Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Facultad de Contaduría Pública

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

"RETROACTIVIDAD DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES"

Director:
Dr. Néstor Offir Sánchez Y Sánchez

Tesis
Para Obtener el Grado de
Maestro en Contribuciones.

Presenta:

Jazmín Itzmara Vargas Tavera

Puebla, Pue. Noviembre de 2017

BUAP | Facultad de Contaduría Pública

M.A. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director** de la tesis denominada: **"RETROACTIVIDAD DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

JAZMIN ITZMARA VARGAS TAVERA

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA · 1578 ·
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
RECIBIDO
16 MAY 2017
SECRETARÍA DE INV. ESTUDIOS DE POSGRADO

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 10 de mayo de 2017

DR. NÉSTOR OFFIR SÁNCHEZ Y SÁNCHEZ

c.c.p. Alumno (s)

M.A. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Asesora Metodológica** de la tesis denominada: **"RETROACTIVIDAD DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

JAZMIN ITZMARA VARGAS TAVERA

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 31 de mayo de 2017

BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
RECIBIDO
09 JUN 2017
SECRETARÍA DE INV. ESTUDIOS DE POSGRADO
1578

DRA. MARÍA ANTONIETA MONSERRAT VERA MUÑOZ

c.c.p. Alumno (s)

M.A. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Asesor Temático** de la tesis denominada: **"RETROACTIVIDAD DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

JAZMÍN ITZMARA VARGAS TAVERA

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 04 de Julio de 2017

M.D.F. MARÍA DE LOS ÁNGELES MUÑOZ SALAS

BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
RECIBIDO
17 NOV 2017
SECRETARÍA DE INV.
ESTUDIOS DE POSGRADO
1578

c.c.p. Alumno (s)

M.A. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Lector de Tesis** de la tesis denominada: **"RETROACTIVIDAD DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

JAZMIN ITZMARA VARGAS TAVERA

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 05 de junio de 2017

BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
RECIBIDO
09 JUN 2017
SECRETARÍA DE INV. ESTUDIOS DE POSGRADO
1578

M.A. ARTURO SERGIO ARELLANO LOZADA

c.c.p. Alumno (s)

BUAP

Oficio No. FCP-SIEP/047/17
Asunto: Digitalización de Tesis

C. VARGAS TAVERA JAZMIN ITZMARA

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la tesis denominada **"RETROACTIVIDAD DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES"**, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de **MAESTRA EN CONTRIBUCIONES.**

Sin más por el momento, quedo de ustedes.

ATENTAMENTE
"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"
H. Puebla de Z., 17 de noviembre de 2017

M.A. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA · 1578 · FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE POSGRADO

80 AÑOS DE UNIVERSIDAD

c.c.p. SIEP
GMJ

Facultad de Contaduría Pública
Blvd. Capitán Carlos Camacho Espíritu, No. 70 Col. Universidades, Ciudad Universitaria, Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 5552

Índice

Resumen ix
Abstract xi
I. Introducción xiii
II. Problema xvi
II.1 Planteamiento del Problema xvi
II.2 Pregunta de Investigación xviii
II.3 Sistematización de la Pregunta de Investigación xviii
III. Justificación xix
IV. Objetivos de la Investigación xx
a. Objetivo General xx
b. Objetivos Específicos xxi
V. Hipótesis xxi
a. Variables independientes xxi
b. Variables dependientes xxii
VI. Diseño de la Investigación xxii
VII. Alcances y Limitaciones xxiii
CAPÍTULO I. Operaciones Inexistentes, Aspectos Generales 24
1. 1. ¿Quién es un Contribuyente? 25
1. 2. ¿Qué es una Contribución? 27
1. 3. Determinación de las Contribuciones 30
1. 4. Definición de Operaciones Inexistentes 31
1. 5. Definición de Retroactividad 33
1. 6. Panorama de las operaciones inexistentes 35
1. 7. Postura de las Autoridades ante los diferentes principios que contiene el artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación 45
CAPÍTULO II. Retroactividad DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES 51
2. 1. Retroactividad 52

2. 2. Postura del Servicio de Administración Tributaria (SAT)..... 54
2. 3. Postura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) 56
2. 4. Postura de la Suprema Corte de Justicia 58
2. 5. Consecuencias de Simular Actos..... 65
CAPÍTULO III. Metodología e Investigación de Campo 68
3. 1. Investigación Documental 69
3. 2. Investigación de Campo..... 69
3. 3. Población 70
3. 4. Muestra 70
3. 5. Instrumento 71
3. 6. Metodología 73
3. 7. Presentación de Resultados 74
3. 8. Análisis de Resultados 84
3. 9. Estado del Problema (Hipótesis)..... 86
Propuesta 89
Conclusión..... 93
Referencias 96
Anexos 99
Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación 99
Instrumento..... 101
Folleto 105
Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-b del código fiscal de la federación que lo prevé, no contraviene el principio de irretroactividad de la ley..... 106
Retroactividad de la norma jurídica. Hipótesis en que opera (materia fiscal). . 109
Simulación de actos..... 111

RESUMEN

México se ha destacado por ser uno de los países de la OCDE con mayor carga de obligaciones en materia fiscal y de mayor dificultad que el resto de los países pertenecientes a dicho organismo, así mismo no ha cumplido cabalmente con las recomendaciones que ha recibido para erradicar conductas de lavado de dinero y financiamiento del terrorismo.

Derivado de las recomendaciones emitidas por los organismos internacionales, del que México es parte, se han implementado una serie de estrategias que buscan aumentar la recaudación de impuestos, combatir ilegalidad y evitar el financiamiento al terrorismo. Propiciando que en el ejercicio 2014 entrará en vigor una nueva y completa reforma en materia tributaria, incluyendo en lo particular, el artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación a través del cual se incursiona el nuevo concepto jurídico fiscal de operaciones inexistentes, hipótesis normativa que considera una presunción jurídica de estimar como inexistentes o simuladas determinadas operaciones con implicaciones fiscales, esto en virtud del gran impacto económico que se estima ha sufrido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cual asciende a aproximadamente 7,100 millones de pesos como efecto económico que se dejó de percibir por parte del Estado Mexicano. Tal y como se expone en el presente trabajo de investigación, las operaciones inexistentes o simuladas tienen como premisa reducir la base gravable del contribuyente que supuestamente realiza un “gasto”, el cual al encuadrar en los supuestos jurídicos, es considerado deducible, aún y cuando el servicio, proveeduría, suministro, entre otros, en la realidad nunca se materializa o sucede, es en otras palabras, una ficción de los orquestadores que maquinan una serie de escenarios ficticios para “tratar” de justificar la materialidad del acto jurídico.

Uno de los efectos de la adición del artículo 69-B en comento, es su aplicación retroactiva, aun y cuando la misma retroactividad sea en perjuicio del contribuyente y ejercicios anteriores al de la propia inclusión de dicho artículo, justificando el Estado su actuar bajo el argumento, que al dejar sin efectos los comprobantes emitidos se causa un menor daño, y en este mismo sentido, aquellos contribuyentes que maquinan estas burdas estrategias, pueden llegar a formar parte del listado presuntivo y/o definitivo, provocando el impulso de la autoridad para que, en primer término sea cancelada la autorización para continuar emitiendo CFDI's, buscando bloquear dichas operaciones inmediatamente a tales contribuyentes, aspecto normativo que diversos autores y tratadistas coinciden en opinar que violenta de manera franca la garantía de irretroactividad al afectar los derechos adquiridos, ya que antes de su inclusión no era necesario aportar pruebas de la existencia de las operaciones para poder efectuar su deducción.

El presente trabajo de investigación propone analizar la aplicación retroactiva del artículo 69-B por parte del Servicio de Administración Tributaria al emitir cartas invitación a los contribuyentes que tuvieron operaciones con contribuyentes incluidos en el listado definitivo, además de analizar las consecuencias fiscales y legales de reconocer que las operaciones celebradas entre ambas partes fueron actos jurídicos simulados.

Palabras Claves: Operaciones Inexistentes, Retroactividad, Operaciones Simuladas, Dejar sin efectos comprobantes, facturación apócrifas.

ABSTRACT

Mexico is known for being one of the OECD countries with the highest tax obligations as well as being one of them with more complexity in determining tax burdens in order to eradicate behaviors of money laundering and terrorist financing.

Derived from the recommendations issued by international organizations, of which Mexico is part, have implemented a number of strategies that seek to increase tax collection, combat lawlessness and prevent the terrorism financing. So in the year 2014 a new comprehensive tax reform was created, including the article 69-b of the Código Fiscal de la Federación through which it entered the new fiscal legal concept of non-existent operations. This concept considers a legal presumption of non-existent or simulated estimate how certain transactions with tax implications, by virtue of the great economic impact estimated has suffered from the Ministry of Finance and Public Credit, which amounts to approximately 7,100 million pesos as economic effect that was left to perceive on the part of the Mexican State.

As outlined in the present research work, non-existent or simulated operations have as their premise to reduce the taxable base of the taxpayer who allegedly carried out an "expense", which fit into the legal assumptions, is considered to be deductible, even when the service, procurement, supply, among others, in reality never materialize or happens, in other words, a fiction of the orchestrators that devise a series of scenarios to "treat" to justify the materiality of the legal act.

One of the effects of the addition of Article 69-B in commented, it is retroactive application, even when the same retroactivity is to the detriment of the taxpayer and exercises prior to the inclusion of this article, justifying the State acting under the argument, that when you leave without the vouchers issued will cause less damage, and in the same sense, those taxpayers that devise these gross strategies, may form part of the presumptive listing and/or definitive, causing the momentum of the authority for that, in the first term is canceled the authorization to continue emitting CFDI's, seeking to block such operations immediately to taxpayers, normative aspect that various authors and writers agree that violent In a forthright manner the guarantee of non-retroactivity to affect the acquired rights, since prior to their inclusion was not necessary to provide evidence for the existence of the operations to be able to carry out the tax deduction.

This research work proposes to analyze the retroactive application of Article 69-B on the part of the Tax Administration Service to issue letters invitation to taxpayers who had operations with contributors included in the definitive list, in addition to analyze the lawyer and fiscal consequences of recognizing that the operations meetings between the two parties.

Keywords: Non-existent, Retroactivity, Simulated Operations, proofless, apocryphal invoices.

I. INTRODUCCIÓN

Actualmente, en México, la carga de obligaciones de los contribuyentes es muy alta, situación que ha provocado que estos busquen alternativas para reducir las bases fiscales y con ello el pago impuestos, una de estas alternativas es la compraventa de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, situación que motivó a las autoridades fiscales a tomar medidas de apremio más severas para los contribuyentes que recurren a dichas prácticas.

Con la reforma del Código Fiscal de la Federación que sufrió en el año 2014, se realizó la inclusión el artículo 69-B, mismo que define los supuestos que colocan a los contribuyentes en la presuntiva que las operaciones que facturan podrían ser inexistentes, puesto que consideran que la falta de activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta para prestar o producir los bienes o servicios, o bien, que los contribuyentes no se localicen, son indicativo de que simulan operaciones considerado tal hecho como defraudación fiscal.

Sin embargo, muchos contribuyentes desconocen las consecuencias de que se tiene al realizar dichas operaciones, ya que quienes proponen estos esquemas de reducción de impuestos a través de la compra de facturas, no informan sobre las consecuencias fiscales y legales que tienen los contribuyentes que realizan estos actos, pese a que las medias de apremio han aumentado al igual que las facultades de las autoridades para identificar y sancionar estas actividades, no ha tenido el impacto que se esperaba.

Siendo evidente la mala difusión sobre las consecuencias que tienen el efectuar estas prácticas, y el desconocimiento de las facultades que cuenta la autoridad para disminuir dicho esquema de evasión, puesto que si bien se difunden listados de contribuyentes que presuntamente y/o emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes y de quienes logran desvirtuar, no han tenido el efecto que buscaban, ya que en la exposición de motivos para la publicación era el de avisar a quienes compraron facturas a dichos contribuyentes que regularizaran su situación cosa que rara vez sucede.

Derivado de la falta de información sobre las consecuencias se busca que con esta investigación se conozca sobre el alcance que conlleva realizar operaciones con empresas que se encuentren relacionadas en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, ya que muchos de ellos no han dimensionado que la autoridad al requerir que comprueben la materialidad de la totalidad de las operaciones que efectuaron con las empresas del listado definitivo no importando la fecha en que estas hubieran ingresado al mismo dando un efecto retroactivo a la legislación.

La retroactividad se define como la eficacia de la ley cuando afecta a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridos con anterioridad al momento de la iniciación de la vigencia de la misma. De acuerdo con el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. (De Piña & De Piña Vara, 2003)

Esta situación motiva la presente investigación, la cual pretende elaborar un folleto que analice el efecto retroactivo que la autoridad le está dando al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación a través de las cartas invitación enviadas

a los clientes de las empresas que ingresaron al listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, comunicándoles que dejaron sin efectos los comprobantes y por tal motivo se les invita a autocorregirse disminuyendo de sus deducciones autorizadas el monto de estos comprobantes describiendo las posibles consecuencias.

La presente investigación se buscara a través del Capítulo I conocer algunos de los conceptos básicos para el desarrollo de la misma, reconocer quien es considerado un contribuyente, que es una contribución, como se determinan las contribuciones de forma general; así como la definición general de retroactividad, el panorama general de las operaciones inexistentes porque su inclusión y la recepción del concepto por parte de las autoridades.

En el Capítulo II se analizará la definición de retroactividad en materia fiscal y además de cómo han reaccionado las diferentes autoridades en ante las diversas inconformidades y alegatos por parte de los contribuyentes; además se analizara a fondo la tesis emitida por la Suprema Corte con respecto a la retroactividad de las operaciones inexistentes.

En el Capítulo III se desarrollara la parte metodológica y de campo de la presente investigación describiendo como se realizó la investigación documental y de campo, como se definió la población y la muestra, el instrumento utilizado para conocer la opinión de los contribuyentes y de la autoridad así como presentar los resultados obtenidos y su análisis, para conocer el estado del problema y proponer una posible solución a la problemática de esta tesis.

II. PROBLEMA

II.1 Planteamiento del Problema

El uso de comprobantes que amparan operaciones inexistentes es un delito fiscal que tiene un impacto fuerte en la recaudación, ya que si bien, la mayoría de las operaciones simuladas buscan reducir la base para el pago de impuestos, con la compra de facturas que amparan servicios o bienes inexistentes, también es utilizada para ingresar al mercado dinero de procedencia ilícita.

Las medidas que se han implementado para disminuir la evasión fiscal que se da con la emisión y utilización de facturas apócrifas que tienen como finalidad amparar operaciones inexistentes, no ha tenido el impacto esperado para disminuir la comisión de dicho delito. Sin embargo, se ha logrado un avance importante al definir en ley, los dos supuestos más comunes que se dan en la simulación, la inexistencia de capacidad para prestar el servicio, o enajenar los bienes que se facturan, y que los contribuyentes que facturan no se encuentren localizados en el domicilio fiscal que manifestaron ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

Cabe mencionar que si bien la mayoría de los contribuyentes que se colocan en dichos supuestos pueden estar emitiendo facturas que amparan operaciones inexistentes, también existen contribuyentes que aun cuando se colocan en dichos supuestos no expiden comprobantes que amparan operaciones inexistentes. De ahí, que dentro de la redacción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) se otorgue, en teoría, el derecho de audiencia y debido

proceso a favor del contribuyente que emite y del que utiliza el comprobante de las operaciones que se consideran como inexistentes.

Y pese a que, la autoridad tiene definido los supuestos para identificar a los contribuyentes expiden comprobantes que amparan operaciones inexistentes, sigue teniendo un marguen de error, que pueden colocar a contribuyentes que no realizan tales operaciones, en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, produciendo un daño moral y económico a quienes se les incluye prematuramente en dicho listado, sin perder de vista que esta inclusión también trae consigo consecuencias fiscales ya que los clientes de estos contribuyentes deben de rectificar el cálculo de sus impuestos excluyendo los comprobantes que amparan operaciones inexistentes.

Es conocido que la utilización de comprobantes que amparan operaciones inexistentes no es un fenómeno de reciente creación y/o uso, el desconocimiento de las consecuencias fiscales y legales que estas pueden ocasionar a los contribuyentes que realizan dichas operaciones es de gran relevancia para concientizar que las consecuencias pueden ser más gravosas que los supuestos beneficios del uso de los comprobantes que amparan operaciones inexistentes.

Una de las estrategias de la autoridad para aumentar la recaudación, es la enviar carta invitación a los clientes de los contribuyentes que se encuentran en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes solicitando que dejen sin efectos todos los comprobantes fiscales de sus proveedores que ingresaron en lista independiente de la fecha en que estos ingresaron o del ejercicio en revisión que origino su inclusión.

Actualmente, se sabe que la autoridad fiscal tiene mayor vigilancia sobre los contribuyentes, no obstante, se siguen ideando formas de evadir el control y seguir practicando el comercio ilegal de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, dejando claro que es necesario, además de establecer medidas de apremio, concientizar a los contribuyentes sobre las consecuencias fiscales y legales que produce dicha práctica, para disminuirla de forma más sustancial, ya que no solo afecta a la recaudación sino que además causa daños colaterales al contar con menores recursos para destinar al gasto público.

II.2 Pregunta de Investigación

¿Cuál es la consecuencia de la retroactividad para los contribuyentes que utilizan comprobantes que amparan operaciones inexistentes?

II.3 Sistematización de la Pregunta de Investigación

¿Qué es un contribuyente?

¿Qué se entiende por retroactividad?

¿Qué se entiende por consecuencia?

¿Qué son las operaciones inexistentes?

¿Cuál es el procedimiento para considerar que los contribuyentes utilizan comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes?

III. JUSTIFICACIÓN

Con la entrada en vigor del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en 2014, la Autoridad Fiscal busca erradicar la emisión de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, a través de la implementación de medidas de apremio más severas y aumentando sus facultades para detectar y localizar a los contribuyentes que realizan estas operaciones.

Hecho que no fue muy difundido a la población en general por lo que es desconocido por la mayoría de contribuyentes, aunado al que no ha tenido el impacto esperado en la erradicación de las empresas que emiten comprobantes operaciones inexistentes como se tenía previsto en la exposición de motivos que se dio para la adición de dicho artículo en la Reforma que sufrió el Código Fiscal de la Federación en 2014.

La sanción por el uso de los comprobantes que amparan operaciones inexistentes que establece, en primer término el Código Fiscal de la Federación, es el de considerar que las operaciones no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Sin embargo, el dejar sin efectos los comprobantes fiscales que amparan

dichas operaciones, tiene más consecuencias que el simple hecho de disminuir los ingresos obtenidos o el monto de las deducciones fiscales realizadas.

Dejar sin efectos un comprobante, tiene más implicaciones que el solo hecho de perder sus efectos fiscales, además deja abierto que el flujo de dinero que amparaba esa operación no tenga comprobante de su procedencia o de su destino, por lo que es imperativo conocer las consecuencias que tiene que dejar sin efectos dichos comprobantes.

Mediante el análisis de los ordenamientos que regulan y sancionan las operaciones inexistentes que se definen en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se pueden identificar de forma más amplia y clara las consecuencias de dejar sin efectos los comprobantes fiscales, y las consecuencias para los contribuyentes que realizan estas operaciones para que pueda ser difundidas.

Teniendo como finalidad concientizar a los contribuyentes de utilizan comprobantes que amparan operaciones inexistentes, sobre las consecuencias de realizar estas operaciones, en busca de desalentar su práctica, aumentando la recaudación para contar con mayores recursos para destinar al gasto social.

IV. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

a. Objetivo General

Identificar si existe retroactividad al de dejar sin efectos los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes.

b. Objetivos Específicos

Detectar si existe retroactividad

Detectar las consecuencias de la retroactividad

Definir qué contribuyentes emiten estos comprobantes.

Definir las operaciones inexistentes

V. HIPÓTESIS

Si se analiza el efecto retroactivo de las operaciones inexistentes se tendrá una forma de identificar si existe retroactividad cuando se deja sin efectos los comprobantes que amparan operaciones inexistentes y las consecuencias que ello genera a los contribuyentes.

a. Variables independientes

Si se analiza el efecto retroactivo de las operaciones inexistentes.

b. Variables dependientes

Identificar si existe retroactividad cuando se deja sin efectos los comprobantes que amparan operaciones inexistentes y las consecuencias que ello genera a los contribuyentes.

VI. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

MÉTODO

La presente investigación se realizó bajo el método mixto deductivo-inductivo ya que se presentó la explicación del tema de manera general y se aplicó a una muestra para validar la información y llevarla nuevamente a la generalidad lo que permitió cuantificar el efecto de la investigación.

ENFOQUE

El trabajo se realizó haciendo un análisis de la información en forma cualitativa para después cuantitativamente validarlo o verificar la postura de la

investigadora en el tema que se desarrolló apoyándose de una investigación de campo.

TIPO DE INVESTIGACIÓN

Este trabajo se realizó con tipo de investigación descriptiva para construir el marco teórico que sirvió de apoyo al tema permitiendo analizar las fuentes de información secundarias con el objetivo de describir temas y subtemas relacionados con el origen del trabajo haciendo un repaso a fundamentos, leyes, jurisprudencias, teorías, artículos, etc.

VII. ALCANCES Y LIMITACIONES

Está investigación, se llevó a cabo desde el punto de vista del Contador Público con el objeto de definir si existe retroactividad al dejar sin efectos los comprobantes que amparan operaciones inexistentes y sus consecuencias que los contribuyentes Poblanos que realizaron operaciones con contribuyentes incluidos en el listado definitivo del artículo 69-B del Código Fiscal Federal vigente en los ejercicios fiscales 2014-2017.

CAPÍTULO I. OPERACIONES INEXISTENTES, ASPECTOS GENERALES

CAPÍTULO I. OPERACIONES INEXISTENTES, ASPECTOS GENERALES

Este capítulo busca definir los conceptos básicos que ayuden a entender de forma clara que son las operaciones inexistentes, además de hacer una primera definición del principio de irretroactividad de la ley, además de dar un pequeño recorrido al panorama de las operaciones inexistentes.

1. 1. DEFINICIÓN DE CONTRIBUYENTE

Pero para poder identificar las consecuencias que tienen los contribuyentes que dejan si efectos los comprobantes fiscales de los quienes ingresan al listado definitivo de contribuyentes que emiten comprobantes que amparan operaciones inexistentes, hay que partir de lo esencial, por lo que es necesario definir que es un contribuyente, la Real Academia Española (RAE) define como contribuyente a la persona obligada por ley al pago de un impuesto.

La ley suprema del Estado Mexicano establece en el artículo 31 fracción IV la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público de la federación, distrito federal, estados y municipios de manera proporcional y equitativa, que dispongan las leyes; convirtiendo a todos los mexicanos en contribuyentes según la definición de la Real Academia, permitiendo que las leyes definan las condicionantes.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 1° menciona que las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir sin distinguir nacionalidad como lo hace la constitución, adicionando como contribuyentes a los extranjeros, es importante mencionar que no todos los extranjeros son contribuyentes del Estado Mexicano, existen condiciones que se deben de dar para que un extranjero este obligado a contribuir.

Cada ley que obliga al pago de una contribución define quienes son sujetos de las mismas, estableciendo la relación jurídica entre los sujetos pasivo y activo, conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las mismas, además establecer la base, tasa o tarifa y plazos para el cumplimiento de la obligación.

La obligación tributaria en general es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el estado u otra entidad pública, al pago de una suma en dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la Ley (Jarach, 1996).

En México, los contribuyentes tienen como obligación tributaria principalmente:

1. Obligaciones de dar.
2. Obligaciones de hacer
3. Obligaciones de no hacer, y
4. Obligaciones de permitir

Las obligaciones de no hacer, son las conductas que las leyes fiscales enuncian sancionan, en este caso la simulación de operaciones se actualiza como una conducta punitiva denominada defraudación fiscal, tal y como lo dio a conocer el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en el comunicado de prensa del 4 de agosto de 2015.

Sin embargo antes de definir que es una operación inexiste, hay que hacer una breve mención sobre que es una contribución y las principales contribuciones que existen.

1. 2. DEFICION DE CONTRIBUCIÓN

La Real Academia Española (RAE) define las contribuciones como una cuota o cantidad que se paga con un fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la contribución como: I. La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos... (Instituto de Investigaciones Juridicas, 2015)

Según el Diccionario Jurídico sobre Seguridad Social, la palabra contribución tiene su origen etimológico en la expresión latina contributio, onis. Es el sustantivo femenino que quiere decir acción y efecto de contribuir (...) el verbo contribuir, en su acepción más general, significa la acción de concurrir con otros aportando bienes para el logro de un fin determinado; en tanto que, en un sentido

netamente fiscal, implica dar o pagar la cuota que a cada quien le corresponde a fin de sufragar los gastos públicos (...). Esta expresión, además de implicar una acción más democrática y participativa que la imperativa tributo en lo que atañe a la conducta que corresponde individualmente a cada contribuyente, de manera adicional denota que la acción del particular es compartida y concurrente con otros en la realización del fin público al que se destina. (Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1994)

Contribuciones, por tanto, son las prestaciones a cargo del contribuyente por la realización de los supuestos previstos en la ley cuando se:

1. Impongan por el Estado, o
2. Por recibir servicios públicos o usar o aprovechar bienes del dominio público o,
3. Por recibir un beneficio específico diferencial, o
4. Por ser sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social, o
5. Por beneficiarse en forma especial por servicios de seguridad social." (Reyes Altamirano, 1999)

Una vez teniendo un concepto sobre qué se entiende por contribución, es importante conocer su clasificación para lo cual el Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. **Impuestos** son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean

distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

II. **Aportaciones de seguridad social** son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. **Contribuciones de mejoras** son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. **Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Otro aspecto a considerar es el momento en que se causan las contribuciones y la legislación aplicable tanto a su determinación como al procedimiento.

1. 3. DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 6º primer párrafo del Código Fiscal de la Federación menciona que las contribuciones son situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes, significando que hasta que no suceda dicho acontecimiento no hay contribución ni obligaciones a cumplir.

Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Este punto es de suma relevancia en esta investigación ya que las jurisprudencias sobre la retroactividad se basan en gran medida en este párrafo.

La mayor parte de las leyes que imponen cargas contributivas, permiten que la base de las mismas sea un resultado del objeto que está gravado de las operaciones que las mismas permitan disminuirse para formarse una base. Estas disminuciones de la cantidad gravada (deducciones) deben estar amparadas en operaciones que ayudaron o fueron indispensable para obtener los ingresos y que son existentes, sin embargo hasta 2014 la existencia de las operaciones podría ser comprobada únicamente con el comprobante fiscal que emitían los contribuyentes.

Es por esto que resulta necesario conocer desde el punto de vista de la normativa que elementos deben tener las operaciones para no ser consideradas como inexistentes.

1. 4. DEFINICIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES

Una de las reformas fiscales trascendentes para el surgimiento jurídico del concepto de operaciones inexistentes fue la realiza en el ejercicio fiscal 2014, con la inclusión del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación que definió el concepto de operación inexistente.

En dicho artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece que las operaciones amparadas en comprobantes cuyo emisor no cuente con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, serán consideradas presuntivamente como inexistentes.

Esta definición está conformada por varios elementos de los cuales los más relevantes son la capacidad material, misma que puede ser definida como la aptitud para adquirir un derecho, o para ejercerlo y disfrutarlo. (De Piña & De Piña Vara, 2003)

Los activos, el personal y la infraestructura tienen como finalidad dar certeza que las operaciones que son deducidas no son actos jurídicos simulados,

o que las mismas no son operaciones realizadas con la finalidad de disminuir la base gravable.

Sin embargo, la simulación de actos jurídicos no es nueva y ya se encontraba definida de forma general, y se tenía la interpretación del artículo 2180 del Código Civil para el Distrito Federal, el cual dispone que es un acto simulado aquel en el que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. Por su parte, el artículo 2181 del mismo ordenamiento establece que la simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real y, por tanto, para su demostración bastará que se acredite que el acto no ha ocurrido, pues con esto se probará el elemento esencial de la acción de simulación. (Simulación de Actos Jurídicos, 2014)

Situación que se observa en la facturación de operaciones inexistentes realiza ya que consisten en que más de dos empresas constituidas formalmente se ponen de acuerdo para diseñar este esquema de evasión. Consistente en que una empresa emisora de comprobantes fiscales factura una supuesta enajenación de mercancías, bienes o servicios y por otro, una empresa beneficiaria del esquema, supuestamente compra bienes o recibe el servicio, cabe señalar que la factura cumple con todos los requisitos legales. (El Universal, 2014)

Del concepto de operación inexistente tiene varios elementos a definir, sin embargo, el tema a tratar en este trabajo es el de su aplicación retroactiva por lo que resulta de igual relevancia definir el concepto de retroactividad.

1. 5. DEFINICIÓN DE RETROACTIVIDAD

La retroactividad de la ley se define como la eficacia excepcionalmente reconocida a la ley en virtud de la cual puede afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridos o creados con anterioridad (De Piña & De Piña Vara, 2003).

En el derecho romano en la época de Justiniano dentro del Hábeas iuris civilis en la disposición del Novellae se consigna *absurdum esset, id quod recte factum est, ab eo quod nondum erat, postea subverti* que significa: "*sería absurdo que situaciones jurídicas, válidamente creadas, pudiesen ser anuladas por normas que dictasen después*".

En la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, que se dictó en Francia en 1789 se expresa el principio de irretroactividad de la ley en materia penal al señalar: "la ley no debe establecer sino las penas necesarias, y ninguno podrá ser castigado sino en virtud de la ley establecida y promulgada con anterioridad al delito y legalmente aplicada". (Tax Editores, 2004)

En México, el principio de irretroactividad de la ley quedó establecido por primera vez en el artículo 19 del Acta Constitutiva de la Federación, promulgada el 31 de enero de 1824, después la Constitución de 1857 reiteró dicho principio al señalar en su artículo 14 de la CPEUM que en la República Mexicana no sería posible expedir leyes retroactivas.

Actualmente nuestro sistema jurídico contempla el efecto retroactivo que pudiera tener la legislación, y como parte de los derechos fundamentales que otorga el Estado Mexicano protege a las personas de sus efectos, tal como lo menciona el artículo 14 de la Constitución “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna” (CPEUM, 2016).

Para tal motivo era necesario que la retroactividad de la ley fuera definida de forma más clara por lo que la Suprema Corte de Justicia de Nación definió que “una ley es retroactiva cuando vuelve al pasado para cambiar, modificar o suprimir derechos individuales ya adquiridos” (Ejecutoria: 1a/J 10/2001 Contradicción de Tesis 44/2000 PS).

De esta forma tenemos que la retroactividad tiene su origen en dos realidades, que las leyes no son inmovibles es decir que se van adaptando para regular hechos o situaciones tal y como se evoluciona en sociedad, quizás de forma más lenta pero no por ello estática, y también en la realidad de que mucha de la legislación prevé actos o situaciones jurídicas de hechos hipotéticos que busca generar derechos y obligaciones cuando estos lleguen a realizarse.

Cabe señalar que la retroactividad se puede dar cuando una ley tiene efectos retroactivos y otra cuando a una ley se le da una aplicación retroactiva, la diferencia entre ambos radica en que la ley es retroactiva cuando el acto materialmente legislativo desconoce la vigencia y aplicación de un acto materialmente legislativo sobre hechos y actos ya acontecidos en su vigencia. En otras palabras, la disposición de observancia general por voluntad del legislador obra sobre el pasado, desconociendo situaciones jurídicas o derechos adquiridos

bajo el amparo de otra disposición de observancia general, que fue derogada, abrogada o reformada por la nueva norma (Tax Editores, 2004).

Y la aplicación retroactiva de la ley no implica que la disposición de observancia general, por sí misma sea retroactiva (por voluntad del legislador). En este caso, se presenta la aplicación concreta de una disposición jurídica por un órgano del Estado, que a través de un acto materialmente administrativo o jurisdiccional aplica dicha norma sobre situaciones jurídicas o de hecho que acontecieron antes de entrar en vigor. (Tax Editores, 2004)

El motivo de la presente investigación es descubrir si el proceso que realiza la autoridad de dejar sin efectos los comprobantes que amparan operaciones inexistentes viola el principio de la irretroactividad de la ley al hacer mencionar “no producen ni produjeron efecto fiscal alguno”, para lo cual es necesario conocer el panorama de en qué se desarrolló la legislación y el contexto mundial en que se encuentran las operaciones inexistentes.

1. 6. PANORAMA DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES

El 04 de agosto de 2015, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), a través de su comunicado de prensa 000/2015 denominado Venta de facturas electrónicas es ilegal: el SAT hace alusión a que las facturas que amparan facturas para comprobar gastos sin haberlos realizados efectivamente son operaciones inexistentes mismas que son calificadas de delito grave tipificado como defraudación fiscal.

Con la apertura comercial que tiene México, y su inclusión en diferentes asociaciones mundiales, ha traído consigo además de los beneficios ciertos condicionantes y lineamientos tanto para ingresar a las asociaciones como para permanecer en ellas, muchas de las recomendaciones que las diferentes organizaciones han sugerido se han transformado en leyes que regulan con más firmeza las operaciones entre los contribuyentes.

El 2 de febrero de 2016, el periódico el economista publicó el artículo “Los contribuyentes mexicanos pagarán más impuestos” en el cual da a conocer una encuesta global sobre las tasas fiscales realizada por el despacho KPMG Internacional, quien mediante un estudio afirmo que los gobiernos a nivel mundial buscan ampliar su sistema fiscal con el objetivo de disminuir la deuda y destinar mayores recursos a la previsión social.

Dicho estudio (que se realizó en 145 países) arrojó que, si bien las tasas fiscales en general no están cambiando con mucha rapidez, los gobiernos se están inclinando por ampliar la base fiscal al incrementar los rangos en alimentos, servicios y actividades con las que puedan recaudar más ingresos, al mismo tiempo, añadió, se están retirando los incentivos fiscales que se introdujeron durante la recesión para dar apoyo a las industrias y fomentar que los consumidores gastarán.

“La mayoría de los países están trabajando activamente para ampliar sus bases fiscales, reduciendo las deducciones y subsidios, y trayendo nuevos flujos de ingresos en el sistema tributario”, explicó César Catalán, Socio Líder de Impuestos Indirectos de KPMG en México.

El estudio de la firma detalló que nuestro país, al igual que otras economías, no ha presentado cambios significativos su sistema fiscal. Lo que lleva a cuestionar a través de qué tipo de política fiscal el gobierno mexicano pretende incorporarse a esta tendencia mundial.

Está claro que perteneciendo a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), México debe de ajustar sus políticas para que coincidan con las tenencias que tienen los demás miembros. Esto en concordancia con los múltiples acuerdos que tiene firmados con otros países y que buscan adoptar un nuevo estándar global único para el intercambio de información de cuentas financieras.

Situación que se ve reflejada en el periódico El Universal donde se publicó un artículo dando a conocer que México está preparado para que a partir de 2017 empiece a compartir información con 42 países, para hacer un frente común contra contribuyentes que le dan la vuelta a las leyes tributarias, de acuerdo con el reporte del Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales

En dicho reporte se incluyen los avances que se han registrado en los países que se comprometieron a aplicar el proyecto para evitar la erosión de la base gravable y traslado de beneficios cuyo propósito es evitar la evasión de impuestos (Flores, México, listo para combatir evasión fiscal con el mundo, 2016).

El encargado principal de estudiar la situación de la evasión fiscal, defraudación y elusión fiscal el Servicio de Administración Tributaria quien, trabajando en coordinación con diversas universidades del país, desde el 2003 han estado elaborando una serie de estudios sobre el sistema tributario en México y varios de ellos abordaron de manera específica el tema de la evasión fiscal.

El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), desde 2014 ha exigido a México mayores resultados en el combate al lavado de dinero, aunque la Unidad de Inteligencia Financiera del SAT ha aumentado las investigaciones y las cantidades de dinero incautadas en caso de lavado de dinero (Flores, 2014), dentro de las 40 recomendaciones de la GAFI ha identificado que los recursos provenientes de delitos fiscales se han convertido en una fuente significativa del lavado de dinero. Al respecto, cabe destacar que los países tendrán libertad para determinar cuáles son los delitos fiscales que habrán de incorporarse como delitos predicados al delito de lavado de dinero dentro de su jurisdicción (Nuevas Recomendaciones GAFI).

Si bien el GAFI, no puede sancionar a los países que no cumplan con las recomendaciones que emite si puede implementar medidas como obligar al país a entregar en las reuniones plenarias un informe sobre el progreso realizado, emitir una carta o visitar al país en una misión de alto nivel, puede emitir una declaración pidiendo a las instituciones financieras que presten especial atención a las relaciones y transacciones comerciales con personas, compañías e instituciones financieras domiciliadas en el país incumplido y hasta suspender la membresía del país en cuestión.

Es cierto que las recomendaciones del GAFI son primordialmente sobre el combate al lavado de dinero, también incursiona en el ámbito fiscal al encontrar relación entre el lavado de dinero y la defraudación fiscal, al incluir a los delitos fiscales como un punto de partida para la detección de las operaciones con financiamiento de recursos de procedencia ilícita.

Diversas organizaciones mundiales han hecho la observación sobre que el sistema tributario mexicano, que debido a la complejidad del mismo provocan que los contribuyentes busquen esquemas de evasión fiscal.

Estudios que mostraron que en México cumplir con las disposiciones tributarias, adecuada y oportunamente, requiere instrumentar una contabilidad especial para efectos fiscales, con adición a la financiera; controlar sus ingresos con base a flujo de efectivo para calcular el Impuesto al Valor Agregado y con base a devengado para el Impuesto Sobre la Renta; cumplir con requisitos adicionales para hacer efectivas las deducciones; presentar numerosas declaraciones provisionales, anuales e informativas; así como integrar una estructura informática mínima para emitir la facturación electrónica y, en su caso, retener y enterar impuestos de terceros, amén de dictaminar, cuando proceda, sus estados financieros para efectos fiscales por contador público registrado. Por si fuera poco, la norma tributaria presenta diversas complejidades en su interpretación, provocando divergencias de criterios entre los causantes y sus asesores fiscales, por una parte, y las autoridades fiscales federales, por la otra, así como por los diversos tribunales federales con competencia en la materia (Bernal, Padilla, & Pérez, 2011).

Situación que concuerda con los análisis de los despacho International *Finance Corporation* y *PriceWaterHouse Coopers* International, cuyos datos basados en los resultados obtenidos del reporte de *Doing Business* 2011 del Banco Mundial, sobre el estudio de los sistemas fiscales de 183 países entre 2004 a 2010, demuestran que es posible identificar el impacto que ocasiona el costo de los impuestos y las cargas para cumplir con esas obligaciones (Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, 2014).

De esta publicación se desprende que México tiene una compleja carga administrativa por el lugar en que se ubica en el comparativo con las otras economías, obteniendo el lugar 107 en facilidad de pago de impuestos, el lugar 155 en tiempo para cumplir con el pago, lugar 138 en la tasa de impuestos y séptimo en números de impuestos a pagar (Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, 2014).

Esta carga coloca a la economía mexicana como una de las que menor recaudación tiene a nivel mundial y también como la que mayor desigualdad, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyentes (PRODECON) en su publicación Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México, menciona de forma clara que la falta de una visión a largo plazo en materia fiscal, la inequidad y el abuso de las facultades de fiscalización alientan a conductas de defraudación fiscal por parte de los contribuyentes.

También la OCDE (2012) en su análisis sobre los principales desafios de México para tener un desarrollo incluyente, menciona en sus recomendaciones clave el aumentar la base del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR), fortalecer la administración tributaria y aumentar la

cooperación internacional en materia fiscal, asi como simplicar el proceso de tributación.

Hechos y situaciones que impulsaron las reformas fiscales en México, entre ellos la lucha contra la defraudación fiscal, aunque las autoridades fiscales mexicanas tienen conocimiento sobre lo talentosos que pueden los contribuyentes a la hora de buscar formas de disminuir los impuestos, ya que desde tiempos antiguos existen registros de la evasión fiscal en el país tal como se puede observar en el libro *Crónica Gráfica de los Impuestos en México* (Gómez, 2003)**.**

A pesar de que existen varios trabajos donde se trata sobre la elusión, evasión y defraudación fiscal pocos de ellos se enfocan en las consecuencias que tienen los contribuyentes que realizan estas prácticas limitándose a mencionar las sanciones más comunes sin ahondar realmente en las consecuencias legales y fiscales que pueden llegar a tener.

Situación que se nota cuando en el 2015, un año después de la inclusión del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la revista CNN expansión publicó un artículo donde hace referencia en un párrafo de cinco renglones sobre las sanciones que tiene un contribuyente que realiza la venta de facturas que amparan operaciones simuladas, el resto del artículo se enfoca en la descripción de la problemática y de los actores y del esquema (Álvarez, 2015). Dejando en claro que las consecuencias de realizar estas operaciones no son dimensionadas de forma adecuada.

Si bien actualmente las penas no son tan severas como en el siglo XIX donde se llegó a establecer la pena de muerte a los infractores, si han aumentado las medidas de apremio y las sanciones, mismas que en la mayoría de los artículos de periódico y en las noticias no son mencionadas con la relevancia que tienen, hacen referencias a las sanciones fiscales, pero no profundizan en las consecuencias.

El tema de defraudación fiscal a través de diferentes esquemas, tiene varios objetivos además de aumentar la recaudación, como es el combate al comercio informal, al lavado de dinero, y a la disminución de operaciones con efectivo. Es importante mencionar que el combate al lavado de dinero es lucha a nivel mundial, el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) lo define como el procedimiento de las ganancias derivadas de la actividad criminal para disfrazar su procedencia ilícita, permitiendo a los criminales gozar de ellas sin arriesgar su fuente.

México al pertenecer a dicho organismo recibió un paquete de observaciones en 2010, motivando la creación y aprobación de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, misma que entro en vigor el 17 de julio de 2013. Dicha ley faculta a las autoridades para prevenir y detectar actos u operaciones de procedencia ilícita, tomando como base actividades vulnerables y el uso de efectivo.

Es muy importante destacar que la evasión fiscal a través de transacciones en efectivo es materia de estudio para el SAT, en 2007 la Universidad Guadalajara realizo un estudio para el SAT, en el cual se realiza una estimación de la evasión por medio del análisis de la relación entre los medios de pago y el volumen de las

transacciones, la estimación de los saldos de efectivo no explicados y la evasión que surge de las transacciones en efectivo (Arroyo Alejandre & et al, 2007).

Explicando el crecimiento en las transacciones, los precios y la velocidad del dinero, en conjunto con cálculos adicionales, arroja una estimación aproximada del monto de evasión fiscal. Evasión que sirve tanto para blanquear capitales como para hacer uso de dinero que procede de actividades ilícitas.

Otro efecto de la falta de recaudación provocada por la evasión y defraudación fiscal es el efecto negativo a la sociedad en general, situación que se detalla en diversos estudios. Ruiz Figueroa (2005) mencionó que la falta de ingresos provenientes de la recaudacion provocan que se recura a fuentes de financiamiento no sostenibles como son el endeudamiento interno y externo, dependencia del petroleo y rezago en materia de inversión pública.

En macroeconomía, la combinación de falta de recaudación con fuentes de financiamiento no sostenibles son síntomas de un país con finanzas débiles que, en caso de verse involucrado en una crisis, no tendrá la capacidad de aminorar el impacto a su economía y a sus habitantes.

Forbes México, muestra que el problema de la evasión y/o defraudación fiscal tiene dos caras de la moneda, habla del papel que desempeña el SAT como responsable de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto, teniendo la administración general de recaudación. Y por otro los contribuyentes quienes buscan cuidar sus intereses disminuyendo los impuestos que tienen

obligación de pagar a través de prácticas poco éticas, justificándose en que el cabal cumplimiento de todas las imposiciones es altamente costoso y muchas veces no se cuenta con la capacidad para cumplirlas (Rizo Rivas, 2013).

Las operaciones simuladas consisten en que más de dos empresas constituidas formalmente se ponen de acuerdo para diseñar este esquema de evasión. Consistente en que una empresa emisora de comprobantes fiscales factura una supuesta enajenación de mercancías, bienes o servicios y por otro, una empresa beneficiaria del esquema, supuestamente compra bienes o recibe el servicio, cabe señalar que la factura cumple con todos los requisitos legales. (El Universal, 2014)

Estas empresas engañan a los contribuyentes ofreciéndoles facturas supuestamente legales que comprueben gastos sin haberlos realizado efectivamente, es decir, simulan realizar operaciones y esta es una actividad sancionada por Ley. (Servicio de Administración Tributaria, 2015)

El engaño consiste en omitir informar a los contribuyentes que adquieren o que prestan sus nombres a las empresas que simulan operaciones las consecuencias que tienen al realizar este tipo de operaciones.

Por lo que las autoridades han incluido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, las condiciones más comunes que identifican a los contribuyentes que realizan estas operaciones tales como la falta de activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar o enajenar los bienes, o su no localización.

La simulación de operaciones y presentar declaraciones utilizando deducciones amparadas en facturas apócrifas es un delito de categoría grave porque utiliza información y documentos falsos, por ello se recomienda a los contribuyentes llevar el registro de sus operaciones en forma legal y no emplear ninguno de estos esquemas de defraudación fiscal (Servicio de Administración Tributaria, 2015).

Pero no solo es recomendable saber cómo evitar situaciones que pudieran considerarse como delitos, además es preciso conocer la postura de las autoridades ante los principios de derecho que encierra la aplicación de una normatividad.

1. 7. POSTURA DE LAS AUTORIDADES ANTE LOS DIFERENTES PRINCIPIOS QUE CONTIENE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La PRODECON a través el análisis sistémico 04/2015 con requerimiento de informe de fecha 27 de febrero de 2015, emitido por el Mtro. José Luis Figueroa Jácome, reconoce que la existencia de una laguna legislativa, por lo que propone que el SAT debe establecer un mecanismo idóneo para darle la misma publicidad en su página electrónica a los datos de los contribuyentes que sí lograron desvirtuar las irregularidades que se les imputaron al amparo del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Vulneración a los derechos fundamentales de los contribuyentes que desvirtúan la presunción del 69-B, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que no se la debida publicidad a su desincorporación del listado, que plantea el informe, parte del daño moral que los contribuyentes que se colocan dentro del listado de contribuyentes que presuntamente emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, sufren, aun y cuando logran desvirtuar la presuntiva, debido a que esto solo los descarta de ser incluidos en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, sin que se difunda su salida del listado.

Dado que la finalidad tal y como lo ha sostenido la Segunda Sala de la SCJN en la jurisprudencia por contradicción 77/2014, *"la finalidad del referido procedimiento se hace consistir, por un lado, en sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y por otro, evitar un daño a la colectividad garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir de efectos fiscales dichos comprobantes"*, la realidad demuestra, según la percepción de los contribuyentes, que aun y cuando los fines son informativos, pueden producir efectos negativos.

Cabe mencionar que si bien se publica un listado de contribuyentes que presuntamente emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, el proceso para determinar que los contribuyentes se colocan en el

supuesto del artículo 69-B, incluye una revisión del status que guarda el contribuyente, dentro del proceso para determinar si se encuentra en dicho supuesto, lo que incluye localizar al contribuyente para comprobar la materialidad de las operaciones, dar a conocer los hechos u omisiones que llevan a la autoridad a considerar que el contribuyente se encuentra dentro del supuesto.

Pero debido a que los contribuyentes tienen descuidos como la actualización del domicilio fiscal, se dificulta el localizarlos, lo que los coloca en directamente en dicho listado. Además, que, en muchas ocasiones, no se atienden las observaciones y omisiones detectadas y que se les da a conocer durante su revisión, se les colocan en el listado de contribuyentes que presuntamente emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes hasta que desvirtúan dicha presunción.

El estudio sobre la materialidad de las operaciones que se realiza a los contribuyentes incluye detalles de sobre cada paso del proceso necesario para realizar las operaciones, lo que en cierto modo traslada la carga fiscal de asegurar que en todo el proceso se tenga pruebas documentales comprobatorias que amparen las operaciones.

Dicho control que pretenden que tengan los contribuyentes sobre sus proveedores y clientes representa de cierto modo una carga administrativa que se refleja en costo para las empresas, ya que si bien la investigación sobre los clientes puede no implicar el uso de tiempo que pudo ser destinado a operaciones más productivas, sino que además requiere que el contribuyente que pretende adquirir un servicio o bien tiene que vigilar que todo el proceso desde la

adquisición o producción del bien o servicio hasta que le es entregado o recibido este soportado con comprobantes y sea plenamente justificado.

Lo que desde mi punto de vista también vulnera la privacidad de las empresas pues propone que den a conocer su proceso de logística que muchas veces representa su ventaja en el mercado, con la “amenaza” de que no ser revelado y soportado documentalmente su proceso, se consideren inexistentes las operaciones que deriven de este.

La vulneración que describe el informe solo incluye la falta de divulgación de la salida del listado de contribuyentes que presuntamente emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, partiendo que la incorporación les causa un daño económico al dañar la reputación de la empresa, lo que causa la pérdida de clientes y de clientes potenciales, dañando los ingresos presentes y futuros.

Adicionado, al hecho que no solo se pierden ingresos, además se pierde la oportunidad de acceder o de calificar para créditos que pudieran ayudar al crecimiento de la empresa; derivado de la degradación de la reputación de la empresa (infamia)

Todo partiendo que la inclusión al listado de contribuyentes que presuntamente emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, y que al ingresar es publicada a través de la página del SAT, del diario oficial de la federación y buzón tributario, mismo que es difundido ampliamente para advertir a los contribuyentes que el realizar operaciones con los

contribuyentes señalados en la misma pudieran considerarse como inexistentes de no ser que desvirtúen la presuntiva.

Hecho que sin lugar a duda vulnera los derechos del contribuyente ya que si bien por algún supuesto el contribuyente cae en la presuntiva de simulación de operaciones, al desvirtuar la presuntiva debería tener el mismo proceso que trate de restaurar la reputación del contribuyente, devolviendo la confianza al resto de los contribuyentes para que realicen operaciones con ellos, sin que teman que las operaciones puedan ser consideradas como inexistentes con el daño que esto causa, ya que si bien el artículo 69-b del código se incorporó al mismo en 2014, los efectos que le da la autoridad es de forma retroactiva, para todas las operaciones, lo que violenta abiertamente los derechos del contribuyente

Asimismo podemos rescatar que las operaciones inexistentes son aquellas que son señaladas como tales, es decir que ya no son consideradas como presuntivas. Este punto, manifiesta el principio de presunción de inocencia, es por esto que la existencia de un listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, es considerado como una violación al principio de presunción de inocencia, sin embargo el Pleno y la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, definió que el principio de presunción de inocencia está reservado a las materias en las que pudiera derivar una pena o una sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado; de ahí que no es aplicable a los procedimientos fiscalizadores (Presunción de Inocencia en Materia Administrativa, 2015).

La importancia de señalar la postura que ha tomado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto a los principios que se observan en el artículo 69-B

del Código Fiscal de la Federación, es la de establecer precedentes en la postura que toma en materia fiscal.

Sin embargo el tema esta investigación es conocer si existe retroactividad en el procedimiento que realiza la autoridad al dejar sin efectos fiscales los comprobantes emitidos por las empresas que se colocan el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes. Motivo por el cual el siguiente capítulo busca plasmar si se violenta el principio de irretroactividad de la ley.

CAPÍTULO II.

RETROACTIVIDAD DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES

CAPÍTULO II. RETROACTIVIDAD DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES

Este capítulo pretende plasmar la retroactividad de la ley en el procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y de conocer la postura tanto de las autoridades como la de los contribuyentes con respecto al efecto retroactivo que se está dando; así como las consecuencias fiscales y legales

2. 1. RETROACTIVIDAD

Como se definió anteriormente en esta investigación, la retroactividad de la ley se define como la eficacia excepcionalmente reconocida a la ley en virtud de la cual puede afectar a hechos o situaciones jurídicas ocurridos o creados con anterioridad (De Piña & De Piña Vara, 2003).

De igual forma se conoció que el principio de irretroactividad de la ley está consagrado en la Constitución, salvo que esta aplicación retroactiva beneficie a las personas.

En materia fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce la retroactividad de las leyes en materia procesal de conformidad con los párrafos primero y segundo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación el cual establece que las normas procedimentales se aplican desde su entrada en vigor sin importar cuándo se generaron las obligaciones fiscales, su determinación o liquidación; sin embargo, lo correspondiente a la determinación de los impuestos

deben aplicarse las leyes que estuvieron vigentes al momento de su causación (Retroactividad de las Leyes, 2002).

De esta forma tenemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce que procedimentalmente existe la retroactividad en materia fiscal, en dicha tesis queda claro que la retroactividad de la ley busca que la actuación de la autoridad este dentro de la normativa del momento en que empieza a ejercer facultades; volviendo necesario definir que el procedimiento es el conjunto de formalidades o tramites a que está sujeta la realización de los actos jurídico (De Piña & De Piña Vara, 2003)

La retroactividad fiscal en materia fiscal con respecto a las sanciones es reconocida en el Código Fiscal de la Federación, al señalar en el artículo 70 lo siguiente: Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición, conservando el derecho constitucional a que ninguna ley puede aplicarse retroactivamente en perjuicio de las personas, como sería el imponer una sanción mayor a la existente cuando se realizó el hecho o situación que dio origen a la dicha multa.

No obstante, deja claro en cuanto a la determinación del monto de las contribuciones derivadas de las obligaciones a que fue sujeto el contribuyente, son aplicables las leyes vigentes durante el ejercicio en que se determinaron con independencia del momento en que se ejerzan las facultades de comprobación de

la autoridad, en concordancia con el derecho humano de irretroactividad en perjuicio de las personas.

2. 2. POSTURA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria instaló desde abril de 2013 la Mesa de Combate a la Ilegalidad, con la participación por el sector público de la Procuraduría General de la República, la Secretaría de Economía, la Procuraduría Federal del Consumidor, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios y la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP; y por el sector privado la Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos, la Confederación Cámaras Nacionales de Comercio, Servicios y Turismo y la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2017)

Como resultado de ello, se han implementado una serie de medidas para incentivar condiciones de mayor competitividad en estos sectores sensibles, logrando un mayor control en la ejecución de medidas para combatir prácticas de fraude comercial, y aplicando una decidida estrategia legal para hacer valer los medios de defensa que prevén las leyes. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2017)

Con los resultados obtenidos en el ejercicio 2016 publicados en el Informe 2016 de la Mesa de Combate el Servicio de Administración Tributaria defiende que

con la publicación de contribuyentes que presuntamente o que realizaron operaciones inexistentes, y con la petición a contribuyentes que dedujeron los comprobantes de que regularizaran resultando en una recaudación superior a los 7,100 millones de pesos.

Además a través de los criterios vinculanticos, que no son obligatorios para los contribuyentes, sin embargo, constituyen un importante elemento mediante el cual, las autoridades fiscales dan a conocer prácticas que han detectado en los contribuyentes y que por supuesto, no son de su agrado, ya que uno de los objetivos del mismo es minimizar el impacto tributario. Por ello, en algunos casos, al realizar el análisis de la operación, no se encuentra una “razón de negocios”, lo que quiere decir que no tiene una explicación dentro del ámbito del negocio o no tiene una lógica su realización, por lo que no responde a cuestionamientos fuera de la reducción de la carga tributaria. El exceso se manifiesta precisamente en la denominada “sustancia económica”, que tendría que dar existencia a la operación de donde se puede concluir que un comprobante y su pago no acreditan por sí mismos que un servicio fue efectivamente prestado. (Hernández Rodríguez & Galindo Cosme, 2017)

Por tanto, podemos afirmar que la postura del Servicio de Administración Tributaria, es firme en ejercer su facultad al declarando que “los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno”, y emitiendo las cartas invitación a los contribuyentes que realizaron operaciones con los incluidos en el listado definitivo, en las pide que comprueben la materialidad de las operaciones realizadas entre ellos y/o autocorrigiendo la determinación de los impuestos donde se hayan dado efectos a dichos comprobantes.

Lo criticable de ejercer esta facultad es que no se cuenta con reglamentación para que la autoridad califique de forma confiable que operaciones son reales y que operaciones son inexistentes, al carecer de reglamentación y lineamientos la documentación que suelen pedir los encargados de realizar el seguimiento de estas cartas invitación, se basa para los contribuyentes que los rige el código de comercio solicitan la correspondencia en base a que están obligados a conservarla de conformidad con el artículo 16, sin embargo este mismo código en el capítulo correspondiente es muy vago en cuanto a la descripción de los documentos que forman parte de esta.

Este argumento es hasta cierto punto valido para los contribuyentes cuya actividad se encuentra regula por el código de comercio, pero como los servicios es un poco más complicado, ya que no es posible establecer parámetros estándar que ayuden a discernir si el servicio fue realmente prestado o si el monto de la contraprestación es el correcto.

2. 3. POSTURA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (PRODECON)

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a través de los criterios sustantivos ha fijado en muchas ocasiones su conformidad con las diversas tesis publicadas por la suprema corte, tal y como lo demuestra en criterio 4/2014/CTN/CS.SPDC que dice "*la publicación que realice la autoridad fiscal, con fundamento en el nuevo texto del artículo 69-B del CFF que entró en vigor el 1° de enero de 2014, del listado de contribuyentes respecto de los que la propia autoridad presuma que emitieron comprobantes fiscales que simulan operaciones*

inexistentes, celebradas incluso antes de la fecha mencionada, no viola, según lo aprecia la Procuraduría, el principio de no retroactividad de las leyes referido, toda vez que ese precepto legal, al establecer un procedimiento que ha de llevar a cabo la autoridad fiscal cuando se den los supuestos del primer párrafo del mismo, tiene el carácter de una norma adjetiva que puede aplicarse a situaciones jurídicas o hechos acontecidos con anterioridad a su entrada en vigor".

Sin embargo no todo es pesimismo con sus criterios ya que algunos no concuerdan con la postura de la Suprema Corte, o con el actuar del Servicio de Administración Tributaria, en el criterio 17/2016/CTN/CS-SPDC (Aprobado en la 8va. Sesión Ordinaria 07/10/2016) se pronunció en contra con de dejar sin efectos el certificado en facultades de comprobación, basados en el hecho de que el contribuyente al que se le atribuye haber deducido operaciones como simuladas, se ubicó en el supuesto del último párrafo del artículo 69-b del código fiscal de la federación. En esa tesitura, si una empresa a la que se le atribuye haber deducido operaciones declaradas como simuladas está siendo sujeta a facultades de comprobación, no es procedente que la autoridad cancele el CSD del contribuyente sujeto a revisión bajo el argumento de que éste utilizó los citados comprobantes, ya que dicha medida se encuentra dirigida al emisor de éstos y no así a su receptor.

Sin embargo en cuanto a la postura de la Suprema corte de violentar un principio del derecho siempre que se persiga un bien mayor, a lo cual la Procuraduría a través del criterio sustantivo 6/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014) apoya el criterio de la publicación de contribuyentes con fundamento en el artículo 69-b del código fiscal de la federación, por presunción de operaciones inexistentes, no viola los principios de presunción de inocencia y de buena fe, y tampoco atenta contra la honra y el nombre de los

contribuyentes. Con el argumento de que el artículo 16, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, regula el derecho fundamental a la protección de los datos personales en favor de los gobernados, con los supuestos de excepción, que las leyes establezcan, entre otros casos, por atender a disposiciones de orden público como es la recaudación.

Sin embargo, queda un rayo de esperanza debido a que en la última publicación de los criterios sustantivos no se pronuncia ni a favor ni en contra al respecto de la retroactividad al dejar sin efectos los comprobantes, o solicitara a los terceros que los utilizaron para deducirlos o acreditarlos, pruebas de la materialidad de las operaciones celebradas con anterioridad a la entrada en vigor de la norma.

2. 4. POSTURA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

Desde la inclusión del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, la postura del Suprema Corte de Justicia ha definido una postura de apoyo a las estrategias para ampliar la recaudación de impuestos, en beneficio de un bien mayor.

Tal como se vio en la tesis “suspensión en el juicio de amparo es improcedente concederla respecto de los efectos y consecuencias de la aplicación del artículo 69-b del código fiscal de la federación” donde no conceden el amparo argumentando que el acto regulado es de realización incierta, y no permitiría la aportación de pruebas en contrario. Pero esta no es la única tesis que ha emitido para apoyar la aplicación de dicho artículo, incluso si esto vulnera principios básicos del derecho.

Una muestra de lo anterior se da cuando publico la tesis que sustenta que el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones del artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación que lo prevé, no contraviene el derecho de audiencia, argumentando que el procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones por lo que no viola el derecho de audiencia.

De igual forma, la tesis que sustenta que el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones del artículo 69-b del código fiscal de la federación, no contraviene el principio de presunción de inocencia, argumentando que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tienen un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente la presunción a la que ha arribado la autoridad. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los elementos probatorios para desvirtuar, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que

prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes.

Pero esta postura no es solo con la aplicación del 69-B del Código Fiscal de la Federación si no también con las diversas disposiciones fiscales, sin embargo el enfoque de esta investigación es la retroactividad de las leyes por lo que la postura de la Suprema Corte de Justicia reconoce la retroactividad de las leyes en materia fiscal en el procedimiento de la autoridad y en el proceso, sin embargo en la determinación de los impuestos determino que no debe hacerse una aplicación retroactiva.

Con respecto a la retroactividad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación la Suprema Corte emitió una tesis que argumenta que el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, en el citado artículo, no contraviene el principio de irretroactividad de la ley, el cual cita:

> *El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o*

recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sobre esta tesis y la decisión de la corte de no considerar como efecto retroactivo el dejar sin efectos los comprobantes que no logren acreditar la materialidad de las operaciones, incluso las efectuadas antes del ejercicio 2014. Por lo que analizaremos esta tesis.

A. Análisis de la Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.) denominada: Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-b del código fiscal de la federación que lo prevé, no contraviene el principio de irretroactividad de la ley.

La Suprema Corte afirma en esta tesis que "*… el efecto del artículo es identificar a los contribuyentes que emiten comprobantes que amparan operaciones inexistentes…"*, sin embargo, la carga de las pruebas recaen en quien utilizo el comprobante, la autoridad asume que la acción del contribuyente al deducir un comprobante emitido por alguno de los contribuyentes del listado fue de mala fe en contraposición a lo establecido en la Ley de Federal de los Derechos del Contribuyente que señala que toda acción del contribuyente debe considerarse que fue efectuada de buena fe.

Otro punto de esta tesis es que cita "*…no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica..." "…*que las operaciones contenidas en esos comprobantes…" "…no cuentan con aquel soporte…"*,* sin embargo ninguna ley hasta el 2014 requería que las operaciones contasen con soporte de su existencia, además al no existir norma jurídica que obligara a documentar la materialidad los contribuyentes o conservar dicha documentación, recuperar las pruebas de su existencia es casi imposible.

De igual forma al hacer referencia "*...no cuentan con aquel soporte...*" abre la puerta a la incertidumbre de qué tipo de documentación es soporte de la materialidad de las operaciones, puesto que no existe norma que defina documentación es la apropiada para que la autoridad defina si la operación es o no inexistente.

En el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 33 señala "*Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán sujetas a lo siguiente: I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán: … d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige*" situación que no se cumple puesto que a la hora de formular el requerimiento de información de la materialidad de las operaciones no lista de forma precisa la documentación que requiere tal como se muestra la figura 2.4.A.1, que muestra un fragmento de una solitud de información.

6.- Estados de Cuenta Bancarios, Fichas de Depósito o Transferencias Bancarias, en donde se reflejen las operaciones realizadas.----------
7.-Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT).----------
8.- Aviso de Inscripción al Registro Federal de contribuyentes y sus modificaciones si las hubiere.----------
9.- Documentación que compruebe la materialidad del servicio.----------
La información y documentación será recibida y examinada en el lugar en que se desarrolla la visita.----------

Figura 2.4.A.1 Fuente: http://fiscalizados.blogspot.mx

Mientras que como se observa en el punto 6 de pide expresamente los Estados de Cuenta Bancarios, en el punto 9 solo se hace referencia a documentación de forma general sin especificar qué tipo de documento en concreto sirve de prueba, dejando a criterio de la autoridad definir si la documentación que se entrega tiene valor probatorio.

Asimismo dicha tesis señala "…no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto

aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación…" los requisitos de los citados artículos en ningún punto o en su redacción establece que los actos amparados por los comprobantes fiscales tiene que ser reales, o que para la expedición de un comprobante se conserve documentación que ampare la materialidad de la operación. Por lo que deja en estado de indefensión a los contribuyentes que obraron de buena fe, pero que sin embargo por la falta de control interno, no conservaron la documentación. Además sigue teniendo el fallo de la incertidumbre sobre la documentación que es la requerida.

Además plasma que "…En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió…" estableciendo la obligación de soportar las operaciones de los comprobantes, pero no indica el medio adecuado para soportar las mismas, y sobre todo, no prevé que dicha obligación no existía antes de la entrada en vigor del citado artículo 69-B.

Sin embargo al mencionar "…no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada…" es correcto sin embargo, aunque no se modifique una situación si se está creando una obligación que no existía.

Y finalmente al establecer que "…a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el

artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos…" es totalmente certero pero no por ello define la incertidumbre que genera al desconocer que criterio asumirá la Suprema Corte con respecto de crear una obligación (soportar las existencia de las operaciones) y aplicarse a operaciones realizadas con anterioridad.

2. 5. CONSECUENCIAS DE SIMULAR ACTOS

Como el propio artículo 69-B de CFF señala "*Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación 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, mismas que deberán presentar en términos de este Código*." Esto como una consecuencia inmediata de la inclusión del tercero al listado definitivo, sin embargo existen consecuencias más graves.

Una consecuencias de mayor gravedad, es la contenido en la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación, el cual impone una sanción de tres a seis años de prisión al que expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Además el artículo 109 en la fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Circunstancia que se acredita cuando se da efectos a un comprobante que amparan operaciones inexistentes, ya que al disminuir la base de los impuestos lo que provoca que el fisco recaude una menor cantidad.

Aun cuando el razonamiento anterior pudiera ser sujeto de varias interpretaciones del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación señala que se comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; situación que se evidencia al existir una complicidad entre el emisor y el receptor de los comprobantes al conocer que las operaciones que amparan son inexistentes, buscando disminuir la base gravable.

La falsedad en declaraciones es otra consecuencia de admitir que los comprobantes utilizados amparan operaciones inexistentes, todas estas infracciones y delitos son consecuencias de utilizar comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes incluidos en el listado definitivo, llegando a la conclusión de que los riesgos por no contar con documentación que llegue a acreditar que los operaciones fueron reales en el supuesto de que algún tercero con el que se haya celebrado operaciones fuese incluido en el listado definitivo, no solo es la perdida de los efectos fiscales que se les hubiera dado a dichos comprobantes.

Este capítulo nos ayudó a conocer el tema de la retroactividad y las consecuencias que se tienen al dejar sin efectos los comprobantes, sin embargo, conocer la opinión de los contribuyentes y de los funcionarios que trabajan en el Servicio de Administración Tributaria, acción que se realizará en el siguiente capítulo se desarrollara la parte metodológica de la investigación de igual forma se desarrollara la investigación de campo, así como la definición de la población y la muestra a quien se le aplicara el instrumento que servirá para conocer la opinión de los contribuyentes y de la autoridad sobre el tema, para presentar los resultados obtenidos y el análisis que nos indicaran el estado del problema que nos ayudara a proponer una posible solución a la problemática de esta tesis.

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO.

En el presente capítulo se hace mención del procedimiento que se llevó a cabo para realizar la presente investigación, tanto documental como de campo, en donde se describe a detalle el proceso mediante el cual se realizó, los instrumentos utilizados y los resultados obtenidos de su aplicación a la muestra de la población a que estaba dirigido, así como la propuesta para resolver dicha problemática.

3. 1. INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL

La investigación documental que sirvió de base para la elaboración de la parte teórica del presente trabajo, se realizó a través de la búsqueda de jurisprudencias, sentencias, libros y material de ayuda al contribuyente que pone a disposición el Servicio de Administración Tributaria, así como diferente bibliografía jurídica que hace énfasis en los conceptos jurídicos aplicables, a través de medios electrónicos y físicos; la información recolectada a través de estos medios fue recolectada con el fin de hacer una lectura de la misma para ser seleccionada por el nivel de apego y apoyo al tema desarrollado en el presente trabajo.

3. 2. INVESTIGACIÓN DE CAMPO

Para la presente investigación pretende abarcar el punto de vista de los contribuyentes y de la autoridad sobre el tema de la retroactividad, motivo por el

cual, la investigación de campo va dirigida a dos segmentos, el primero de ellos son los contribuyentes que han recibido carta invitación para autocorregirse cuando sus proveedores ingresan en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, y el segundo segmento con el personal de la Administración Desconcentrada de Auditoria Fiscal de Puebla “1”.

3. 3. POBLACIÓN

La población a la cual se le aplicara el cuestionario, está dividida en dos segmentos, el primero de ellos son los clientes de los 34 contribuyentes que se encuentran incluidos en el listado definitivo de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes pertenecientes a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Puebla “1”.

Ahora bien, el segundo segmento está conformado por 156[1] personas adscritas en la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Puebla “1”, de las cuales solo 16 corresponden a personal que realiza los trámites para la emisión y atención de cartas invitación a contribuyentes cuyos proveedores se encuentran en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes.

3. 4. MUESTRA

[1] Cifra informada a través del portal de transparencia consultada el 20 de abril de 2017

De la población antes señalada, se tomó una muestra cualitativa por conveniencia considerando a Hernández & et (1991), lo que significa que la seccion de la poblacion que servira de muestra sera compuesta por un número de casos que se pueden manejar de manera realista, considerando una muestra a que se tuviera acceso, por lo delicado del tema a tratar donde se tiene admite la posible interaccion con conductas ilegales, obteniendo respuestas de cinco contribuyentes a quienes se les envio cartas invitacion para dejar sin efectos las facturas de los proveedores que ingresaron al listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes.

En cuanto al segmento que contiene al personal de la Administración Desconcentada de Auditoría Fiscal de Puebla “1”, se aplico el cuestionario a ocho funcionarios, ya que por la falta de interacción continua con ellos fue dificil conseguir más respuestas.

3. 5. INSTRUMENTO

El instrumento de investigación aplicado en esta investigación, que consta de 10 reactivos, fue validado a través de su escrutinio con un panel de expertos compuesto por seis abogados y ocho contadores pertenecientes al circuló de trabajo de la autora de esta investigación, mismos que por tener un grado académico de licenciatura y de estudios de posgrado, en adición al encontrarse laborando en el ámbito empresarial, buscando soluciones a los problemas ocasionados con la aplicación de normas que transgreden los derechos de los contribuyentes se encuentran en posición de dar su aprobación, para que dicho instrumento fuera aplicado.

Su aplicación a las empresas que recibieron una carta invitación para dejar sin efectos las facturas de los terceros con que llevaron a cabo operaciones y que ingresaron al listado definitivo, busca conocer el nivel de comprensión sobre las consecuencias que tiene realizar operaciones con las empresas de este listado, así como las de dejar sin efectos los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes.

Este mismo cuestionario con algunas modificaciones fue aplicado al personal de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Puebla “1” aunque la manera de aplicación fue distinta, y se amplió conforme a su aplicación con la finalidad de conocer que aspectos son considerados relevantes a la hora de realizar dichas invitaciones y de su postura como autoridad ante este tipo de conducta de los contribuyentes.

La aplicación de un mismo instrumento adaptado a los dos segmentos de población tiene como finalidad conocer ambos criterios desde el punto de vista del contribuyente y desde el punto de vista de la autoridad, a fin de conocer de forma más cercana si se es consciente de las consecuencias que tiene dejar sin efectos los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes.

La finalidad del instrumento aplicado a los empleados del Servicio de Administración Tributaria, es conocer si son conscientes de las implicaciones que tiene el dejar sin efectos los comprobantes, si están conformes con las estrategias que deben de seguir y si en el ejercicio de sus actividades han notado el cambio en el control interno de las empresas para adaptarse a la nueva obligación de la comprobar la materialidad de las operaciones que celebran, si conocen que tipo

de documentos pueden solicitar sin vulnerar los derechos y la intimidad de los contribuyentes.

Mientras que la finalidad del instrumento aplicado en los clientes de los contribuyentes incluidos en el listado definitivo es conocer el grado de entendimiento de las consecuencias de celebrar este tipo de operaciones y del costo administrativo de la recolección de documentación adicional que sustente la materialidad de las operaciones celebradas con terceros por la posible contingencia de su futura inclusión en el listado definitivo.

3. 6. METODOLOGÍA

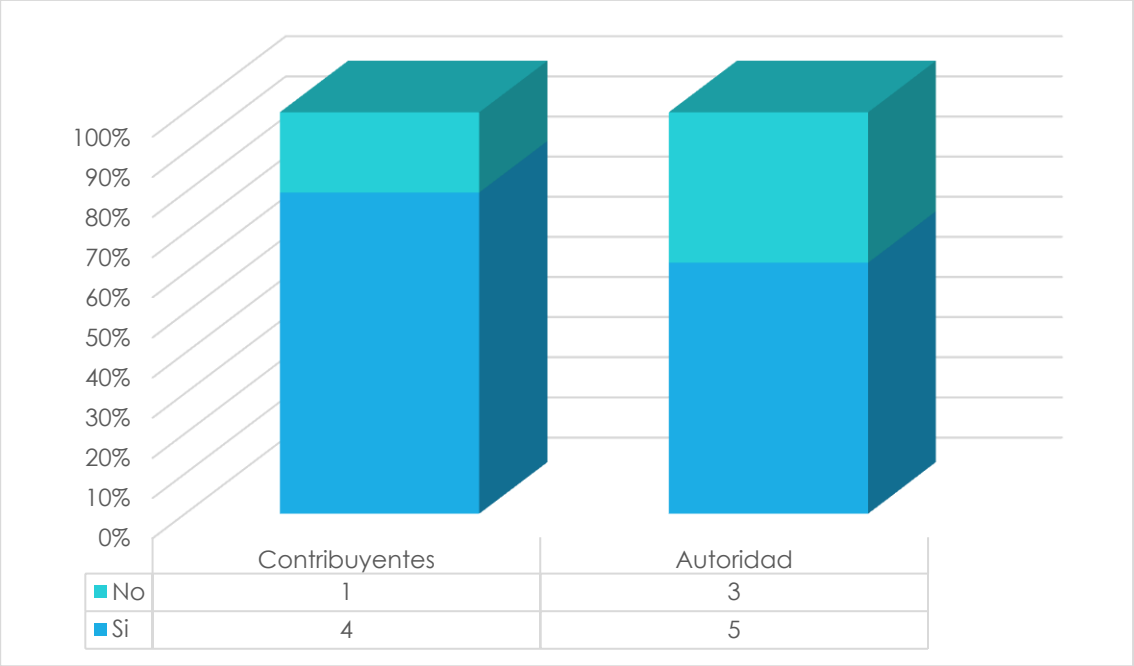
El trabajo inicia con la decisión del tema que se va a realizar, procediendo a delimitar el mismo, tomando disposiciones vigentes para el ejercicio 2016 y 2017, se procedió a buscar información documental para construir la parte teórico del tema, después se diseñó un cuestionario en borrador el cual fue piloteado por expertos en la materia hasta llegar al instrumento definitivo, luego se determinó una población y una muestra para poder aplicar dicho instrumento.

En el mes de marzo del dos mil diez y siete, se realizó el diseño del instrumento dando como resultado el instrumento a aplicar, mismo que fue puesto a escrutinio para que pudiera ser validado, mismo que fue capturado y enviado a través de correo electrónico, concluyendo dicho proceso el mes de abril; con las respuestas de los participantes, se realizaron las siguientes graficas que muestran los resultados, mismos que fueron analizados para comprender el estado en que se encuentra el problema objeto de esta investigación.

3. 7. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

Gráfica 3.1 Principio de Irretroactividad

¿Conoce el principio de irretroactividad de la ley?



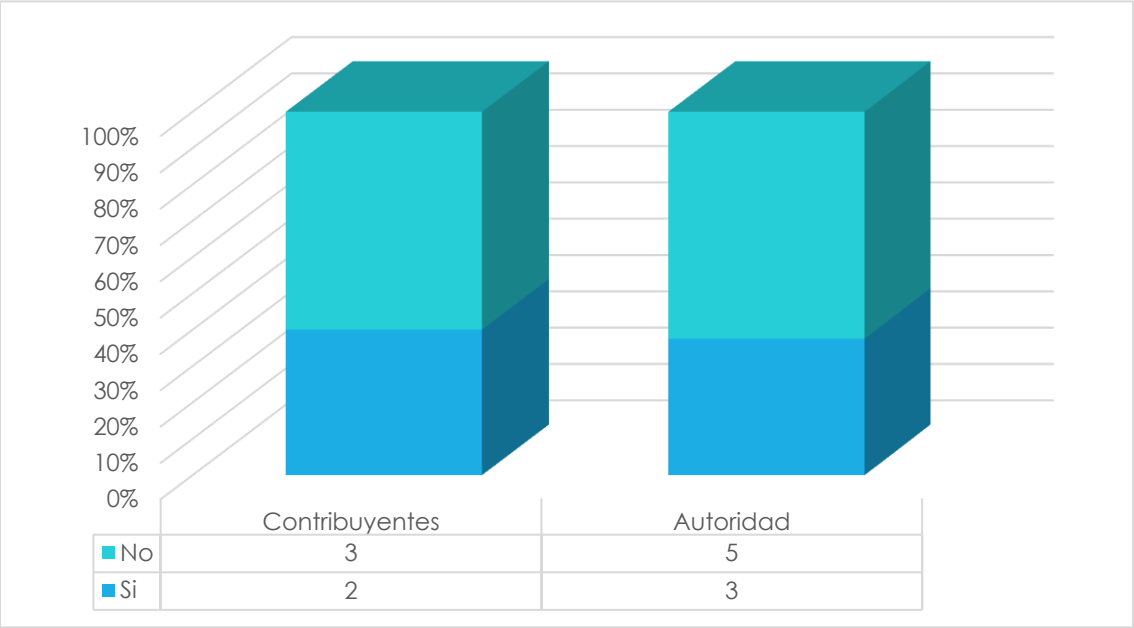
Gráfica 3.1. Principio de irretroactividad

Fuente: Elaboración propia

Esta primera pregunta tenía como finalidad saber el nivel de conocimiento de los contribuyentes y del personal del Servicio de Administración Tributaria de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Puebla “1” que atienden las cartas invitación, sobre el principio de retroactividad, observando que son los contribuyentes quienes tienen mayor conocimiento sobre el principio de irretroactividad, lo que resulta comprensible ya que el personal del Servicio de Administración de Tributaria suelen tener poca capacitación, además de tener personal recién ingresado atendiendo estas cartas invitación

Gráfica 3.2 Contribuyentes Incluidos

¿Conoce si sus proveedores están incluidos en el listado definitivo?



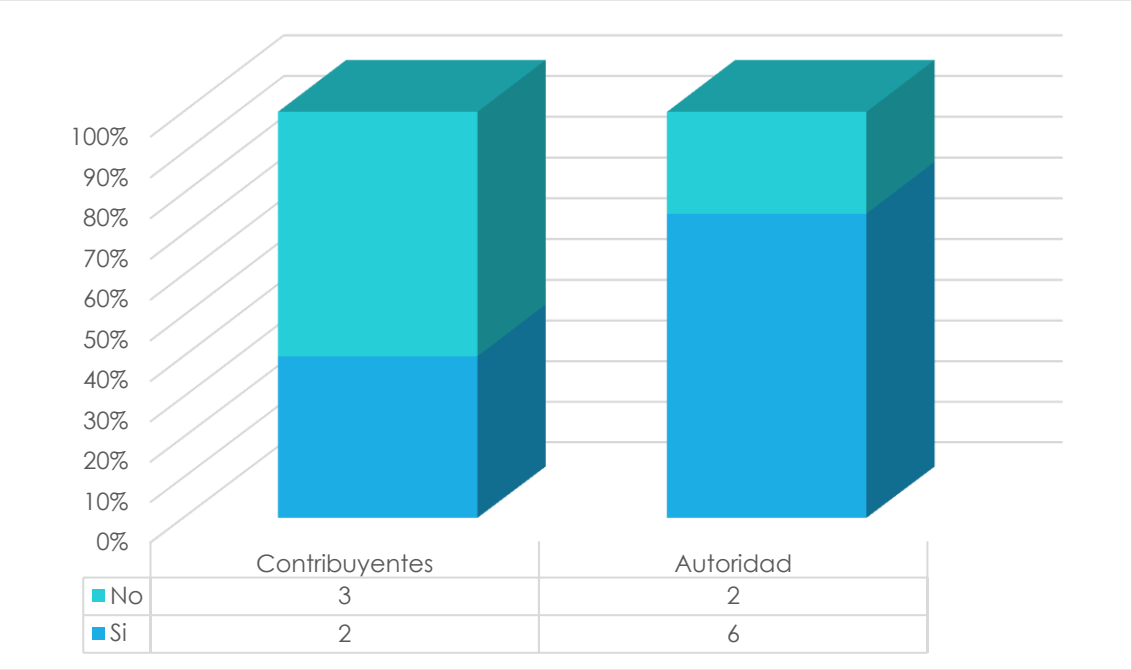
Gráfica 3.2. Contribuyentes Incluidos

Fuente: Elaboración propia

La segunda pregunta del cuestionario nos sirvió para averiguar si los contribuyentes estaban al pendiente de la inclusión de sus proveedores o prestadores de servicios al listado definitivo de contribuyentes que emiten facturas que amparan operaciones inexistentes, y si los empleados del Servicio de Administración Tributaria dentro de los procedimientos aplicados a los contribuyentes que tiene asignados en carta invitación o cualquier otro procedimiento la revisión de la inclusión de sus prestadores o prestadores de servicios, observando que la mayoría de los contribuyentes y empleados del Servicio de Administración Tributaria no revisan si los contribuyentes con quien realizaron operaciones fueron incluidos o no en el listado definitivo.

Gráfica 3.3 Dejar sin efectos los comprobantes

Sabía que debe dejar sin efectos todos los comprobantes de los contribuyentes incluidos en el listado definitivo.



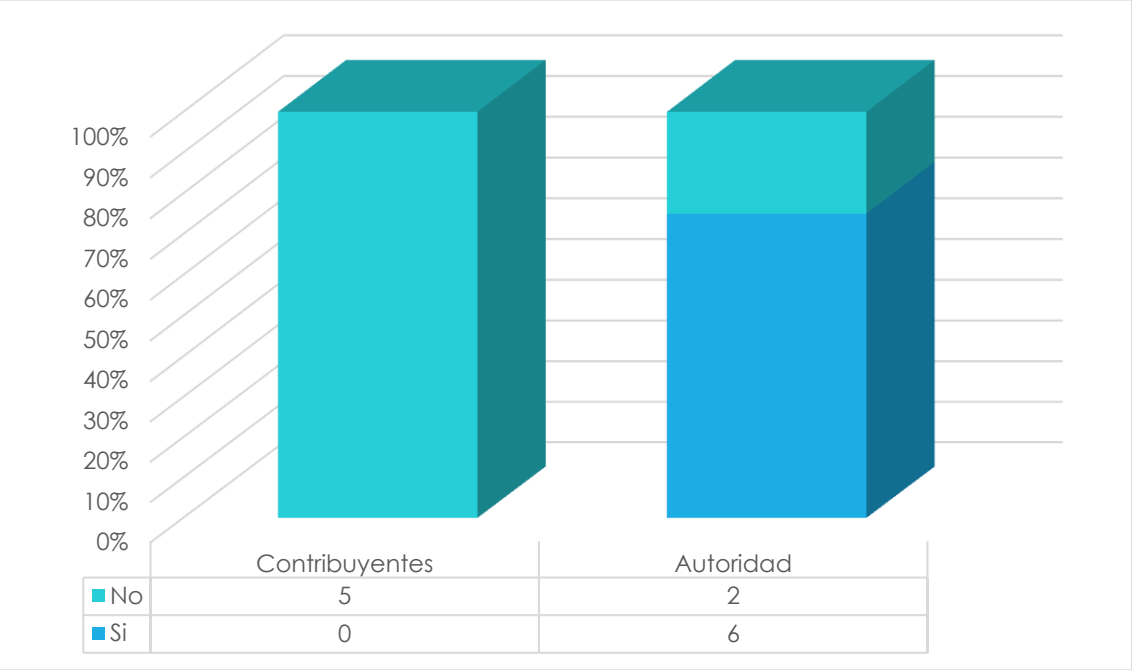
Gráfica 3.3. Dejar sin efectos los comprobantes

Fuente: Elaboración propia

Esta pregunta, pretendía conocer si los contribuyentes tienen el cuidado de revisar si los terceros con que hubieran efectuado operaciones ingresaban en el listado definitivo, sabían que debían dejar sin efectos los comprobantes, mostrando que los contribuyentes que monitorean los ingresos al listado definitivo de contribuyentes con que hubieran tenido operaciones son los mismo que conocen de forma clara sus implicaciones.

Gráfica 3.4 Conformidad con la normativa

Considera correcto que dejar sin efectos comprobantes emitidos con anterioridad al ejercicio 2014, aun y cuando no existía esa normativa.



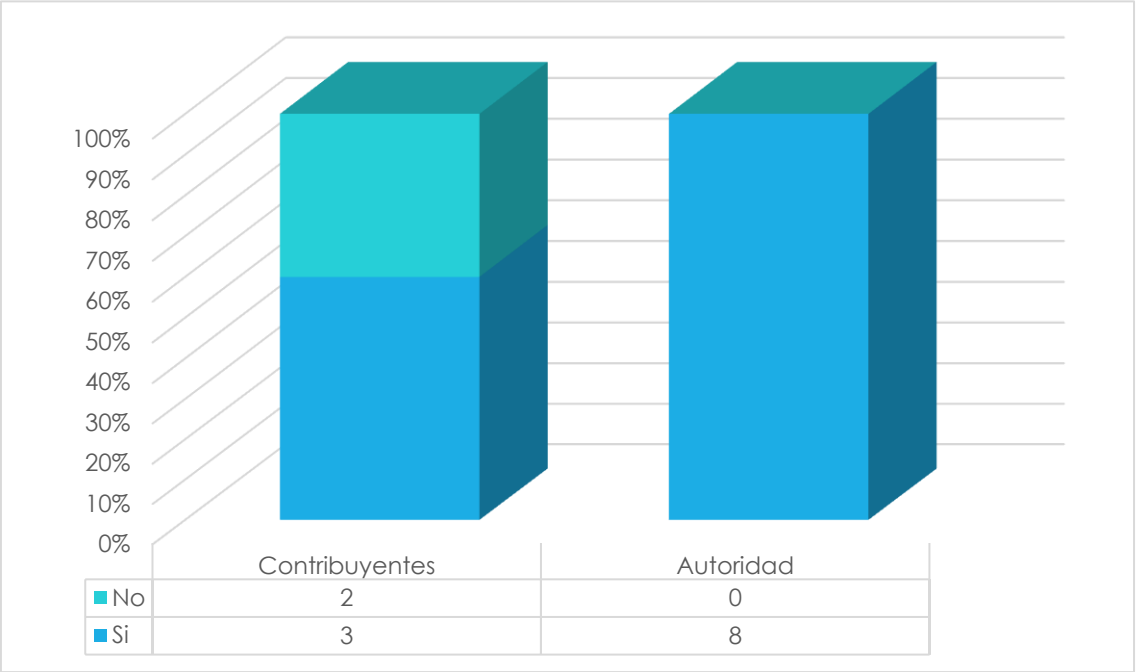
Gráfica 3.4. Conformidad para dejar sin efectos los comprobantes

Fuente: Elaboración propia

De igual forma era necesario conocer si están a disgusto con esta norma, a lo que los contribuyentes no está conformes pero la autoridad en su mayoría lo está, ya que a pesar de lo dispuesto en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que en su artículo 21 otorga el derecho de que en toda actuación de los contribuyentes se presumen que son realizadas de buena fe.

Gráfica 3.5 Consecuencias de Simular Actos

Conoce las consecuencias de simular operaciones.



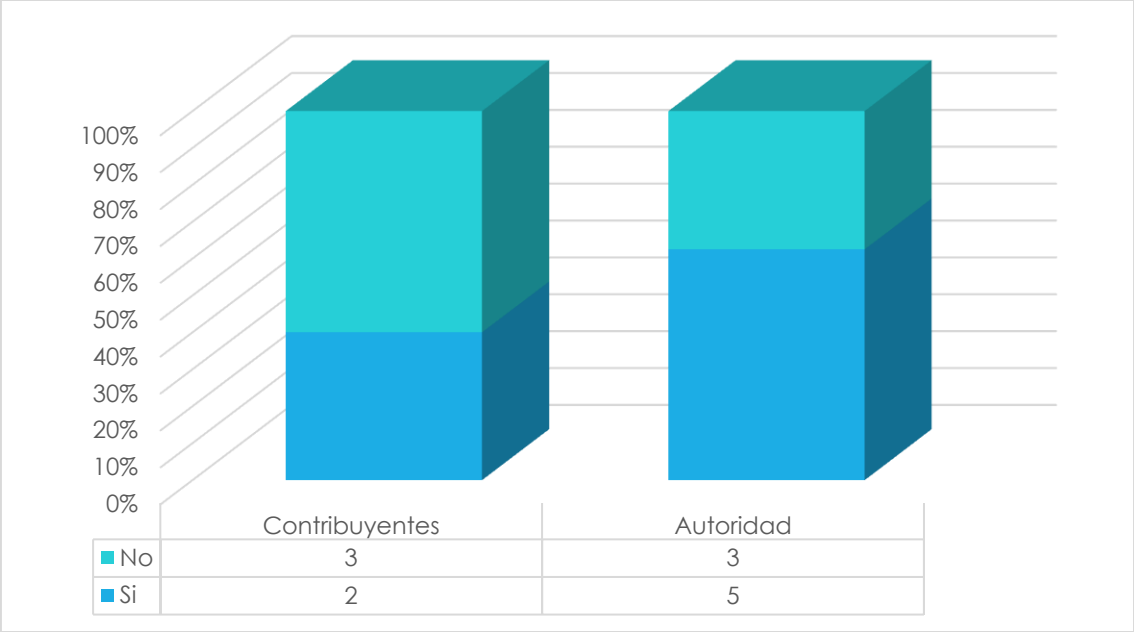
Gráfica 3.5. Consecuencias de simular actos

Fuente: Elaboración propia

En la pregunta cinco se indagó sobre el nivel de conocimiento de las consecuencias inmediatas de realizar operaciones inexistentes, a lo cual la mayoría afirmo conocer las consecuencias inmediatas, además la autoridad conoce de forma amplia las consecuencias inmediatas; mientras que la siguiente pregunta buscaba conocer si sabían que podían tener más implicaciones a largo plazo, a lo que los contribuyentes no tienen claro que podrían tener más repercusiones.

Gráfica 3.6 Implicaciones de Simular Actos

Esta consiente que las implicaciones a largo plazo de simular actos.



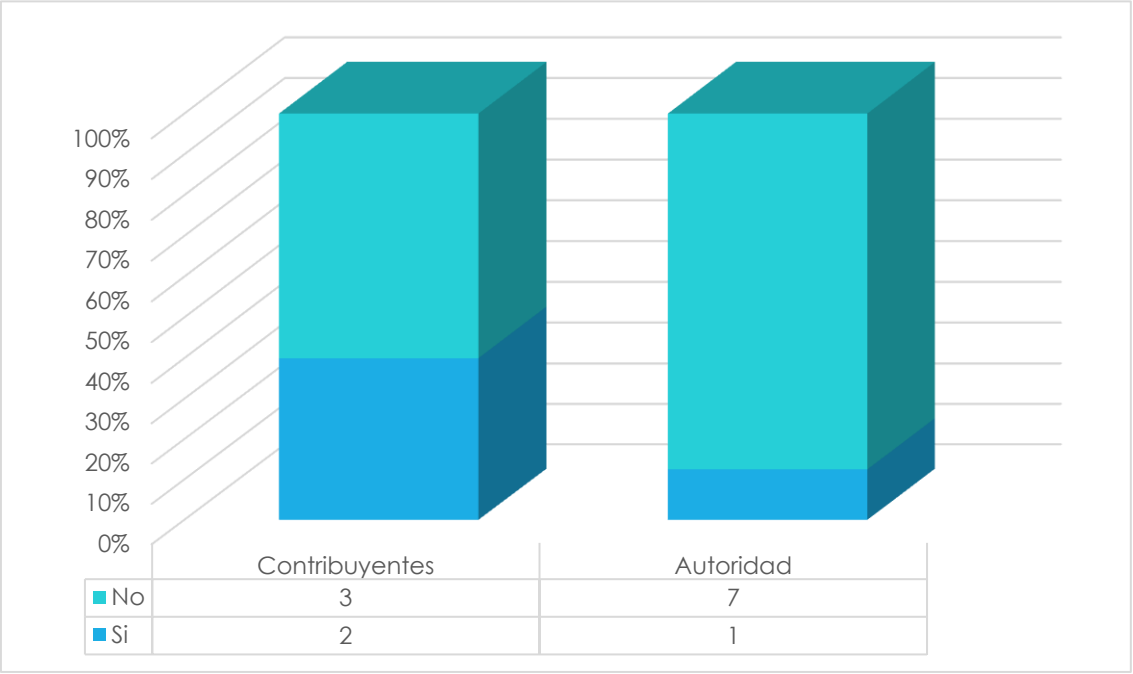
Gráfica 3.6. Implicaciones de simular actos

Fuente: Elaboración propia

Indagar si conocen de forma más profunda las posibles consecuencias a largo plazo que conlleva el simular actos es importante en esta investigación ya que la mayoría de los contribuyentes, solo focalizan sus atención a subsanar las consecuencias inmediatas sin considerar que existen consecuencias a largo plazo que de igual forma pueden afectar a la empresa, por parte de la autoridad conocen las consecuencias a largo plazo ya que debido al proceso interno de cualquier procedimiento que implique las operaciones inexistentes, se agregan el recolectar pruebas para iniciar otros procedimientos.

Gráfica 3.7 Celebración de Contratos

¿Acostumbra su empresa celebrar contratos con sus proveedores?



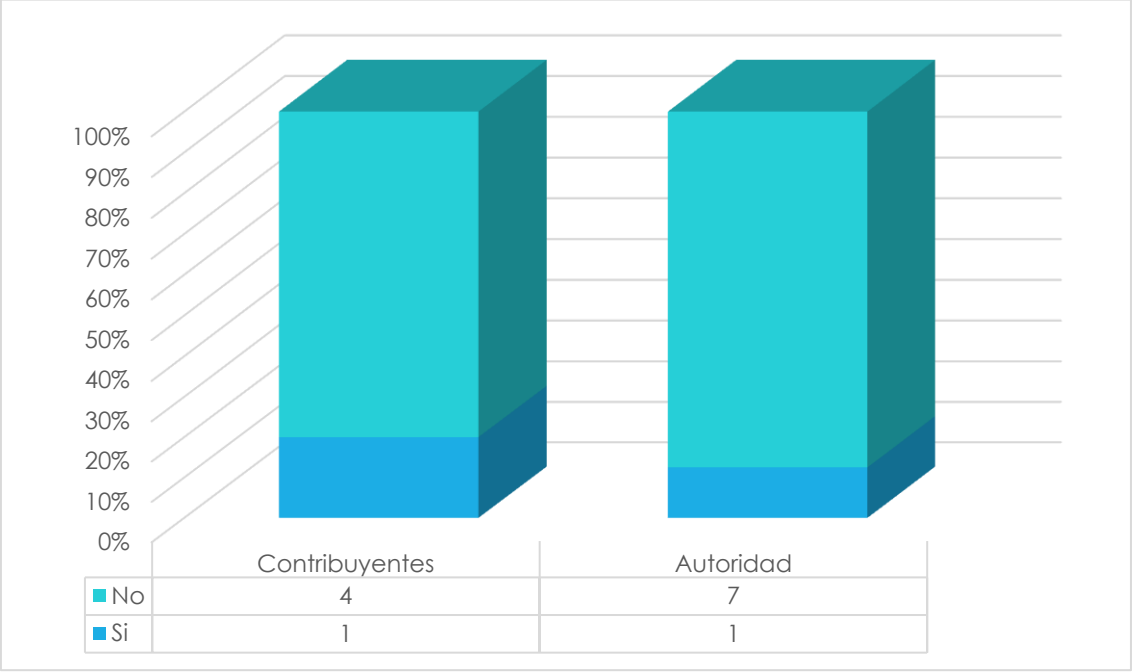
Gráficas 3.7. Celebración de contratos

Fuente: Elaboración propia

Esta pregunta muestra que la mayoría de los contribuyentes, no tiene como parte de sus políticas celebrar contratos formales con los terceros con que realizan operaciones, lo que resulta preocupante ya que es desde el punto de vista de esta investigación un documento legal idóneo para comprobar la existencia de las operaciones y la materialidad de ambas empresas tanto para proporcionar los materiales o servicios que ampran los comprobantes fiscales emitidos, como para justificar el uso de estos quienes deducen estas adquisiciones.

Gráfica 3.8 Cláusulas acerca de la materialidad

Dentro de los contratos establece clausulas para garantizar la materialidad de las operaciones



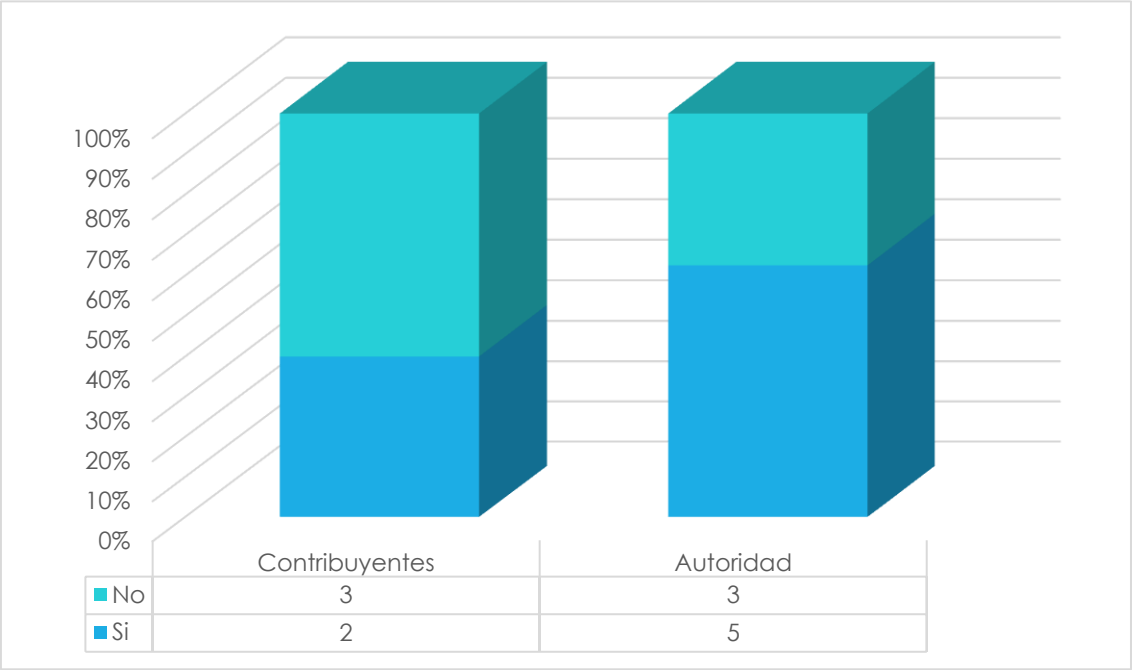
Gráfica 3.8. Cláusulas sobre la materialidad

Fuente: Elaboración propia

Para quienes si realizan como parte de sus políticas contratos con terceros, se les cuestiono si en estos incluían dentro de las cláusulas, alguna en la que manifestara que las operaciones celebradas entre las partes eran reales, y/o que se obligaban a proporcionar evidencia de la materialidad, y en caso de su inclusión en el listado definitivo se reparen los daños de dejar sin efectos los comprobantes, comprobando que en su mayoría no habían adaptado sus contratos a esta nueva situación.

Gráfica 3.9 Declarar en falso

Conoce cuales son las consecuencias de dar declaraciones en falso



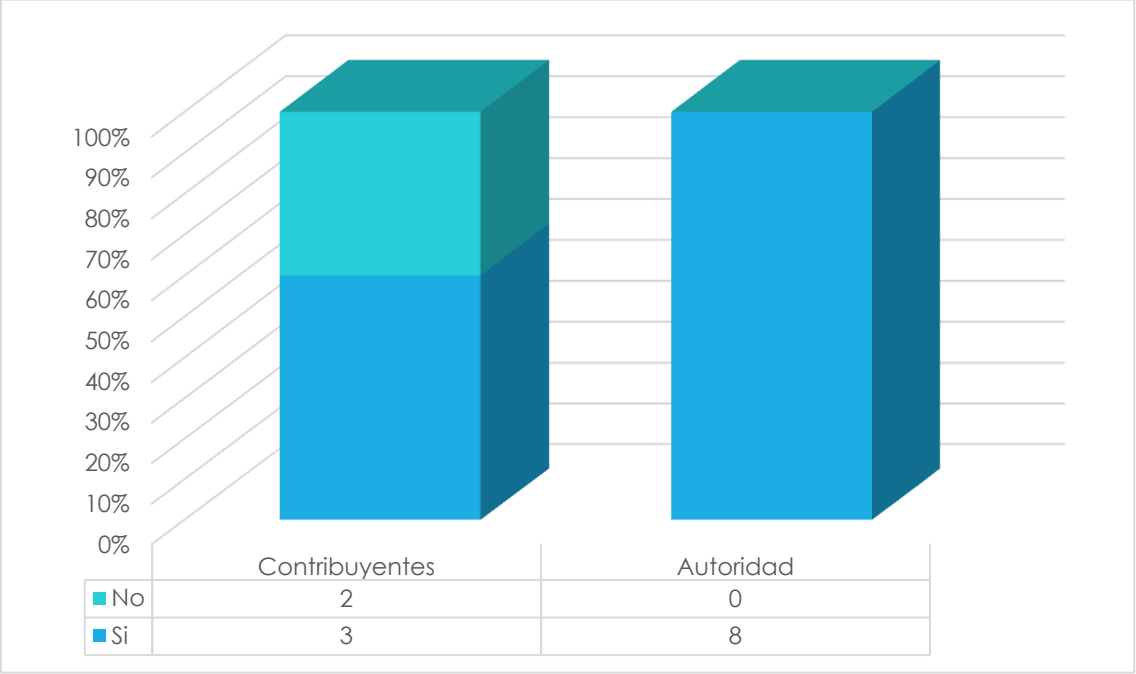
Gráfica 3.9. Consecuencias de declarar en falso

Fuente: Elaboración propia

Analizar el nivel de conocimientos sobre las consecuencias inmediatas como es la dejar sin efectos los comprobantes, provocando que las declaraciones en que se utilizaron tengan que ser corregidas, da lugar a que las autoridades puedan si se llegara a dar el caso de presumir que existió falsedad en las declaraciones y materializando otra infracción con sus respectivas consecuencias, obteniendo como resultado que en su mayoría los contribuyentes no conocen estas consecuencias, mientras que las autoridades están un poco más informadas sobre ellas.

Gráfica 3.10 Comisión de un Delito Fiscal

Sabe que podría incurrir en delitos fiscales al admitir que las operaciones son inexistentes



Gráfica 3.10. Comisión de un delito fiscal

Fuente: Elaboración propia

Finalmente se cuestionó sobre si conocían que al admitir que las operaciones que celebraron con los terceros que hubieran ingresado al listado definitivo de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, podría ser también la admisión de participación en la comisión de un delito fiscal, al considerarse que existió complicidad entre ambas partes para disminuir la base gravable y omitir el entero de contribuciones, situación que muchos de los contribuyentes no conocían y que el personal del Servicio de Administración Tributaria si conocía.

3. 8. ANÁLISIS DE RESULTADOS

Tal como se muestra en los resultado obtenidos en cada pregunta realizada, los contribuyentes y del personal del Servicio de Administración Tributaria de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Puebla “1” que atienden las cartas invitación, observando que son los contribuyentes los que tienen mayor conocimiento sobre el principio de retroactividad y las consecuencias de su aplicación, y en concreto con dejar sin efectos los comprobantes fiscales que se dedujeron.

Además se constató que los empresarios y los empleados del Servicio de Administración Tributaria, no verifican que los terceros con que se realizan las operaciones no estén incluidos en el listado definitivo de empresas que emiten comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, provocando que de darse la eventualidad de que sus comprobantes quedasen sin efectos, no pudieran conocer esta situación y aportar las pruebas que son requeridas para que los comprobantes utilizados que amparen operaciones reales no sufrieran la pérdida de valor comprobatorio.

Conocer el nivel de conformidad con las medidas que adoptan las autoridades fiscales sirve para observar cómo es que se adaptan las empresas a las nuevas legislaciones, si el personal de las empresas y de la autoridad se encuentran informados y actualizados; y si esto información se comparte con la administración y si se toman medidas preventivas.

Dicho de otra forma si conocen las consecuencias de corto plazo y de largo plazo que se tiene al realizar operaciones y no conservar evidencia suficiente sobre la existencia de las mismas, por lo que pudimos percibir que no todos los contribuyentes ni el personal que labora para la autoridad conocen a fondo todas las posibles consecuencias, ni han creado mecanismos empresariales para evitar que de ser incluido uno de los terceros con los que realiza o ha realizado operaciones fuera ingresado al listado, los comprobantes emitidos por ellos no perdieran sus efectos fiscales.

A parte de dejar sin efectos fiscales los comprobantes, implicando el pago de diferencias por haber enterado impuestos en menor cantidad al debido , sus accesorios y las multas pertinentes, el admitir que las operaciones celebradas con algún tercero no existieron podría calificarse de falsedad en declaraciones y colocar al contribuyente en la comisión de un delito fiscal, asiendo imperativo el crear una cultura empresarial que cuya política primordial sea el recopilar evidencia de la existencia de las operaciones.

Debido a las características de los contratos y a que en ellos se expresan las voluntades de las partes, personalidad de las partes y capacidad jurídica para realizar transacciones, desde el punto de vista de varios expertos suelen ser evidencia suficiente para demostrar la existencia de capacidad material de ambas partes para realizar operaciones entre si y por tanto comprobar la existencia del acto jurídico celebrado, por lo que conocer que solo una minoría de las empresas celebra contratos con sus proveedores puede provocar que llegada la eventualidad de ser ingresados al listado definitivo, estos no pudieran demostrar la existencia de las operaciones celebradas y por consiguiente tuvieran que dejar sin efectos los comprobantes.

También se pudo comprobar que, aun cuando las pocas empresa que celebran contratos conocen las consecuencias de que alguno de los terceros con que realizan operaciones pudieran ingresar al listado definitivo, los contratos celebrados, en su mayoría, no incluyen cláusulas que obliguen a las partes a proporcionarse mutuamente evidencia de la existencia de las operaciones y a repararse el daño en dado caso de su inclusión en el listado definitivo de contribuyentes que emiten comprobantes que amparan operaciones inexistentes.

3. 9. ESTADO DEL PROBLEMA (HIPÓTESIS)

La hipótesis enunciada como:

Si se analiza el efecto retroactivo de las operaciones inexistentes se tendrá una forma de identificar si existe retroactividad cuando se deja sin efectos los comprobantes que amparan operaciones inexistentes y sus consecuencias.

Se prueba parcialmente, ya que si bien el análisis del efecto retroactivo de las operaciones inexistentes identificó que existe una retroactividad de proceso que afecta directamente a la determinación de los impuestos, esta retroactividad es permitida, sin embargo el efecto que produce al alterar la determinación provoca un efecto retroactivo en cuanto a la determinación, retroactividad que no es admitida en materia fiscal.

En adición, los resultados obtenidos en los cuestionarios aplicados, en concreto en la pregunta tres cuando se cuestionó si sabía que tenía que dejar sin efectos fiscales los comprobantes de los contribuyentes incluidos en el listado se conoció que no se conocía el efecto retroactivo de dejar sin efectos los comprobantes.

De igual forma en las preguntas cinco, seis, nueve y diez, se pudo observar que los contribuyentes todavía no dimensionan las consecuencias de realizar operaciones con contribuyentes incluidos en el listado definitivo, si tienen el conocimiento la lógica que aplicar una ley vigente a un hecho pasado no es correcto, sin que ello implique que conozcan a fondo el principio de irretroactividad, y aunque no conocen con exactitud las consecuencias que admitir que las operaciones que amparan los comprobantes que dejan sin efecto son mayores al solo hecho de aumentar la base gravable, son conscientes de que la autoridad puede aplicar sanciones más severas al detectar este tipo de conducta.

Por parte de la autoridad, es preocupante que no conozcan de forma precisa las consecuencias de aplicar estas medidas, carecen de capacitación formal y constante para el desempeño de sus actividades, por lo que basan totalmente sus acciones en las estrategias sin formarse un criterio propio.

Además, se tiene que al desconocer los procesos internos de la empresa, el personal del Servicio de Administración Tributaria no puede tomar una decisión adecuada sobre los recursos que se deben de emplear para efectuar las operaciones que amparan los comprobantes.

Tan bien es importante destacar que las empresas no suelen elaborar contratos con sus proveedores, situación que adicionada con la falta de cultura para recabar pruebas de la materialidad de las operaciones, resulta un foco de atención, ya que si por algún motivo algunos de sus proveedores ingresara a la lista de contribuyentes que emiten comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes no contarían con la prueba de que las operaciones celebrados entre ellos fueron reales. Motivando que esta investigación proponga alternativas sobre la identificación de la retroactividad, de sus consecuencias de posibles alternativas para que las empresas se encuentren preparadas en caso de que llegaran a recibir estas cartas invitación.

PROPUESTA

En el entendido de que siempre existirá la obligación de particulares de contribuir al gasto público a través de las contribuciones, y que por consiguiente siempre se buscara una forma de disminuir la base gravable, también es natural que las disposiciones fiscales evolucionen buscando adaptarse tanto para aumentar la recaudación como aumentar los contribuyentes.

Francis Bacon es conocido por la frase “el conocimiento es poder”, conocer los derechos que tienen las personas y los contribuyentes, permite defender los derechos adquiridos, con la intención de que cumplir con las obligaciones sea justa para ambas partes.

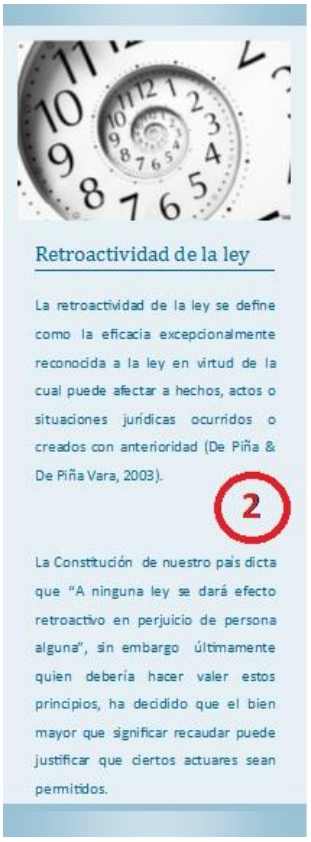
Como se describió en la postura de la suprema corte, la retroactividad analizada en esta investigación es la que surge al emitir cartas invitación pidiendo que dejen sin efectos los comprobantes de los contribuyentes incluidos en el listado definitivo y al solicitar documentación sobre la materialidad de las operaciones, incluso de las operaciones celebradas antes del ejercicio fiscal 2014 o de que el proveedor ingresara al listado definitivo.

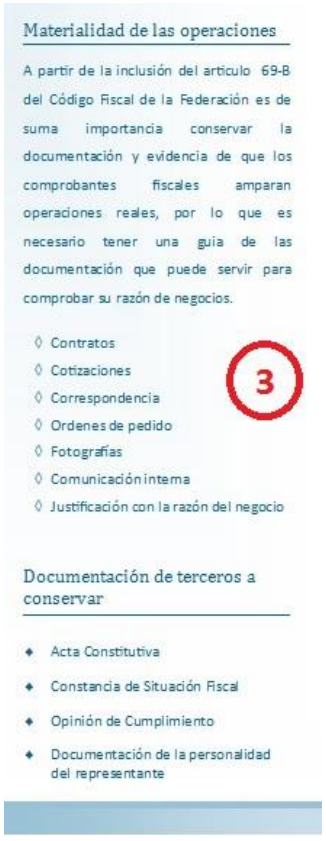
Por lo que se propone difundir las consecuencias de realizar operaciones simuladas y alentar la cultura empresarial para que en los procesos se cuide la materialidad de las operaciones a través de los contratos y de reunir la documentación que compruebe la existencia de las mismas, todo esto a través de un folleto que contenga además una explicación de la retroactividad.

En primer instancia es la presentación del folleto debe tener un título que llame la atención, por eso se escogió poner un título en forma de pregunta, tal como lo muestra la imagen marcada con el número 1.

Como el tema de la presente investigación es la retroactividad, el folleto debe contener la definición de retroactividad, como se muestra en la imagen marcada con el número 2

Además se pretende alentar una cultura empresarial donde se conserve y se pida documentación a cerca de la materialidad de las operaciones y de los proveedores que llegado la eventualidad pueda servir de prueba para que los comprobantes no pierdan sus efectos (imagen marcada con el número 3).

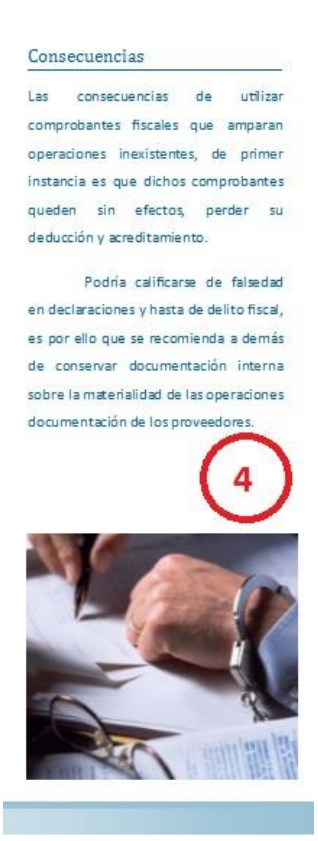


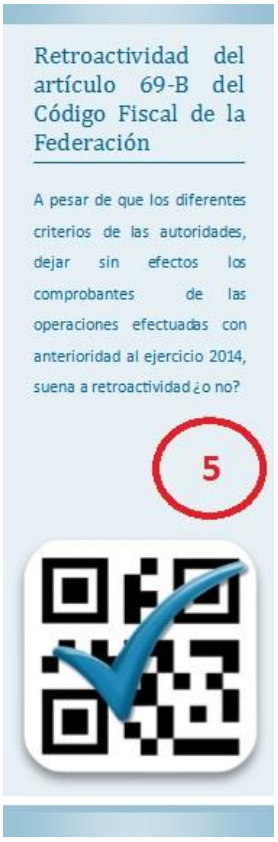


La parte 4 del folleto intenta que el contribuyente conozca las consecuencias de las operaciones inexistentes.

La retroactividad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación por lo que se da un pequeño análisis sobre ella es lo indicado en la imagen 5. 1Y la última parte sirvió para dar referencia a que el folleto pertenece a la presente investigación.

Con la finalidad de difundir en términos sencillos al público en general motivo por el cual el folleto fue elaborado de forma simple, con el propósito de que la información sea de fácil adsorción y con el componente que incite a la investigación profunda del tema, o por lo menos sirva de ayuda para iniciar a





conservar documentación de las operaciones que realizan con terceros y de los propios terceros.

Su distribución se planea realizar en una primera fase a través del reparto a los contribuyentes con a los cuales se les presta servicios, con los terceros con que se tiene trabajo y pidiendo autorización para distribuirlos afuera de las oficinas del SAT, en el entendido que el beneficio de conocer un poco más a cerca de esta problemática podrá colocar a los contribuyentes en un senda que involucre la creación de una cultura empresarial que fomente la recolección de evidencia de la materialidad de las operaciones y puedan llegar a defender los efectos fiscales de los comprobantes que deduzcan.

CONCLUSIÓNES

Lo estudiado en el capítulo primero permitió concluir que todos estamos obligados a contribuir al gasto que es un obligación inherente al formar parte de un Estado, que dicha obligación se satisface con el pago de las contribuciones, las cuales se determinan a partir de una base que puede ser disminuida con los comprobantes fiscales de las operaciones efectuadas que sirvieron para obtener los ingresos.

También se pudo concluir que el concepto de operaciones inexistentes, tema de análisis de esta investigación, así como el principio de retroactividad de la ley, son conceptos primordiales en esta investigación. Concluyendo que el concepto de operaciones inexistentes es un término jurídico nacido de la necesidad de atacar de forma más certera, y con mayor amplitud las conductas de los contribuyentes que buscan disminuir su base gravable.

De igual forma determino que el principio de retroactividad es la aplicación de una legislación creada con posterioridad al hecho o situación jurídica que busca normar. Pero no solo pudo de definir conceptos si también, concluir que el panorama de la situación que actualmente guarda el tema de las operaciones inexistentes en el país desde la inclusión del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en las reformas fiscales del año 2014, es el de la búsqueda de acoplarse a una series de recomendaciones dictadas por los organismos internacionales a los cuales pertenece México.

Lo que lleva a la conclusión que las operaciones inexistentes, es una nueva medida coactiva del estado que busca acoplarse a las recomendaciones de los

diferentes organismos internacionales, y aumentar la recaudación. Tanto para poder estar en posición de hacer frente a los cambios en la economía como para lograr un nivel de certidumbre aceptable para los inversionistas que buscan estabilidad en los mercados.

Mientras que las conclusiones que obtuvimos del capítulo dos, fue la existencia de la retroactividad de las leyes en materia fiscal, misma que se puede dividir en dos la retroactividad de las leyes en procedimiento y la retroactividad en determinación y obligaciones, de las cuales la primera es aceptaba, mientras que la segunda es considerada un violación al principio de irretroactividad.

En cuanto a las posturas de las autoridades que han tomado las autoridades se puede concluir que buscan respaldar la violación de principios y derechos básicos con el argumento que el bienestar general es primordial al individual, analizar y criticar las resoluciones y tesis emitidas al respecto permitió concluir demostrar la existencia de la retroactividad cuando se dejan sin efectos los comprobantes fiscales, a través de la invitación a quienes los hubieran utilizado a corregir las declaraciones donde les hubieran dado efectos o aportar pruebas de la materialidad de las operaciones.

Llegando a la conclusión de que si bien el análisis de la Suprema Corte es correcto su análisis lógico deductivo, sin embargo deja vacíos importantes durante el mismo, como lo es el suponer que antes de la inclusión del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación los contribuyentes tenían la cultura empresarial de conservar la documentación sobre la materialidad de las operaciones. También deja fuera de su análisis que ninguna ley fiscal tiene dentro de los requisitos de

deducibilidad o acreditamiento el que las operaciones sean reales o que se conserve prueba de ello.

Además deja sin definir muchos conceptos, como lo es que tipo de documentación es aceptada para comprobar la materialidad de las operaciones, en base a qué criterios la autoridad considera que las operaciones son o no son inexistentes, además de dejar sin definir hasta donde llegan con exactitud de las facultades de la autoridad para requerir información privada.

Concluyendo que aun con la tesis sobre la retroactividad de las operaciones inexistentes, esta no satisface los vacíos legales surgidos en la aplicación de lo dispuesto en dicho artículo. Además deja de lado muchas otras disposiciones y pasan por alto muchos principios justificando un bien mayor.

Lo que lleva a la conclusión de que si al exigir la aplicación de procedimientos recientes a los actos pasados para comprobar su existencia afecta a la determinación de los impuestos, tiene que considerarse como la creación de una obligación, la cual al no existir con anterioridad genera un efecto retroactivo.

REFERENCIAS

Álvarez, S. (13 de Abril de 2015). Las consecuencias de evadir impuestos. *CNN expansión*. Obtenido de http://goo.gl/jwGuId

Arroyo Alejandre, J., & et al. (2007). *Evasión Fiscal a Través de Transacciones en Efectivo.* Guadalajara: Universidad de Guadalajara.

Bernal, D., Padilla, M., & Pérez, V. (2011). *Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México.* México: PRODECON.

Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. (2014). *Evasión Fiscal.* México.

De Piña, R., & De Piña Vara, R. (2003). *Diccionario de Derecho.* México: Porrúa.

Ejecutoria: 1a/J 10/2001 Contradicción de Tesis 44/2000 PS . (s.f.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII*, 225-228. México.

El Universal. (08 de junio de 2014). Operación Carrusel, esquema para evadir impuestos: SAT. *El Universal*.

Flores, L. (14 de Marzo de 2014). GAFI pide a México más resultados. *El Economista*. Obtenido de http://goo.gl/xCa6i2

Flores, L. (07 de Marzo de 2016). México, listo para combatir evasión fiscal con el mundo. *El universal*. Obtenido de http://goo.gl/40ncMH

Gómez, J. (2003). *Crónica Gráfica de los Impuestos en México.* México: SHCP.

Hernández Rodríguez, J., & Galindo Cosme, M. (2017). *Elaboración de la Nómina.* México: Ediciones Fiscales ISEF.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (1991). *Metodología de la Investigación.* México: Mc Graw Hill. doi:968-422-931-3

Instituto de Investigaciones Jurídicas. (1994). *Diccionario Jurídico sobre Seguridad Social.* México: Universidad Nacional Autónoma de México. doi:968-36-4000-1

Instituto de Investigaciones Juridicas. (2015). *Diccionario Juridico Méxicano.* México: Porrua.

Jarach, D. (1996). *El Hecho Imponible.* Buenos Aires: Abeledo Perrot.

MFH. (2 de Febrero de 2016). Contribuyentes mexicanos pagarán más impuestos: KPMG. *El Economista*. Obtenido de http://goo.gl/pmKTz7

Nuevas Recomendaciones GAFI. (s.f.). Obtenido de SHCP: http://goo.gl/otNQcm

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (24 de marzo de 2017). Criterios Sustantivos.

Retroactividad de la Norma Jurídica. Hipótesis en que opera (Materia Fiscal), Tesis: VI.2o.A.49 A (2do. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito Julio de 2003).

Retroactividad de las Leyes, Tesis I.7o.A200 a (Séptimo Tribunal Colegiado de Cicuito Diciembre de 2002).

Reyes Altamirano, R. (1999). *Diccionario de Términos Fiscales* (Vol. Tomo I). México: Taxxx Editores Unidos.

Rizo Rivas, M. (2013). Evasión fiscal: dos caras de la moneda. *Forbes*. Obtenido de http://bit.ly/25qYdWi

Ruiz Figueroa, A. (2005). *Breve análisis jurídico de la problemática, derivada de la baja recaudación fiscal en México y, del impacto social que implica, además propuestas para mejorar el sistema fiscal.* Puebla: UDLAP.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (02 de 04 de 2017). *Juntos contra la ilegalidad*. Obtenido de http://juntoscontralailegalidad.mx

Servicio de Administración Tributaria. (2015). *Venta de facturas electronicas es ilegal.* Mexico, D.F. Obtenido de http://goo.gl/JMC9vY.

Simulación de Actos Jurídicos, Amparo directo 136/2002 (Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito 9 de agosto de 2014).

Tax Editores. (Noviembre de 2004). *Practica Fiscal*(379), Tax Editores. Obtenido de http://www.tax.com.mx/

LEYES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2016).

Código Fiscal de la Federación

Ley Federal de Derechos del Contribuyente

Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita

Código Civil para el Estado Libre y Soberano de Puebla

Código Civil Federal

ANEXOS

Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Cuando la autoridad fiscal 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.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

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

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación 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, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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 que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Instrumento

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES

Objetivo: Identificar si los contribuyentes son conscientes de las consecuencias de la retroactividad de la ley al dejar sin efectos los comprobantes que amparan operaciones inexistentes, y conocer si los funcionarios que laboran en el SAT dimensionan las consecuencias de dejar sin efectos los comprobantes.

Dirigido a: Contribuyentes que se han recibido una carta invitación pidiendo dejar sin efectos (disminuir las deducciones efectuadas) los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes.

Buenos (as) días (tardes), el presente cuestionario es con fines de investigación, así como toda la información recolectada, misma que tendrá fines académicos y es importante señalar que toda la información será de carácter anónimo con el fin de salvaguardar su identidad de los participantes.

1. ¿Conoce el principio de irretroactividad de la ley?

2. ¿Sabe que si sus proveedores están incluido en el listado definitivo de contribuyentes que emiten comprobantes que amparan operaciones inexistentes?

3. Sabía que debe dejar sin efectos todos los comprobantes independientemente de la fecha de inclusión del proveedor a la lista

4. Considera correcto que dejar sin efectos comprobantes emitidos con anterioridad al ejercicio 2014, aun y cuando no existía esa normativa

5. Conoce las consecuencias inmediatas de realizar operaciones simuladas

6. Sabía que dejar sin efectos un comprobante podría tener más consecuencias a largo plazo

7. Acostumbra su empresa celebrar contratos con sus proveedores

8. Dentro de los contratos suelen establecer clausulas o declaraciones sobre contar con los recursos para vender o prestar el servicio por el cual se contratan

9. Conoce cuales son las consecuencias de dar declaraciones en falso

10. Sabe que podría incurrir en delitos fiscales al admitir que las operaciones que amparan las operaciones de los comprobantes de los proveedores incluidos en el listado definitivo

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES

Objetivo: Identificar si los contribuyentes son conscientes de las consecuencias de la retroactividad de la ley al dejar sin efectos los comprobantes que amparan operaciones inexistentes, y conocer si los funcionarios que laboran en el SAT dimensionan las consecuencias de dejar sin efectos los comprobantes.

Dirigido a: Funcionarios del SAT que han llevado cartas invitación en donde soliciten a los contribuyentes regularizar sus pagos al dejar sin efectos los comprobantes de los contribuyentes que ingresaron al listado definitivo y que han celebrado operaciones con ellos.

Buenos (as) días (tardes), el presente cuestionario es con fines de investigación, así como toda la información recolectada, misma que tendrá fines académicos y es importante señalar que toda la información será de carácter anónimo con el fin de salvaguardar su identidad de los participantes.

1. ¿Conoce el principio de irretroactividad de la ley?

2. ¿Dentro de las cartas invitación que le han sido asignadas los contribuyentes conocían que sus proveedores estaban incluido en el listado definitivo de contribuyentes que emiten comprobantes que amparan operaciones inexistentes?

3. Los contribuyentes que recibieron esas cartas sabían que tenían que dejar sin efectos todos los comprobantes independientemente de la fecha de inclusión del proveedor a la lista

4. Considera correcto solicitarles dejar sin efectos comprobantes emitidos con anterioridad al ejercicio 2014, aun y cuando no existía esa normativa

5. 3. Los contribuyentes que recibieron esas cartas conocían las consecuencias de simular actos jurídicos

6. Los contribuyentes que recibieron esas cartas sabían que dejar sin efectos un comprobante implica más que disminuir las deducciones

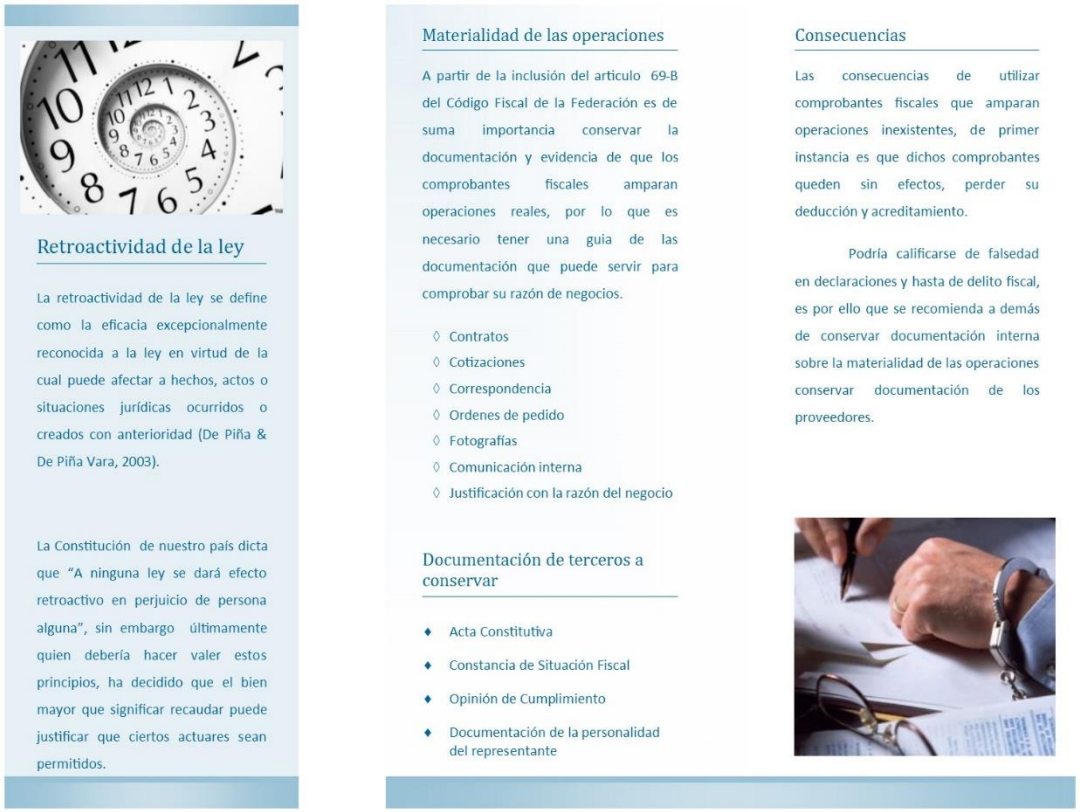
7. Los contribuyentes que recibieron esas cartas tenia contratos con sus proveedores

8. Los contribuyentes que recibieron esas cartas y que tenían contrato suelen establecer clausulas o declaraciones sobre contar con los recursos para vender o prestar el servicio por el cual se contratan

9. Los contribuyentes que recibieron esas cartas conocían cuales son las consecuencias de dar declaraciones en falso

10. Los contribuyentes que recibieron esas cartas sabían que podría incurrir en delitos fiscales al admitir que las operaciones que amparan las operaciones de los comprobantes de los proveedores incluidos en el listado definitivo

Folleto



Retroactividad de la ley

La retroactividad de la ley se define como la eficacia excepcionalmente reconocida a la ley en virtud de la cual puede afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridos o creados con anterioridad (De Piña & De Piña Vara, 2003).

La Constitución de nuestro país dicta que "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna", sin embargo últimamente quien debería hacer valer estos principios, ha decidido que el bien mayor que significar recaudar puede justificar que ciertos actuares sean permitidos.

Materialidad de las operaciones

A partir de la inclusión del articulo 69-B del Código Fiscal de la Federación es de suma importancia conservar la documentación y evidencia de que los comprobantes fiscales amparan operaciones reales, por lo que es necesario tener una guia de las documentación que puede servir para comprobar su razón de negocios.

- Contratos
- Cotizaciones
- Correspondencia
- Ordenes de pedido
- Fotografías
- Comunicación interna
- Justificación con la razón del negocio

Documentación de terceros a conservar

- Acta Constitutiva
- Constancia de Situación Fiscal
- Opinión de Cumplimiento
- Documentación de la personalidad del representante

Consecuencias

Las consecuencias de utilizar comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, de primer instancia es que dichos comprobantes queden sin efectos, perder su deducción y acreditamiento.

Podría calificarse de falsedad en declaraciones y hasta de delito fiscal, es por ello que se recomienda a demás de conservar documentación interna sobre la materialidad de las operaciones conservar documentación de los proveedores.

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-b del código fiscal de la federación que lo prevé, no contraviene el principio de irretroactividad de la ley.

Época: Décima Época

Registro: 2010275

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II
Materia(s): Constitucional
Tesis: 2a./J. 132/2015 (10a.)
Página: 1740

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no

contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 132/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Retroactividad de la norma jurídica. Hipótesis en que opera (materia fiscal).

Época: Novena Época
Registro: 183715
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo XVIII, Julio de 2003
Materia(s): Administrativa
Tesis: VI.2o.A.49 A
Página: 1204

Denomínese retroactividad a la traslación de la vigencia de una norma jurídica creada en un determinado momento histórico, a un lapso anterior al de su creación. Desde el punto de vista lógico, esa figura (retroactividad) implica subsumir ciertas situaciones de derecho pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su existencia dentro del ámbito regulativo de las nuevas normas creadas; el artículo 14 constitucional establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, principio este que rige de acuerdo a la doctrina y a la jurisprudencia, respecto de las normas de derecho sustantivo como de las adjetivas o procesales. La aplicación retroactiva de las leyes a partir del enfoque sustantivo, se refiere a los efectos que tienen sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, al constatar si la nueva norma desconoce tales situaciones o derechos al obrar sobre el pasado, lo que va contra el principio de irretroactividad de las leyes inmerso en el artículo constitucional citado; en cuanto hace a las leyes del procedimiento, éstas no pueden producir efectos retroactivos, dado que los actos de esa naturaleza se rigen por las disposiciones vigentes en la época en la que se actualizan. En ese contexto, si el contribuyente, en atención al saldo a favor que obtuvo en un año, adquirió el derecho de acreditarlo en la forma prevista por el precepto 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en esa época (contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo), es incorrecto que la Sala examinara la Litis, al tenor de lo que dispone el último numeral en cita, vigente en dos mil, en tanto que se aplica éste en forma retroactiva, en perjuicio de la peticionaria, al sostener que la

resolución administrativa impugnada en el juicio de nulidad es válida, porque con esa conclusión se obliga a efectuar un acreditamiento que pugna contra la legislación de dos mil, cuando lo procedente es que para tal fin se atendiera a la norma en vigor durante el año en que se generó el derecho para acreditar el saldo a favor, contra el impuesto a cargo del contribuyente beneficiado, acorde con la cual podía realizarse la acreditación aludida en los meses siguientes.

Simulación de actos

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 136/2002. H. Peregrina de Pue., S.A. de C.V. 6 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Omar Losson Ovando. Secretaria: Elsa María López Luna. (Retroactividad de la Norma Jurídica. Hipótesis en que opera (Materia Fiscal), 2003)

SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS. TIPOS PREVISTOS LEGALMENTE (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 2180 Y 2181 DEL CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL). El artículo 2180 del Código Civil para el Distrito Federal dispone que es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. Por su parte, el artículo 2181 del mismo ordenamiento establece que la simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real y relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter. La interpretación gramatical de ambos preceptos permite advertir que del primero de

ellos, se obtiene la norma que define lo que constituye un acto jurídico simulado, y del segundo la norma definitoria que distingue dos tipos de simulación: la absoluta y la relativa. De conformidad con ese último precepto, será absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real y, por tanto, para su demostración bastará que se acredite que el acto no ha ocurrido, pues con esto se probará el elemento esencial de la acción de simulación. En cambio, para la nulidad relativa, será necesario que se revele y prueben dos actos jurídicos: por un lado, el que sirvió para aparentar y, por otro, el que realmente hubiera acontecido.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito.

Amparo directo 601/2012. Consuelo de la Cruz Huerta. 4 de julio de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Sandoval López. Secretario: Rubén Darío Fuentes Reyes.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, tesis: I.3o.C.142 C (10a.), libro 9, agosto de 2014, tomo III, décima época, pág. 1960.

Principio de retroactividad de la norma posterior más favorable.

Época: Novena Época
Registro: 173844
Instancia: Primera Sala
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXIV, Diciembre de 2006
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Tesis: 1a. CLXXX/2006
Página: 178

Aplicación retroactiva en beneficio del gobernado. Excepciones a la regla general en materia fiscal.

La regla general en materia tributaria enuncia que, en principio, no hay obligación de aplicar la ley de manera retroactiva en beneficio del causante; sin embargo, acorde a pronunciamientos emitidos por este Alto Tribunal, pueden existir excepciones, como cuando se utilizan criterios propios del derecho penal respecto de multas fiscales. Aunado a lo anterior, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte otro supuesto que configura una excepción a dicha regla, consistente en la existencia de circunstancias en las que, de no realizar una aplicación retroactiva en beneficio del sujeto, se mantendría una situación jurídica contraria al orden constitucional, como por ejemplo cuando un precepto es reformado o adicionado a fin de salvaguardar principios constitucionales (existiendo inclusive precedentes que declaren inconstitucional la norma que fue aplicada al sujeto) y, simultáneamente, de modo injustificado se limita -bajo algún mecanismo legal- la aplicación de la norma reformada o adicionada, de tal manera que la causa que motivó la modificación legal o la declaratoria de inconstitucionalidad permanece, afectándose así el principio de supremacía constitucional cuya finalidad es salvaguardar la jerarquía de la Constitución Federal sobre las normas inferiores, inaplicando disposiciones que son contrarias a ella. En relación con lo anterior, debe distinguirse el supuesto de aplicación del texto posterior considerado más favorable por el operador jurídico -caso en el cual no existe un mandato constitucional de aplicación obligatoria,

porque el carácter benéfico no deja de descansar en apreciaciones subjetivas-, de aquel en el que existen pronunciamientos por parte del Poder Judicial, pues en este último la inaplicación del texto posterior no conlleva a la simple negación de un beneficio -económico o jurídico-, sino a la permanencia de un perjuicio jurídico ya observado por la autoridad judicial y sobre el cual existen pronunciamientos específicos. Además, otra razón para apoyar esta excepción es que la única prohibición expresa en la Constitución Federal es la de aplicar disposiciones retroactivas en perjuicio, sin que exista una limitación en el sentido contrario, por lo cual no se está frente a un caso de colisión entre principios que exigiera una ponderación por parte del juzgador. Así, la excepción no se materializa simplemente por considerar una posibilidad de beneficio para el gobernado, sino que es el medio idóneo para otorgar plena vigencia a la garantía de seguridad jurídica, de conformidad con el principio de supremacía constitucional, y con el propósito de evitar un estado de cosas que implique el mantenimiento de circunstancias equivalentes a las que han sido motivo de pronunciamiento por parte de este Alto Tribunal, en asuntos en los que se concedió la protección constitucional.

Amparo directo en revisión 1379/2006. Francisca Viveros Barradas. 4 de octubre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.