días otorgado para tal fin, la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, ya que de acuerdo a lo visto anteriormente, cuando la autoridad fiscal detecte esta situación al ejercer sus facultades de comprobación, procederá a determinar el crédito fiscal respectivo sin permitir que el contribuyente pueda en ese momento acreditar la realidad de tales operaciones.