

## LOS ASIMILADOS A SALARIOS ¿PUEDEN SER REVISADOS POR LA AUTORIDAD FISCAL Y ESTAN OBLIGADOS A DEMOSTRAR LA REALIDAD DE SUS SERVICIOS?



La figura de los asimilados a salarios para efectos fiscales, en su vertiente de ser servicios independientes o actividades empresariales cuyo pago se asimila a salarios para efectos del cálculo del ISR correspondiente a tales ingresos, sin duda es motivo de controversia ya que ha sido usada con fines totalmente ajenos al objetivo de su creación de ser una alternativa de cálculo de impuesto totalmente simplificada para el perceptor del ingreso, ya que se le libera del cumplimiento de diversas obligaciones propias del régimen fiscal aplicable a los ingresos por servicios independientes y por actividades empresariales.

De tal forma que la figura ha sido usada ampliamente en planeaciones fiscales donde se busca optimizar la carga fiscal ya que hay quienes opinan que esta figura está blindada en contra de revisiones del fisco ya que no tienen obligación de llevar contabilidad y por ende no tienen que demostrar absolutamente nada ya que el fisco no podría revisarlos al no tener una contabilidad que poder entregar.

Sin embargo, en mi opinión, todo esto del blindaje fiscal de la figura es sólo un mito más de los tantos que abundan en el mundo fiscal, y que a continuación trataré de explicar.

¿TIENE OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD?

No, el prestador de servicios que asimila a salarios sus ingresos no tiene obligación de llevar contabilidad, **pero si la de conservar la documentación comprobatoria del cumplimiento de sus obligaciones fiscales**, ya que se trata de un contribuyente como cualquier otro en el sentido que igual puede ser sujeto de fiscalización, ya que **no existe la disposición legal en donde se exima de verificación del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales**.

Por lo tanto, aunque no esté obligado a llevar contabilidad para fines fiscales, si debe conservar la documentación comprobatoria del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como puede ser los avisos al RFC, declaraciones presentadas (declaración anual), comprobantes fiscales de sus ingresos (CFDI emitidos por el prestatario de sus servicios), papeles de trabajo de cálculo de impuesto, estados de cuenta bancarios y contratos de servicios con sus clientes.

**Aunque ciertamente todos estos documentos son parte integrante de la contabilidad para fines fiscales, pues la cuestión es que no son la contabilidad propiamente dicha**, sino que sólo se trata de documentos que soportan ciertos registros contables, los cuales no se tiene la obligación de efectuar, ya que no se tiene la obligación de llevar una contabilidad, pero que si representan o demuestran el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

En términos simples, la contabilidad es un conjunto de registros que al agruparse en rubros identificados como cuentas permiten conocer las diversas operaciones del contribuyente desde un punto de vista cuantitativo, y así nos muestra que los ingresos del contribuyente fueron de X cantidad, o que a Juan le hizo pagos por tal monto, que le debe X cantidad a Pedro, que recibió en cuentas bancarias la cantidad de Y, etc., etc., etc.

De todo lo cual se debe tener la documentación soporte o comprobatoria, misma que para fines fiscales se considera como integrante de la misma contabilidad, con lo cual dicha documentación adquiere una doble dimensión jurídica, a saber: la de ser comprobatoria

de los actos o hechos asentados en el documento, y la de ser parte integrante de la contabilidad para fines fiscales.

Con ello, la autoridad que solicita de manera genérica que se presente la contabilidad del contribuyente, no tiene la necesidad de solicitar en expreso cada documento o información relacionada con los registros contables que se hayan hecho, y así no tiene que solicitar en expreso la factura de la papelería adquirida, el recibo de la energía eléctrica pagada, los CFDI de la nómina pagada, los estados de cuenta bancarios, etc., etc., ya que se entiende que todos esos documentos son parte de la contabilidad y con ello se tiene la obligación de presentarlos, aunque la autoridad no los haya requerido de manera expresa o específica.

Pero esto no hace que esa documentación pierda su naturaleza original o primigenia de ser el soporte o comprobante de lo que ampara. Por ejemplo, el estado de cuenta bancario es el comprobante ante cualquier persona de los montos recibidos y transferidos de la cuenta bancaria de una persona, con independencia a si tales estados de cuenta bancarios son parte integrante de su contabilidad, o de si la persona lleva contabilidad o no, ya que para demostrar esos movimientos no se requiere presentar la contabilidad, si no sólo basta el documento emitido con motivo de la operación para ello.

De esta forma, el documento emitido con motivo de la operación debe ser presentado cuando se requiera presentar la contabilidad, ya que es parte integrante de la misma para fines fiscales, pero también debe ser presentado cuando sólo se requiera comprobar de manera aislada la operación de que se trate.

Sería absurdo que ante la solicitud de mostrar un estado de cuenta bancario para acreditar determinadas situaciones relacionadas con el flujo de recursos, se alegara que no se puede entregar porque no se lleva contabilidad y ese documento según es parte integrante de una contabilidad??Pero la cuestión es que para acreditar ello no se requiere presentar la contabilidad, sino solo el documento con el que se acredite o demuestre el saldo bancario o el flujo de recursos necesarios para dar gestión a lo solicitado.

Lo que se pretende dejar claro con tales ejemplos, es que **cualquier documento que para efectos fiscales integre la contabilidad no pierde su naturaleza primigenia de ser el comprobante de lo que ampara** por el hecho de que una disposición fiscal lo considere parte de la contabilidad del contribuyente, y que por lo tanto se concluya en que sólo lo muestro si me piden la contabilidad y si no tengo obligación de llevar ésta, pues entonces nadie me puede pedir un estado de cuenta bancario, o un comprobante de domicilio, o la declaración anual, o los avisos que he presentado al RFC, o el contrato de servicios con el cliente, etc., etc.

Al respecto, es importante recordar que la facultad otorgada a la autoridad fiscal para fiscalizar a los contribuyentes tiene los siguientes objetivos, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación:

- a) Comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras.
- b) Determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales
- c) Comprobar la comisión de delitos fiscales
- d) Proporcionar información a otras autoridades fiscales

Para lo cual se faculta a la autoridad para llevar a cabo una revisión a los contribuyentes a través de las distintas formas que en dicho precepto se establecen, tales como la revisión de gabinete, visita domiciliaria, revisión de dictámenes formulados por contador público, revisión electrónica, etc., es decir, cualquiera de estas formas de fiscalización tiene los objetivos citados.

El medio idóneo para cumplir con los objetivos de la verificación es revisando la contabilidad, si es que el contribuyente se encuentra obligado a llevarla, ya que sus registros reconocen el universo de operaciones realizadas por el contribuyente, pero en aquellos contribuyentes donde las disposiciones fiscales les eximen de la obligación de llevar contabilidad, como sería el caso de los que asimilan sus ingresos a salarios para efectos fiscales, pues entonces no sería posible solicitar la contabilidad para revisarla, pero **eso no significa de ninguna manera que entonces no los puedan fiscalizar**, ya que en estos casos entonces lo que se pide es la documentación comprobatoria del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no los registros contables, es decir, la contabilidad, sino de manera aislada el documento con el que demuestre haber cumplido con presentar la declaración anual (la declaración), el documento con el que demuestre que declaró todos sus ingresos en dicha declaración anual (estados de cuenta bancarios), el documento con el que demuestre que tributa en el régimen fiscal correspondiente en el que ha declarado sus ingresos (avisos al RFC), el documento con el que demuestre haber prestado los servicios (el contrato de servicios), etc., etc.

Es decir, en estos casos la autoridad pasa de solicitar la contabilidad, es decir, todo el universo de registros y documentos que ampara todas las operaciones de un período determinado, a **sólo pedir de manera individual documentos relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales vigentes**, el cual es uno de los objetivos de la fiscalización a contribuyentes, según se ha citado anteriormente.

**Esta facultad de fiscalización no exime a nadie en particular**, ya que en las disposiciones fiscales no es posible encontrar una disposición en donde de manera expresa señale que el hecho de no llevar contabilidad implica que la autoridad no pueda revisar al contribuyente, sino que sólo implica lo obvio y evidente de que no puede solicitar la contabilidad porque sería imposible de cumplir

por el contribuyente, pero evidentemente si puede solicitar documentos que demuestren el cumplimiento de sus obligaciones en materia fiscal.

Estos documentos deben ser conservados por el contribuyente y deben ser puestos a disposición de la autoridad cuando se los solicite con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, ya que es su obligación ante dicha facultad de la autoridad, y en caso de no cumplir con ello pues es de concluir que entonces no se ha cumplido con las obligaciones a cargo, ya que no ha podido presentar documentación que lo acredite.

Lo anterior porque la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación puede requerir no sólo la contabilidad, sino también datos, información y documentación sobre operaciones aisladas o que comprendan un período de tiempo, siendo la vía adecuada para ello la denominada como revisión de gabinete o escritorio, regulada en la fracción II del artículo 42 del CFF, en relación con el diverso 48 del mismo ordenamiento.

En tal estado de cosas, es de importancia primordial que este tipo de contribuyentes conserven toda la documentación comprobatoria del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, a fin de evitar una contingencia ante una eventual revisión de la autoridad, ya que no existe el blindaje en contra de una revisión de la autoridad por el simple hecho de no llevar contabilidad.

**¿TIENE QUE DEMOSTRAR LA REALIDAD DEL SERVICIO PRESTADO?**

El prestador de servicios que asimila a salarios sus ingresos **tiene la obligación de demostrar la realidad de los servicios prestados por las mismas razones que debe hacerlo cualquier otro tipo de contribuyente**, y que básicamente se reduce al hecho de demostrar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

**El debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo es la esencia de la relación jurídica tributaria entre fisco y contribuyente**, además de la mera recaudación de contribuciones, ya que el fisco tiene la facultad de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente y éste tiene la obligación de cumplir con el régimen fiscal aplicable a sus actividades.

**Las obligaciones a cargo de un contribuyente dependerán del régimen fiscal en que tribute**, mismo que dependerá de diversos factores o condiciones, y así no tiene las mismas obligaciones un prestador de servicios independientes que tributa en el Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR (régimen general a las actividades empresariales y profesionales), que uno que asimila sus ingresos a salarios conforme a lo dispuesto en el Capítulo I del citado Título IV de la Ley del ISR.

**Al asimilar sus ingresos a salarios el prestador del servicio independiente se libra de cumplir una serie de obligaciones** como la de expedir comprobantes fiscales, llevar contabilidad, presentar declaraciones de pago provisional de ISR, el servicio queda desgravado de IVA y por ende ya no tiene la obligación de presentar declaraciones de este impuesto.

Por lo que para acceder a este régimen fiscal simplificado en donde se libera de diversas obligaciones al prestador de servicios independientes, es necesario e imprescindible que el contribuyente preste servicios independientes, como un requisito evidente y obvio ya que no puede beneficiarse del mismo alguien que realiza una actividad distinta.

En este orden de ideas, **el contribuyente debe mantener la documentación comprobatoria de los servicios que presta** ya que la autoridad fiscal al ejercer facultades de comprobación estará facultada para solicitar **se compruebe que el contribuyente presta servicios independientes y se cumple con las condiciones para que los ingresos puedan ser asimilados a salarios**, y que por lo tanto se encuentra tributando en el régimen fiscal correcto.

**El verificar la actividad del contribuyente es tarea básica en un proceso de fiscalización** en donde, entre otros objetivos, se busca combatir la evasión fiscal representada por la simulación de actos o actividades para tributar en un régimen fiscal más beneficioso que aquel que corresponde a la actividad real del contribuyente.

Por lo que **la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación puede válidamente controvertir la naturaleza de la actividad realizada por el contribuyente** y determinar que el contribuyente en realidad no ha prestado un servicio independiente, o que realizándolo no se ha cumplido con las condiciones para que se asimile a salarios el ingreso correspondiente.

Tal facultad de la autoridad puede ser ejercida en contra de cualquier contribuyente, sin importar el tipo de ingreso que perciba o actividad desarrollada, ya que como se indicó, es parte elemental de un proceso de fiscalización.

De esta forma **es un mito el decir que la autoridad no puede desconocer la actividad llevada a cabo por un contribuyente**, en el sentido que al ejercer sus facultades de comprobación no pueda determinar que las operaciones son inexistentes, es decir, que, para el caso que nos ocupa, el servicio independiente nunca se prestó y que en realidad fue otro tipo de actividad la realizada por el contribuyente y que se simuló para que se pudiera acceder al régimen fiscal correspondiente a los asimilados a salarios.

Sin embargo, tal determinación de inexistencia de los servicios prestados tendría que ser demostrada de manera fehaciente por la autoridad fiscal y no es posible que arribe a tal determinación a través de una presunción, ya que la autoridad fiscal no goza de una facultad de presunción de manera general, sino sólo en los casos que expresamente la ley establece, esto es, goza de una presunción

legal, la cual está sujeta a los casos específicos y requisitos que se establece en la ley.

Lo anterior implica que **la autoridad fiscal no puede simplemente negar la realidad de los servicios independientes prestados**, bajo el argumento de que el contribuyente no pudo comprobar que prestó el servicio, ya que esto no comprueba que el servicio no se prestó, sino simplemente que para la autoridad no fue suficiente lo aportado como prueba por el contribuyente, por lo que si la autoridad fiscal identifica que un acto es simulado, es decir, que no existió, entonces por lógica debe haber identificado el acto realmente llevado a cabo y que se ha simulado dándole la apariencia de otro distinto, por lo que **debe forzosamente entonces señalar en su resolución al acto de fiscalización cuál fue en realidad la actividad realizada por el contribuyente**.

Debemos recordar que en una controversia las partes se encuentran obligadas a probar sus acciones y excepciones, por lo que si la autoridad establece que el ingreso declarado por el contribuyente no provino o no tiene su origen en una prestación de servicios independientes que cumpla con las condiciones para que se asimile a salarios, entonces debe probar los hechos que la han motivado a concluir en esto, y no basta con simplemente no aceptar o declarar insuficiente toda la documentación y/o información que haya proporcionado con ese fin el contribuyente.

Tal actuación de la autoridad dejaría en total inseguridad e incertidumbre jurídica al contribuyente, ya que con fines eminentemente recaudatorios le bastaría con simplemente declarar insuficiente cualquier argumento o prueba hecho valer por el contribuyente.

### CONCLUSIONES

Es un mito que el contribuyente que asimila sus ingresos a salarios para efectos fiscales no puede ser revisado por la autoridad fiscal para verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, bajo el argumento de que no tiene obligación de llevar contabilidad, y por ende entonces no hay nada que revisar, pero la cuestión es que aunque la contabilidad se erige como el medio principal e idóneo para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente, esto sólo es así cuando el contribuyente tiene la obligación de llevarla, pero cuando el contribuyente está liberado de llevar contabilidad por las disposiciones fiscales correspondientes, entonces la autoridad puede revisar de manera aislada, y ajena a un registro contable, aquellos documentos que comprueban que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones en la materia.

También es un mito que este tipo de contribuyentes no tienen la obligación de demostrar la realidad de los servicios independientes que han prestado y que han asimilado a salarios para efectos fiscales, ya que el demostrar la realidad de las operaciones celebradas es la esencia de toda labor de fiscalización, ya que con ello se comprueba que se encuentra tributando en el régimen fiscal correcto y que tiene todo el derecho a aplicar los beneficios que tal régimen contemple, como es el caso de los asimilados a salarios a los que se libera de obligaciones como expedir comprobantes de sus operaciones, no presentar pagos provisionales de impuestos, no presentar declaración de IVA, no llevar contabilidad.

Por lo que si el contribuyente no tuviese la obligación de demostrar que realmente prestó los servicios independientes que ha asimilado a salarios, pues entonces cualquiera simplemente diría que presta servicios independientes y que los asimila a salarios y listo, se libera de todas esas obligaciones, aunque en realidad realice otras actividades por las cuales no tendría derecho a esos beneficios.

Si todo se basara en simplemente lo que el contribuyente quiera decir que hace, aunque no fuese cierto, ya que no se tiene que demostrar, pues entonces nadie pagaría impuestos en este país.

Todos estaríamos en regímenes de exención aunque no nos correspondiera, pues porque no hay que demostrar la realidad de la actividad, y la autoridad no puede desconocerla????Que lástima que no es así.

Pero esto no significa de ninguna manera que la autoridad puede desconocer la actividad del contribuyente de manera arbitraria, con simplemente negar la realidad de la actividad, o con concluir en ello con base a una presunción, ya que la autoridad no goza de tal facultad legal, sino que debe demostrar de manera fehaciente cuál fue entonces la actividad que realmente llevó a cabo el contribuyente y la cual no puede ser asimilada a salarios para efectos fiscales.

Si requieres asesoría sobre el tema nos ponemos a tus órdenes para un primer contacto en el siguiente correo electrónico:

L.D. L.C. M.I. Victor Regalado Rodríguez

vregalado@hotmail.com