



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
SEMINARIO UNIVERSITARIO DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN



CUADERNOS DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN

CUADERNO NÚMERO 49

LAS REFORMAS FISCALES QUE MÉXICO NECESITA

CARLOS OROZCO-FELGUERES



SECRETARÍA DE
DESARROLLO
INSTITUCIONAL



Seminario
Universitario
de Gobernabilidad
y Fiscalización

CIUDAD UNIVERSITARIA

México

Mayo de 2023



DIRECTORIO

Dr. Enrique Luis Graue Wiechers
Rector

Dr. Leonardo Lomelí Vanegas
Secretario General

Dr. Luis Agustín Álvarez Icaza Longoria
Secretario Administrativo

Lic. Raúl Arsenio Aguilar Tamayo
**Secretario de Prevención, Atención
y Seguridad Universitaria**

Mtro. Nestor Martínez Cristo
**Director General
de Comunicación Social**

**Seminario Universitario de
Gobernabilidad y Fiscalización**

Dr. Alfredo Adam Adam
Coordinador

Mtra. Cristina Barajas Rocha
Secretaria Técnica

Ing. Felipe Jesús Sacre Gaviño
Secretario Académico

Lic. María Teresa Martín B.
Secretaria Administrativa

Comité Ejecutivo

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez
**Director de la Facultad de Contaduría
y Administración**

Dra. Patricia Dolores Dávila Aranda
Secretaria de Desarrollo Institucional

Dr. Hugo Alejandro Concha Cantú
Abogado General

Lic. Enrique Azuara Olascoaga
Contralor de la UNAM

Comité Consultivo

Dr. Juan Alberto Adam Siade
Dr. Rolando Cordera Campos
C.P. y Econ. José Ernesto Costemalle Botello
Mtro. Roberto Figueroa Martínez

Dr. Sergio García Ramírez
Lic. Jesús Hernández Torres
Mtro. Sergio Huacuja Betancourt

Dra. Arcelia Quintana Adriano

Mtro. Roberto Salcedo Aquino

Mtra. Norma Samaniego Breach

Dra. Nadima Simón Domínguez

C. P. Héctor Vargas Icaza

Lic. María Elena Vázquez Nava

Dr. David Vega Vera

Dr. David Villanueva Lomelí

Mtra. Aurea del Carmen Navarrete Arjona

Mtro. Francisco Suárez Dávila



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
SEMINARIO UNIVERSITARIO DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN



CUADERNOS DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN

CUADERNO NÚMERO 49

LAS REFORMAS FISCALES QUE MÉXICO NECESITA

CARLOS OROZCO-FELGUERES



Seminario
Universitario
de Gobernabilidad
y Fiscalización

CIUDAD UNIVERSITARIA

México
2023

Primera edición, 2023

D.R. © 2023 Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración
Ciudad Universitaria
(www.fca.unam.mx)

Seminario Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización
<http://sug.unam.mx>

El contenido y uso de imágenes en los textos son
responsabilidad exclusiva de los autores

Las reformas fiscales que México necesita
<https://doi.org/10.22201/sdi.003b.2023>

Impreso y hecho en México

Contenido

Presentación	7
<i>Alfredo Adam Adam</i>	
Las reformas fiscales que México necesita	11
Reforma al ejercicio 2014	23
Retos de la fiscalización	45
Propuestas o remedios legislativos que se han desarrollado	47
Función del asesor fiscal	49
Cómo acreditar la materialidad de las operaciones	52
Referencias	57
Semblanza del autor	59

Presentación

Las primeras décadas de este siglo XXI se caracterizan por la importancia que las autoridades fiscales, tanto en nuestro país como en el ámbito global, han dado a los procedimientos para incrementar la recaudación, evitar la elusión y la evasión fiscal, lo que ha propiciado la incorporación de la tecnología, la inteligencia artificial y la adopción de mejores prácticas internacionales destinadas a lograr una gestión tributaria más efectiva. Sin embargo, los ajustes y la adopción de nuevos conceptos que se desprenden de las reformas fiscales y del Código Fiscal de la Federación motivan a su análisis para su cumplimiento.

En 2014 se incorporó el artículo 69B al Código Fiscal de la Federación, el cual otorga la facultad a la autoridad fiscal para exigir que se compruebe la materialidad de las operaciones para acreditar la veracidad y validez de la transacción. Aunque el propósito del 69B es reducir y eliminar el tráfico de comprobantes, tanto el concepto de materialidad fiscal como la manera en que se acredita aún requieren del establecimiento de mecanismos precisos, para que los contribuyentes cumplamos de manera adecuada con el mandato de pagar impuestos.

Conscientes de la importancia que el tema fiscal tiene para el desarrollo del país y para el cumplimiento de las responsabilidades del Gobierno y su funcionamiento, invitamos al desatacado fiscalista, Carlos Orozco-Felgueres, maestro en impuestos y especialista en estrategia fiscal, para conocer su visión y perspectiva. Expuesta de manera puntual en la conferencia que impartió en el Auditorio “Arturo Elizundia Charles” de la División de Posgrado de la

Facultad de Contaduría y Administración, y transcrita en este Cuaderno, al señalar aspectos relevantes para la aplicación de dichas reformas fiscales que ameritan nuestra atención para su debida aplicación.

Como presidente de Orozco-Felgueres y Asociados, S.C. y del Instituto ORFE, Capacitación e Investigación Tributaria, S.C. el maestro Carlos, tiene la virtud de integrar la experiencia en la práctica fiscal con la identificación de los requerimientos conceptuales que deben socializarse y difundirse entre las futuras generaciones de fiscalistas.

Dr. Alfredo Adam Adam
Coordinador del Seminario Universitario
de Gobernabilidad y Fiscalización

Las reformas fiscales que México necesita

Pagar impuestos es una obligación constitucional. El artículo 31 de nuestra Carta Magna señala, en la fracción IV, que es una obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; y de esta disposición se desprenden los elementos necesarios para cumplir cabalmente con nuestras contribuciones mediante el pago de impuestos.

El sistema tributario en México ha cambiado con el paso del tiempo, desde la creación y establecimiento de nuevos impuestos hasta la incorporación de mecanismos que mejoren e incrementen la recaudación, eviten la evasión y faciliten a los contribuyentes, sean personas físicas o personas morales, cumplir con esta obligación.

Las autoridades fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, el SAT, han incorporado una serie de disposiciones, basadas en mejores prácticas internacionales para eficientar el pago de impuestos y por supuesto, han puesto especial atención en el desarrollo de sistemas inteligentes y servicios digitales que fortalezcan el proceso tributario, reduzcan la evasión y eviten la elusión fiscal. Entre estos desarrollos está la incorporación de la inteligencia artificial y de robots con los que afirma el SAT, han incrementado la recaudación.

Con estas tecnologías, como robots de cumplimiento y automatización, estamos inmersos en la contabilidad electrónica, en la obligación de llevar los registros y asientos contables por medios electrónicos y así ingresar mensualmente toda la información contable al SAT, quien observa y revisa como se está desarrollando nuestro comportamiento.

El principal documento con el que cuenta la autoridad fiscal para el seguimiento y observación de nuestra actividad es la factura electrónica. Con ella se comprueba la realización de una transacción comercial e identifica y reconoce el ingreso fiscal, y es justo en este punto donde resulta necesario entender que existe una parte contable y otra fiscal que es importante identificar.

Estamos inmersos en el ámbito fiscal cada vez que facturamos, cobramos, se entrega o envía el bien o se presta el servicio sin importar el orden en que estos pasos sucedan, es decir, lo primero que ocurra

independientemente de haber ya cobrado, recibido el monto pactado o no. En el momento en que un cliente nos pide una factura, la autoridad fiscal, el fisco, ya lo considera un ingreso, aunque para efectos contables se maneje como cuenta por cobrar, ya que solo hasta que se recibe el dinero pactado se le considera como ingreso, siendo esta la distancia o la diferencia que hay entre el ámbito contable y el fiscal.

Dependiendo del giro o la actividad, es posible constituir una sociedad mercantil, conocida como sociedad anónima de capital variable si su finalidad es realizar actos de comercio, o una sociedad civil que preste servicios y ambas podrán facturar. En ambos casos, sus actividades se rigen por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Título II, que establece que pueden hacerse ventas tanto al contado como a crédito. Si una empresa vende un objeto a un cliente y éste realiza el pago dentro del mismo mes, entonces esta transacción es reconocida como una operación al contado y la ley la considera como pago en

una sola exhibición. Ahora, si esta misma transacción es manejada como una operación a crédito y el pago correspondiente no ocurre dentro del mismo mes, entonces se considera como una operación en parcialidades, por lo que el comprobante que se emita tendrá un complemento para registrar los pagos que el cliente vaya realizando, teniendo que emitir un CFDI, un comprobante fiscal digital por internet, por cada parcialidad.

Haciendo una sencilla descripción, es posible sintetizar la operación de una empresa de la siguiente manera: se recibe y atiende a los clientes, se les vende al contado o a crédito. Si la venta fue al contado y pagan dentro del mismo mes, se les emite su comprobante, el cual es un CFDI de una operación al contado. Si la transacción quedó establecida a crédito, entonces la empresa emitirá un complemento de pago diferente cada vez que el cliente cubra una parcialidad de dicho crédito. A estos comprobantes se les conoce como complemento de pago y

siempre van a ir timbrados, es decir, contarán con un folio fiscal, con la certificación del valor fiscal.

Lo relevante de esta síntesis está en identificar el ámbito donde la autoridad fiscal ha evolucionado y es en el registro de todo lo que una empresa va timbrando. Mediante un sistema, desarrollado con todo el avance de la tecnología, el SAT visualiza y lleva un seguimiento de todas las operaciones timbradas. De cada factura digital que se emite, la autoridad tiene un registro, que es determinante para el pago de impuestos.

Para cumplir con esta obligación, es necesario establecer el monto a pagar, el impuesto total que corresponde a un año específico, al ejercicio. Actualmente es posible realizar pagos provisionales que son anticipos que los contribuyentes realizan a cuenta del impuesto total del ejercicio.

Las empresas pagan impuestos por dos conceptos:

1. Cuando determinan su resultado fiscal, es decir, cuando el resultado del ejercicio es positivo y se obtuvieron ganancias; y
2. Cuando pagan el dividendo de algún socio o se retira utilidad.

Para obtener el resultado fiscal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que a los ingresos fiscales hay que restarles las deducciones fiscales autorizadas, y la diferencia resultante, es lo que se llama utilidad.

De ese resultado fiscal o utilidad, la Ley señala que la persona moral debe aplicar un porcentaje del 30% para determinar el impuesto sobre la renta, ISR, y además calcular, sobre el resultado fiscal, un porcentaje del 10% adicional por concepto de participación de las utilidades a los trabajadores, lo que da por resultado que prácticamente 40%, sobre lo que

se genera de base, es lo que una empresa debe pagar por concepto de impuestos a la autoridad fiscal.

Actualmente, como ya se dijo, es posible hacer pagos provisionales a cuenta del impuesto que corresponde al final del ejercicio, y se calculan de la siguiente manera: de la utilidad obtenida el año anterior, se determina un factor de utilidad que se obtiene al dividir los ingresos entre la utilidad. Esta operación da por resultado un margen de cuánto fue la ganancia del ejercicio anterior y ese margen es el que se paga durante el ejercicio a manera de anticipo. Esos pagos a cuenta o provisionales son los que las empresas tienen que hacer cada mes, y todas las personas morales, ya sean mercantiles o civiles, pueden determinar dicho factor.

Como el factor se determina con base en el ejercicio fiscal previo, si la empresa es de reciente creación, tendrá que esperar a que concluya su primer año de operaciones para determinar su utilidad y pagará el impuesto que le corresponda por resultado fiscal. Ya

para el segundo año podrá determinar el factor y realizar pagos, a cuenta o provisionales, con base en la utilidad del año anterior pero solamente pagará sobre los ingresos. Las deducciones y gastos se aplicarán hasta el final del ejercicio cuando le corresponda declarar las deducciones y ya podrá determinar la utilidad fiscal.

Cada año, durante los meses de marzo y abril, todas las personas morales y las personas físicas, respectivamente, tienen que presentar la declaración anual de impuestos. Estas fechas, fijadas por el SAT, son fundamentales para el sistema tributario.

Vale la pena centrarnos en la evolución que ha tenido la autoridad fiscal en México y que está relacionada directamente con el desarrollo tecnológico, el uso y adopción de inteligencia artificial y el desarrollo de sistemas digitales que han permitido que las operaciones que realiza un contribuyente, es decir, que cada vez que emita una factura, quede registrada en el sistema de la autoridad fiscal.

Recordemos que una factura es una representación que detalla una transacción, enlista las mercancías compradas o los servicios recibidos, junto con su cantidad e importe. Se emite y entrega a quien le corresponde pagarla y consigna toda la información de quien realiza la venta o el servicio. La factura contiene información clave que queda automáticamente registrada y permite a la autoridad fiscal generar una declaración provisional precargada. Esto significa que la autoridad sabe, conoce y tiene acceso a la información acerca de todo lo que se ha facturado, lo que cada uno de nosotros hemos facturado en el mes y de lo que tenemos que hacer un pago a cuenta del ingreso timbrado.

Toda la facturación es digital. Ya se acabaron los tiempos de las facturas hechas a mano o elaboradas a máquina. Ya no hay que generar la cantidad de copias que se requerían porque ahora cada factura, debidamente timbrada, va quedando registrada, en tiempo real, para el fisco, quien va sumando todas las

operaciones que la empresa va facturando y que le permite disponer de toda la información sobre los ingresos de cada contribuyente. De hecho, es el SAT quien prácticamente nos elabora las propuestas mensuales de pagos provisionales respecto de los CFDI's. Ahora, para preparar un pago provisional de ISR, simplemente se descargan las facturas emitidas y se verifica que coincidan con los depósitos en bancos. Ha quedado lista y así se van presentando las declaraciones de manera provisional. Faltarán las deducciones, las cuales se tomarán en consideración hasta que se integre la declaración anual.

Las personas físicas también hacen pagos provisionales. No tienen coeficiente de utilidad sino solamente ingresos y gastos del mes, por lo que presentan pagos provisionales con base en el ingreso real, es decir, ingresos fiscales cobrados, menos deducciones fiscales pagadas, lo que da por resultado una cantidad a pagar y como el cálculo se hace con base en el flujo de efectivo, prácticamente cuando se

llega a diciembre, al final del ejercicio fiscal, estamos a mano con la autoridad fiscal, quedando tablas.

Es importante señalar que el propósito e interés que tiene la autoridad fiscal es que todas las personas morales, así como las personas físicas con actividad empresarial, actividad profesional y quienes arriendan inmuebles, expidan facturas por los ingresos que obtienen, esto es, establecer la obligación de expedir facturas. Solamente las personas físicas que no se encuentran en los supuestos arriba señalados, no tienen la obligación ni la facultad de expedir un comprobante. En el caso de los empleados, es el patrón quien expide las facturas, que en realidad es un CFDI de nómina y por supuesto que lo emite, ya que es el requisito para poder deducir los pagos. Los empleados, los trabajadores no están obligados a expedir un comprobante por concepto del salario que perciben.

Reforma al ejercicio 2014

En 2014 nace la reforma más importante que ha tenido la autoridad fiscal, la cual se centra en el término de presunción, propio del ámbito del Derecho, y que si tomamos la definición que aporta el *Diccionario de la Real Academia Española*, se refiere a que la ley tiene por cierto un acto sin necesidad de que sea probado.

Fue en 2014 cuando el SAT destacó que uno de los procedimientos más recurrentes de evasión fiscal era el tráfico de comprobantes fiscales. A pesar de ser auténticos, las descripciones de los bienes o

servicios podían tener o mostrar inconsistencias, como reportar cantidades desproporcionadas o que no correspondían con la actividad registrada por la empresa contratada, por mencionar algunas. Estas situaciones dieron pie a que la autoridad fiscal estableciera la presunción de inexistencia, que dicho en palabras coloquiales se refiere a que da por hecho que una factura pueda ser falaz, fraudulenta o que contenga situaciones sospechosas que ameritan una revisión, y la condición para evitar esta presunción, es que cada factura que se emita cuente con elementos de existencia, mismos que la autoridad podrá y deberá verificar.

La reforma de 2014 propuso adiciones al Código Fiscal de la Federación para establecer el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones para sancionar a quien corresponda, si el comprobante fiscal no comprueba los elementos de existencia requeridos.

Esto significa que ahora es necesario acreditar la materialidad de las operaciones porque contar con el comprobante fiscal ya no es suficiente.

El reto es determinar qué se entiende por materialidad desde el ámbito fiscal. Establecer el concepto de materialidad no es tarea menor. De entrada, no tiene una definición precisa en la legislación fiscal y tampoco existe un ordenamiento específico para determinarla, pero es posible entenderla como el conjunto de elementos objetivos, concretos, de evidencia documental suficiente y sensible, que permita demostrar que las operaciones realizadas que ampara un CFDI se llevaron a cabo de manera efectiva, que las operaciones fueron reales y que sí se hicieron.

A partir de esta reforma de 2014, todos los comprobantes que los contribuyentes emitamos o recibamos, cada factura timbrada, puede ser revisada por la autoridad y además solicitar que las facturas cuenten con los elementos de materialidad necesarios. La

autoridad fiscal está facultada para cuestionar si los actos o acciones que las personas físicas y morales hayamos llevado a cabo fueron realizadas con clientes inexistentes. El propósito de esta reforma es eliminar el tráfico o comercialización de comprobantes fiscales, pero es importante señalar el impacto que esta reforma tiene en los contribuyentes.

La presunción de inexistencia y los aspectos de materialidad repercuten directamente en las solicitudes de devolución de saldos a favor o en las deducciones, ya que si la autoridad fiscal determina que no cuenta con las pruebas que confirmen que la operación o el servicio realmente se haya realizado o existido, los contribuyentes deberemos pagar los impuestos que correspondan sin deducción y no procederá la devolución, aunado a otro tipo de condiciones o sanciones que el SAT puede aplicar.

La materialidad es difícil de atender y más aún en el caso de los servicios ya que por su naturaleza,

tienden a ser intangibles, es decir, no necesariamente hay un objeto o un bien que dé prueba del servicio realizado.

Se identifican algunos elementos de existencia para las operaciones que las personas morales deben tener y documentar. Estos son, en primer lugar, que la empresa o persona moral tenga un domicilio fiscal perfectamente bien localizado. Otro elemento fundamental es contar con los activos suficientes y necesarios para entregar, vender un bien o prestar algún servicio de acuerdo con su objeto social, esto es que pueda demostrar que cuenta con los medios necesarios suficientes, directos o indirectos, para llevar a cabo la actividad que el contribuyente ha registrado. Otro elemento de existencia está relacionado con demostrar que se cuenta con el personal calificado para llevar a cabo la actividad que ofrece. Otro más se refiere a la capacidad material y a la infraestructura.

El elemento de existencia referente a disponer del personal adecuado para brindar el servicio o realizar la actividad que se ofrece, está relacionado con la Reforma de Subcontratación que la Secretaría del Trabajo y Previsión Social emitió en abril de 2021 para cumplir con el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo. Este decreto dio origen a la creación del REPSE, Registro de Prestadores de Servicios u Obras, el cual, según la página institucional dice que se creó para “contar con un acervo vigente, estadístico y de control, que permita identificar, registrar, regular y fiscalizar a las personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a través de un Padrón Público de Servicios Especializados u Obras Especializadas”, lo que en términos coloquiales significa que las personas físicas y morales que cuenten con el personal para llevar a cabo la actividad registrada, ya no podrán contratar personal de otra empresa, ajena a la suya, para que haga lo mismo a lo que ellos se dedican. Solamente cuando se requiera de una producción o

servicio que no realiza, será posible contratar a una empresa especializada, la cual deberá estar registrada en el REPSE.

Lo que esta reforma promueve es evitar que se contrate a personas sino al servicio especializado. Si por alguna razón la empresa contratada se dedica o lleva a cabo una actividad similar a la que el contribuyente realiza, la subcontratación ya no es posible y la función requerida quedará a cargo de personal propio. La autoridad fiscal ya puede revisar que el quehacer de cada empresa o entidad, lo que se vende y factura, se lleve a cabo con personal propio. Solo cuando se ofrezca algo que la empresa no realiza, está permitida la contratación de un servicio o de personal especializado para hacerlo y debiendo cumplir con todas las reglas establecidas para su contratación. Todas las personas pueden ver y consultar, a través de la página oficial del REPSE, este padrón público de contratistas de servicios especializados u obras especializadas.

A partir de las reformas de 2014, cada comprobante tiene que estar avalado por quien lo emite. En el momento en que la autoridad detecta que se están generando comprobantes de actos o acciones que no están soportados por activos, personal, infraestructura, capacidad material o que la empresa no esté localizada debidamente, la autoridad presume que el contribuyente está emitiendo facturas de operaciones inexistentes.

El SAT tiene la facultad para solicitar la información que requiera. Manda una invitación muy cordial, amigable donde pide se acredite, con elementos de existencia, cada factura que se generó relacionada con una determinada operación y que se demuestre la materialidad de los actos o acciones amparadas por el comprobante. Esta información se refiera a los documentos que dan soporte a los CFDI, y entre ellos está el cumplimiento de obligaciones fiscales, instrumentos notariales de la empresa, razón social y nombre de sus principales

clientes y proveedores, la balanza y las declaraciones parciales entre otros documentos. Con estas evidencias la autoridad podrá construir un historial y comprobar la actividad del contribuyente, qué produce o vende y si cuenta con los medios para hacerlo.

Estas medidas, destinadas a combatir la comercialización y el tráfico de facturas, también conllevan responsabilidad para quien las emite si es que no tiene la capacidad para demostrar y comprobar los elementos de existencia sobre la operación pactada, que realmente haya existido y fuera real.

Entonces, la factura como tal prácticamente pasa a un segundo término ya que ahora lo más importante es que nosotros, como contadores de personas morales y físicas, tenemos que asegurarnos que las facturas que se emitan cuenten con los elementos de existencia.

Todo lo anterior está consignado en el artículo 69B del Código Fiscal de la Federación, CFF, el cual ha venido a modificar la vida fiscal. Además de establecer la presunción de inexistencia de acciones, es decir, que la autoridad fiscal detecta que un contribuyente emite comprobantes fiscales sin contar con los activos ni los medios para hacerlo, el artículo 69B también señala el procedimiento para notificar al contribuyente esta situación, el plazo que le otorga para presentar documentación probatoria de la existencia de tales operaciones y enuncia los efectos que tendrán la falta de pruebas así como las consecuencias, según sea el caso.

Lo que la autoridad quiere es que se acredite debidamente que tanto lo que se ha facturado como el ingreso obtenido, realmente correspondan a operaciones reales, que existen, que son lícitas, verdaderas y no simuladas. Si esto no sucede, también consignado en el artículo 69B, la autoridad está facultada para enviar al contribuyente a la lista negra, es decir,

publicará en un listado que puede ser consultado en la página de internet del SAT, a los contribuyentes que no cumplan o no hayan acreditado debidamente lo que la autoridad solicita. Este listado aparece como “Listado de contribuyentes. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación” y se actualiza cada tres meses.

Para salir de esta lista, es necesario que el contribuyente acredite, en un plazo de 110 días máximo, los elementos de existencia que corresponden a lo que se facturó en cada uno de los ejercicios señalados, pero esta situación de presunción también ocasiona que todas esas facturas pierdan el beneficio para el que le dio efectos, lo que significa que todas las facturas emitidas quedan sin efectos fiscales, lo que significa que esas facturas ya no son deducibles.

El caso es que el contribuyente le facturó a un cliente, pero como no se acreditaron los elementos de existencia y ya se encuentra registrado en la lista

negra, es el cliente quien además resulta perjudicado porque ya no podrá deducir la factura.

La autoridad fiscal le solicitará al tercero afectado, al cliente, que acredite que recibió el bien que le vendieron o el servicio que contrató. Y justo es aquí donde entra el tema de los elementos de materialidad, que requieren ser claros y estar bien definidos, y vale la pena destacar a quién se le exige comprobar la materialidad: al cliente. Es el cliente que contrató o adquirió el bien o servicio y pretende deducir ese gasto, a quien la autoridad le exige comprobar la materialidad y no a quien le facturó. El contribuyente que expidió la factura acredita que el acto existe porque tiene el ingreso y ese no se cuestiona. El ingreso simplemente se declara y sí existe la posibilidad de acreditar el ingreso de una operación que no contaba con elementos de existencia fiscal. Justamente es este un tema interesante para investigar y desarrollar en una tesis: la existencia fiscal de las operaciones del contribuyente.

Además de publicar en la lista negra al contribuyente que no cumpla o no hayan acreditado debidamente la información solicitada por el SAT, y de acuerdo con el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales “están facultadas para dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital necesario para expedir comprobantes fiscales”, lo que significa que ya no podrá facturar hasta aclarar la situación o cumplir con la información que la autoridad le exige. Prácticamente es una muerte civil mercantil porque ya no se puede operar, así que las empresas registradas en la lista prácticamente están muertas para efectos fiscales mientras no puedan facturar.

Esta es otra de las acciones de la reforma de 2014, y como ya se mencionó, en el artículo 17-H, fracción X del Código Fiscal de la Federación, se enlistan las causas que facultan a las autoridades a cancelar el Certificado de Sello Digital, y una de ellas claramente señala que podrá hacerlo cuando “en el

ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas”; y para recuperar los sellos digitales, el contribuyente afectado tiene que demostrar ante la autoridad, con las pruebas o evidencias necesarias, que la irregularidad detectada no tiene fundamentos. En un plazo de tres días como máximo, el SAT emitirá su resolución.

Insisto en destacar que cuando la autoridad nos pide acreditar y comprobar que recibimos un bien o un servicio con elementos de “materialidad” se trata de un concepto que no existe en la ley fiscal y por eso ha costado mucho trabajo entenderlo.

Parece simple demostrar que se recibió un bien o un servicio, pero no necesariamente lo es, especialmente cuando se trata de demostrar un servicio

recibido porque suelen ser intangibles, lo que se traduce en una situación muy complicada.

Estos son los retos que tenemos como contadores fiscalistas, ya no solo es recibir la factura sino integrar elementos de materialidad por cada operación que se hace con cada proveedor.

Tenemos que encontrar la manera de explicarle al dueño de la empresa que, aunque exista una factura pagada, la deducción no necesariamente procede porque quien nos facturó, no acreditó elementos de existencia. Y es esta presunción la que nos ha llevado a desarrollar principios de materialidad, pero al no estar incorporados a la ley, pueden ser muy subjetivos; sin embargo, hay que hacerlo. Es necesario integrar elementos de materialidad en cada erogación que hace la empresa y para ello hemos tenido que desarrollar nosotros mismos principios de materialidad porque no se dispone de información oficial.

Si bien hemos aprendido muchas cosas en estos años, el tema sigue siendo muy subjetivo lo que conlleva a que el contribuyente acabe sacando las facturas sin deducirlas y pagando el impuesto. Justo son estos pagos los que al fisco le ha permitido incrementar la recaudación.

En mi opinión, esta situación es injusta porque quién debería de pagar es el contribuyente que vendió un bien o proporcionó un servicio amparado con una factura sin elementos de existencia y no la persona que lo contrató, a quien se le dio el beneficio fiscal de la deducción que no podrá ejercer porque el proveedor no tenía elementos de existencia para cumplir con la operación. Es una discusión que no hemos podido resolver porque la autoridad fiscal dice que los dos deben tener consecuencias, a uno le cierra el switch y el otro paga el impuesto.

El tema de materialidad lo hemos tratado de resolver con varios principios, el primero por

supuesto es la diligencia del proveedor o sea el tema de la oferta.

Si la autoridad quiere saber que la operación se llevó a cabo, es necesario poder documentar el proceso previo que nos llevó a la contratación, esto es, tener debidamente integrado un expediente con la propuesta, la cotización, la carta de intención, incluso si es posible fotografías de las reuniones con el proveedor, las llamadas telefónicas y algún otro documento que se pueda generar. Son evidencias que muestran, desde un inicio, cómo nació la operación y armar el expediente debidamente, el entregable, permitirá mostrar que el proveedor con quien se hizo el contacto y se acordó la operación, sí existe.

Estas son acciones que hemos aprendido y adoptado con relación a la parte de la oferta, pero además, hay otros temas y aspectos como la negociación, la transacción, la realización y la supervisión de lo contratado o adquirido, que no dejan de

ser conceptos muy teóricos pero que a través de las contralorías y con el control interno, hemos logrado informar a los clientes y a los contribuyentes que ahora es un requisito documentar todo lo que pasa con nuestros proveedores para que la autoridad no presuma, no considere que estamos aplicando una deducción de una operación que no existe.

Además de todo lo anterior, en 2019 la autoridad fiscal incorporó otra presunción llamada razón de negocio, y con estas dos presunciones, el SAT está facultado para llevar a cabo acciones de control y gestión, así como de comprobación al mismo tiempo. Estamos ante un tema de fiscalización muy puntual. La ley le ha dado mucha fuerza al fisco, y como contadores, es fundamental conocer el artículo 5, referente a la razón de negocio y la cláusula anti elusión, así como el artículo 69B que ya se ha comentado más arriba y que ambos forman parte del Código Fiscal de la Federación. Dominar estos dos artículos nos convierte en los mejores

contadores de este país porque vamos a impulsar a que los contribuyentes hagan operaciones existentes y no simuladas.

Razón de negocio se refiere, según dice la ley, a que cada acto que lleve a cabo la empresa, a que cada transacción, debe tener un propósito económico, es decir, tiene que existir una razón por la cual hacemos esas operaciones.

La ley señala que el beneficio económico esperado por la operación debe ser mayor al beneficio fiscal que se pudiera obtener. Si no se demuestra que el propósito de un negocio fue obtener mayores ingresos, reducir costos, hacer inversiones o posicionarnos en el mercado sino solamente se enfocó en obtener deducciones para reducir el pago de impuestos, entonces nos enfrentaremos a problemas.

Es necesario cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, presente o futuro,

y compararlo contra el beneficio fiscal, y en esta comparación, el beneficio económico tiene que ser mayor.

A manera de ejemplo, la lógica que tiene la autoridad es la siguiente:

- ¿Cuánto le pagaste al proveedor? Un millón de pesos.
- ¿Cuánto te ahorraste? treinta de ISR, diez de PTU y dieciséis por ciento de IVA.
- 56% del millón de pesos que le pagaste al proveedor son 560,000 pesos.
- ¿Por qué te ahorraste 560,000 pesos? Es lógico. Vendí cinco millones de pesos más, optimicé mis costos, aumenté la utilidad de conformidad con el fisco porque hice más dinero.
- De acuerdo, obtuviste más ingreso, los impuestos son más de 560,000 pesos, entonces me debes la diferencia.

La cláusula general anti elusión o anti abuso está prevista en el artículo 5A del Código Fiscal de la Federación y está relacionada con las acciones que conllevan a evitar o incumplir las obligaciones fiscales. Dice el *Diccionario de la Real Academia Española* que elusión es la acción de eludir y lo define como “evitar con astucia una dificultad o una obligación”. Entonces, para la autoridad fiscal, la elusión es un camino por el que se obtiene un beneficio fiscal mayor al beneficio económico, de ahí su interés por determinar cuál fue la razón de negocio que llevó a la contratación de cierto proveedor.

Estas son las dos presunciones más importantes que las reformas fiscales han establecido en estos últimos años y que conllevan a incrementar la recaudación haciendo que los contribuyentes paguen.

Para los contadores fiscalistas, el énfasis y la atención la estamos poniendo en cuidar que el contribuyente identifique y sea más cauteloso con sus

proveedores, que sepa y esté al tanto de las implicaciones de estas reformas y que contrate empresas que tengan y pueden acreditar los elementos de existencia para optimizar el pago de impuestos.

Retos de la fiscalización

Las dos reformas más importantes en materia fiscal que ha tenido nuestro país, como se mencionó, son las de 2014 y 2019. A partir de estas, ha sido necesario trabajar, y continuamos haciéndolo, para tener una propuesta susceptible de aprobación por parte de la autoridad fiscal que nos lleve a contar con una guía de materialidad, un documento unificado que aporte elementos precisos sobre la materialidad por ser un tema complejo al estar supeditado a supuestos de inexistencia fiscal y de materialidad.

Contar con un documento avalado por el SAT será muy útil ya que actualmente la autoridad es quien tiene la facultad de ejercer estas dos principales presunciones, trasladando al contribuyente la responsabilidad de revertirlas, delegando la carga de demostrar que no lo son al contribuyente y sin costo para el fisco.

Propuestas o remedios legislativos que se han desarrollado

Como contadores fiscalistas hemos impulsado propuestas a la autoridad fiscal, entre las que destacan: la incorporación del concepto de materialidad dentro de la ley fiscal y permitir al contribuyente presentar declaraciones complementarias cuando se equivoque o al cometer errores sin dolo.

Actualmente los contribuyentes pueden emitir solamente tres declaraciones complementarias, pero cuando estas benefician al fisco, si es posible presentar las que sean necesarias. Es por esto que lo justo sería permitir presentar las autocorrecciones que se

requieran cuando los contribuyentes cometemos errores normales. Es un tema de presunción de inocencia que permitirá al contribuyente auto corregir un error cuando no haya dolo, perversidad o daño. Estamos insistiendo para incorporar esta facultad de corrección a la ley haciéndole ver a la autoridad fiscal que esta medida permitirá cuidar al contribuyente legítimo para que no se vea dañado o implicado por otro, por un tercero, que se portó mal.

Función del asesor fiscal

Su principal función, desde mi perspectiva, es asegurar que las operaciones del contribuyente sean existentes. Que toda operación con proveedores cumpla con elementos de existencia y de materialidad para que a la autoridad fiscal, a pesar de tener la facultad de presunción, se le pueda demostrar, con todos los elementos, documentos y pruebas presentadas por el contribuyente, que no se está incurriendo en una simulación.

Para efectos fiscales, la ley indica que la simulación puede estar contenida en cualquier acto que haga el contribuyente, lo cual es muy complejo

porque de acuerdo con el artículo 69B del CFF, la autoridad puede querellar, es decir, puede abrir una línea de investigación por defraudación fiscal y la cual no se basa en el artículo 5A porque este establece que el acto sí es real, que sí existió, pero el problema es que la razón de negocio no se justificó.

Es aquí donde la autoridad puede perjudicar al empresario con un tema administrativo a través de una resolución y también por un tema penal de defraudación o una probable simulación fiscal. Por esa razón, nuestro empeño y principal objetivo es cuidar al cliente. Si el empresario o el contribuyente lleva a cabo operaciones reales, entonces hay que soportarlas, evidenciarlas y acreditarlas desde un inicio para evitar que la autoridad presuma lo contrario, y si fuera el caso, la responsabilidad de presentar las pruebas, que está a cargo del contribuyente, sean completas y evitar que pueda salir perjudicado por un tema que no estuvo en sus manos controlar.

Recordemos que los ejercicios fiscales permanecen abiertos durante cinco años por lo que son susceptibles de revisión, así que otra acción importante en la que nos estamos enfocando es auditar a la empresa en términos reales para prevenir posibles presunciones.

Hay que revisar hacia atrás y también estar muy atentos al momento de una nueva contratación de un proveedor para integrar expedientes entregables de materialidad dándole tanto efectos fiscales como contables.

Cómo acreditar la materialidad de las operaciones

Existen elementos probatorios relevantes para acreditar la existencia de sustancia económica, la cual se refiere al reconocimiento contable de las transacciones. Es importante valorar si la sustancia económica se relaciona con la modificación en la posición económica del contribuyente y que guarde relación con la posibilidad de obtener una ganancia, ya que esta condición es propicia para que surjan una serie de conductas observables por parte de la autoridad sobre quien adquiere los bienes o recibe los servicios, como son: diligencia en la contratación, supervisión sobre el puntual cumplimiento de los compromisos pactados y

la obtención de resultados, lo que debe ser acreditado con la existencia del valor económico que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos.

Para decirlo de manera más concreta, la Sala identifica que existen distintas fuentes de evidencia disponibles para las partes, como son la transacción, las opiniones de expertos y las presunciones o aspectos genéricos que se pudieran identificar en cada caso. Sobre estos aspectos, en la sentencia de referencia, la Sala elabora un listado exhaustivo, no limitativo, donde señala elementos que pueden servir para acreditar la existencia de sustancia económica; sin embargo, pueden darse algunos casos en los que sean requeridos otros elementos demostrativos que dan soporte y evidencia a la transacción; estos elementos pueden ser:

- Análisis escritos, la justificación sobre la importancia o pertinencia de adquirir el bien determinado o contratar el servicio.

- Documentos relacionados con la oferta, con el ofrecimiento de los bienes o servicios.
- Documentos y toda la evidencia que acredite las negociaciones previas a la contratación.
- Documentos que acrediten la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes.
- Documentos que acrediten el seguimiento de los compromisos pactados.
- Documentos que acrediten la supervisión de los trabajos.
- Documentos que soporten la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros.
- Entregables propiamente dichos.
- Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y su efectiva realización, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren la forma en la que se hubiere fondeado el pago.

- Opiniones escritas de asesores, relacionadas no solo con la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, sino también con las características del proveedor que pudiera considerarse idóneo para contratar, así como la transacción específicamente pactada con el proveedor de que se trate.
- Correspondencia que acredite todos los aspectos anteriores, no solo entre el proveedor y el cliente, sino también con asesores y otros terceros relacionados con la transacción.
- Documentos que acrediten aspectos relevantes del sector o rama en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la necesidad o pertinencia de la adquisición del bien o la recepción del servicio

A partir de estos elementos, entonces será posible acreditar el proceso de decisión que llevó a la adquisición del bien o a la contratación del servicio, la existencia formal de un acuerdo entre las partes,

los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo así como el propósito para la contratación y las consecuencias o efectos que tuvieron las transacciones respectivas, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, entre otras.

Referencias

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

Código Fiscal de la Federación. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFE.pdf>

Hacienda - SAT. Datos abiertos del SAT. Listado de contribuyentes. (Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación). http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html

Ley del Impuesto Sobre la Renta. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

Ley Federal del Trabajo. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFT.pdf>

Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas, REPSE. <https://repse.stps.gob.mx/>

Semblanza del autor

Carlos Orozco-Felgueres. Licenciado en Contaduría, maestro en impuestos y especialista en materia fiscal.

Cuenta con un posgrado sobre Perfeccionamiento en Fiscalidad Internacional, por la Universidad de Santiago de Compostela, en España y cursó el Programa Global de Alta Dirección en Madrid, también en España. Además, ha tomado varios diplomados como el de Impuestos por el Centro de Estudios Fiscales, CEFA.

Es presidente de Orozco-Felgueres y Asociados S.C. Asesores Fiscales y Patrimoniales, fundada desde 1972 y también preside el Instituto ORFE, Capacitación e Investigación Tributaria, S.C.

Es miembro de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, ANEFAC, y en el Colegio de Contadores Públicos de México, es presidente de la Comisión Empresarial.

Se desempeña como consejero de la Alianza para la Educación Superior, ALPES, y preside la Comisión Fiscal y Financiera de Junior Achievement en México, JA-México.

Destaca su producción editorial, con un importante número de obras autorales sobre fiscalización, impuestos, defensa fiscal, además de colaboraciones en revistas especializadas.

Las reformas fiscales que México necesita

Editado por el Seminario Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización de la Universidad Nacional Autónoma de México. Se terminó en mayo de 2023. La diagramación y formación de páginas así como la corrección de textos la realizó Formas e Imágenes, S.A. de C.V. La edición, integración y corrección de la primera revisión de textos estuvo al cuidado de la maestra Cristina Barajas Rocha, secretaria técnica del Seminario Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización.

Las reformas fiscales tienen el propósito de incrementar la recaudación y hacerla más eficiente para lograr el desarrollo que el país demanda. Las acciones que de ellas se desprenden, así como las adiciones al Código Fiscal de la Federación, impactan en los contribuyentes, lo que nos obliga a su análisis y reflexión. Conceptos como la materialidad fiscal, razón de negocio y sustancia económica de las operaciones requieren del establecimiento de aspectos específicos y homologados para su adopción y cumplimiento.

El maestro Carlos Orozco-Felgueres aporta, en esta ocasión, una visión, basada en su experiencia como experto fiscalista que, contribuye a identificar los retos que las reformas fiscales recientes nos presentan.

Dr. Alfredo Adam Adam
Coordinador del Seminario Universitario
de Gobernabilidad y Fiscalización



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
SEMINARIO UNIVERSITARIO DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN
<http://sug.unam.mx/>