

## **MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES ANTE LA AUTORIDAD FISCAL**

### **MATERIALITY OF THE TRANSACTIONS BEFORE THE TAX AUTHORITY**

**Autores:** Julio Octavio Blas Flores

<https://orcid.org/0000-0002-8373-0978>

María Elizabeth Ojeda Orta

<https://orcid.org/0000-0003-2455-8562>

María Soledad Plazola Rivera

<https://orcid.org/0000-0001-5623-9940>

**Institución:** Universidad Autónoma de Baja California, México

**Correo electrónico:** [jblas@uabc.edu.mx](mailto:jblas@uabc.edu.mx)

[lizao33@uabc.edu.mx](mailto:lizao33@uabc.edu.mx)

[splazola@uabc.edu.mx](mailto:splazola@uabc.edu.mx)

#### **RESUMEN**

A partir de la reforma fiscal del 2014, se adiciona el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual indica que 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, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. Lo anterior trajo consigo la detección por parte de las autoridades fiscales de un esquema consistente en la venta y compra de facturas que amparaban operaciones simuladas. En los últimos años el Servicio de Administración Tributaria (SAT) está siendo muy escrupuloso al realizar las revisiones a los contribuyentes, verificando que todas las operaciones estén debidamente respaldadas con las evidencias que demuestren que son operaciones reales, el problema inicia cuando la autoridad señala que el contribuyente no proporcionó la documentación idónea para efecto de la comprobación de deducibilidad, a pesar de haber presentado los comprobantes fiscales digitales. Por muchos años los contribuyentes comprobaron sus operaciones realizadas con las facturas, recibos y en ocasiones con los contratos; por lo anterior una gran cantidad de empresas no se han preocupado en respaldar sus actividades, adicionando otro tipo de evidencias distintas a las señaladas, por consiguiente no han hecho cambios en sus controles internos y políticas

administrativas; siendo sorprendidos por el SAT, cuando les indican que no es suficiente la evidencia presentada para comprobar sus operaciones.

**Palabras clave:** Deducibilidad, Materialidad, Operaciones Simuladas.

## **ABSTRACT**

As the 2014 tax reform, article 69-B of the Federal Tax Code (CFF) is added, which indicates that when the tax authority detects that a taxpayer has been issuing receipts without having the assets, personnel, infrastructure or material capacity, directly or indirectly, to provide services or produce, commercialize or deliver the goods covered by such vouchers, the non-existence of the operations covered by such vouchers will be presumed. The foregoing led to the detection by the tax authorities of a scheme consisting of the sale and purchase of invoices that covered simulated operations. In the last years, the Tax Administration Service (SAT) has been very scrupulous when conducting reviews of the taxpayers, verifying that all operations are duly supported with evidence that shows that they are real operations, the problem begins when the authority indicates that the taxpayer did not provide the appropriate documentation for the deductibility check, despite having submitted digital tax receipts. For many years, taxpayers verified their operations with invoices, receipts and sometimes with contracts; Therefore, a large number of companies have not bothered to support their activities, adding other types of evidence other than those indicated, therefore they have not made changes in their internal controls and administrative policies; being surprised by the SAT, when they indicate that the evidence presented is not enough to prove their operations.

**Keywords:** Deductibility; Materiality, Simulated Operations

## **INTRODUCCIÓN**

### **Antecedentes**

Se considera que el actual artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tiene su origen como consecuencia de la incorporación de México al Grupo de Acción Financiera Internacional en el año 2000, grupo conocido como GAFI, que es un organismo intergubernamental cuyos objetivos consisten en establecer normas y promover la aplicación efectiva de las medidas legales, reglamentarias y operativas para combatir el lavado de dinero, el financiamiento al terrorismo y otras amenazas relacionadas con la integridad del sistema financiero internacional.

El GAFI fue creado en 1989 por el Grupo de los Siete G-7, y en 1990 dio a conocer sus cuarenta recomendaciones para la lucha contra el lavado de dinero, lo anterior respaldado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Antes de la incorporación del artículo 69-B, la autoridad fiscal consideraba como pruebas suficientes para la comprobación de las operaciones financieras de los contribuyentes, la simple exhibición de las facturas, contratos celebrados, estados de cuentas bancarios y otros documentos generados como consecuencia de las operaciones; pero a partir del 01 de enero de 2014 que es cuando se adiciona el artículo comentado, la autoridad se vuelve más escrupulosa al momento de la revisión de las empresas, toda vez que es más frecuente el tema de la presunción de operaciones simuladas, ya sea que considere que los contribuyentes emiten comprobantes de operaciones inexistentes o que los usan para deducir operaciones que no se llevaron a cabo.

Por otra parte, el portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT), señala que en el año 2012 el GAFI publicó una nueva versión de sus cuarenta recomendaciones, incorporando nueve recomendaciones especiales, que constituyen los estándares internacionales utilizados por más de 180 países para combatir eficazmente y de manera global el lavado de dinero, así como para evitar el uso ilícito de los sistemas financieros.

El día 09 de diciembre de 2013, se publicó en el diario oficial de la federación, la reforma fiscal al Código Fiscal de la Federación (CFF), con efectos a partir del 01 de enero de 2014, uno de los cambios más relevantes es la incorporación del artículo 69-B, en el cual se señala la facultad que tienen las autoridades fiscales para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales de los contribuyentes.

Hasta el día de hoy, uno de los problemas a los que se enfrentan los contribuyentes cuando son sujetos a alguna revisión por parte de la autoridad, es precisamente la facultad señalada en este artículo 69-B, ya que si se tiene la más ligera sospecha de que se emitieron comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes; la autoridad considerara como inexistentes las operaciones amparadas con tales comprobantes; la consecuencia que viene

después es lo más delicado, ya que van a considerar que el contribuyente forma parte de un esquema consistente en la venta y compra de facturas que amparaban operaciones simuladas.

### **Justificación**

El presente estudio aborda un tema relevante y actual por la problemática que pudieran enfrentar los contribuyentes al verse en la necesidad de acreditar la materialidad de las operaciones celebradas por concepto de gastos, lo cual se ha vuelto una exigencia por parte de la autoridad fiscalizadora respecto de una serie de información y documentación que sirva como soporte para acreditar que realmente se llevaron a cabo las operaciones, lo anterior, sin que la autoridad o las disposiciones fiscales vigentes, indiquen con qué documentos en específico se puede o debe comprobar

Es importante analizar los elementos y procedimientos que deben realizar los contribuyentes para comprobar fehacientemente la realización de las operaciones por concepto de egresos principalmente, para efectos de poder deducirlos sin caer en problemas de materialidad y evitar que la autoridad las determine como operaciones inexistentes o simuladas.

Por lo anterior, el objetivo de este trabajo es concientizar a los contribuyentes para que estén preparados para las revisiones que están realizando las autoridades fiscales, tomando en cuenta que en los últimos años el nivel de exigencia para la comprobación de las operaciones es cada vez mayor; en muchos casos no es suficiente con presentar las evidencias tradicionales como son los comprobantes fiscales digitales, cheques o transferencias bancarias.

### **DESARROLLO**

A causa de los esquemas agresivos de evasión fiscal por parte de algunos contribuyentes, en el año 2014 se modifica el Código Fiscal de la Federación para buscar sancionar a los contribuyentes que emitan comprobantes sin tener los elementos o recursos para realizar las actividades que se señalan en los mismo, como también se sanciona a los contribuyentes que quieren deducir estas operaciones simuladas o inexistentes, buscando reducir la base del impuesto y obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal.

Martínez (2006, p. 26,1129) define al acto inexistente como: “El que no existe, ni ha sido producido para el mundo jurídico”. Por su parte la inexistencia la define como: “Lo

que no es, que carece de trascendencia para el derecho”. Asimismo, conceptúa a la simulación como: “Engañar. Hacer pasar determinado acto jurídico como si se tratara de uno distinto”.

El artículo 2180 del Código Civil 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.

Derivado de lo anterior, surgió la necesidad de combatir esas prácticas catalogadas como agresivas, con la adición de un procedimiento especial dirigido a sancionar y neutralizar este esquema, creándose el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mismo que entro en vigor el 01 de enero de 2014.

Venegas (2014) señala que del análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se desprende que son operaciones inexistentes aquellos actos, negocios u operaciones por los que se emitieron comprobantes fiscales, pero nunca se efectuó materialmente la transferencia de bienes, prestación de servicios o celebración de contratos.

Desde el surgimiento del artículo señalado anteriormente, el Servicio de Administración Tributaria ha detectado a miles de empresas como facturadoras de operaciones simuladas mejor conocidos como EFOS, así como empresas que deducen operaciones simuladas conocidos como EDOS, las cuales ha incluido en su “lista negra” publicada en la página de internet de dicha Administración, así como en el Diario Oficial de la Federación.

Sin embargo, aun cuando la autoridad fiscal cuenta con un procedimiento especial para combatir la evasión fiscal realizada a través de la emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, lo cierto es que, en ocasiones la autoridad lleva a cabo de manera irregular ese procedimiento. Asimismo, suele incluir en su “lista negra” a contribuyentes los cuales no son emisores de operaciones simuladas viéndose obligados a contratar servicios de defensa legal para combatir la determinación de la autoridad ante los Tribunales respectivos. De igual manera, en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria se publican los listados de contribuyentes que obtuvieron sentencia favorable, así como de los contribuyentes que desvirtuaron la presunción de la autoridad, ante la determinación de inexistencia de sus operaciones, listados que acredita que la autoridad fiscal comete errores en sus procedimientos.

Pero, no solamente los contribuyentes incluidos en la publicación del Servicio de Administración Tributaria como emisores de operaciones simuladas se ven obligados a acudir a los Tribunales, también los contribuyentes que adquirieron comprobantes fiscales de alguna empresa publicada en la “lista negra” deberán contratar servicios legales para defenderse, cuando la autoridad fiscal determine que no se comprueba que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales y en consecuencia, la autoridad rechace deducciones en materia de impuesto sobre la renta o rechace el impuesto al valor agregado declarado como acreditable.

Se sabe de contribuyentes a los cuales la autoridad no les ha reconocido la deducibilidad de algunas erogaciones ni el acreditamiento del impuesto al valor agregado, solo por tener la sospecha de que sus proveedores se encuentran facturando sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes; sin importar que sus proveedores no se encuentren en la lista negra publicada por el SAT.

En este sentido, desde la incorporación del citado artículo, ha sido un tema que hasta la fecha se sigue cuestionando, debatiendo y estudiando ante el impacto que genera la determinación en definitiva por parte del Servicio de Administración Tributaria de que un contribuyente es emisor de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o simuladas, pues no solamente afecta a ese contribuyente, sino también a todos aquellos que hayan adquirido esos comprobantes y le hayan dado algún efecto fiscal.

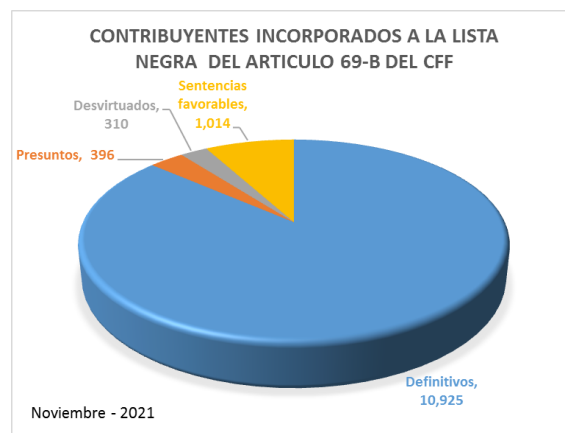
Por lo que, si el que adquiere los comprobantes no demuestra ante la autoridad que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación podrá determinarle los créditos fiscales que corresponda, pudiendo rechazar deducciones para efectos del impuesto sobre la renta y rechazar el impuesto al valor agregado declarado como acreditable.

Al día 08 de noviembre de 2021, se encuentran más de diez mil novecientos contribuyentes en la lista negra publicada en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria como emisores en definitiva de operaciones inexistentes con efectos generales, determinándose que las operaciones contenidas en los

comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente incluido en ese listado no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

En consecuencia, todos los contribuyentes deben estar atentos de la referida lista negra publicada en la página del Servicio de Administración Tributaria para verificar que ninguno de sus proveedores de bienes o prestadores de servicios se encuentren incluidos en el listado, asimismo, deben estar al pendiente de las publicaciones del Diario Oficial de la Federación, ya que las empresas facturadoras de operaciones simuladas son publicadas en ambos medios de comunicación, siendo importante su revisión diaria debido a que, de conformidad con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación solo cuentan con un plazo de 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 comprobantes fiscales, o bien proceder en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

En la siguiente gráfica se observa la cantidad de contribuyentes que se encuentran en la referida lista negra de la autoridad al día 08 de noviembre de 2021



Fuente: Elaboración propia en base a los datos publicados por el SAT [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html)

No obstante, el plazo de treinta días mencionado, las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación podrán determinar los créditos fiscales que estimen pertinentes ante la falta de acreditación por parte del contribuyente de que efectivamente adquirió los bienes o recibió el servicio amparado en un comprobante fiscal expedido por un contribuyente incluido en los listados anteriormente citados, pudiendo llegar a la perjudicial determinación de que las operaciones se consideraran actos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Un problema muy serio que tienen los contribuyentes, es que en estos últimos años la autoridad fiscal ha venido cuestionando frecuentemente la materialidad de algunas operaciones, solicitando que se acredite que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expedieron, lo que obliga a los contribuyentes a contar con una serie de documentación que sirva como soporte para acreditar que son operaciones reales y no simuladas.

Barajas (2017, p. 21) nos dice que en la práctica, la autoridad fiscalizadora se limita a exigir que se demuestre la materialidad de ciertas operaciones, sin indicar con qué documentos en específico se puede o debe comprobar; por lo anterior, cuando el contribuyente aporta los medios probatorios que están a su alcance, se tiene el riesgo de que estos sean siempre insuficientes a criterio de la autoridad, ya que la valoración de la pruebas presentadas quedan al libre arbitrio de ella.

Derivado de lo expuesto con anterioridad y ante la gravedad que implica el que se catalogue a un contribuyente como EFOS o como EDOS por parte de la autoridad fiscal, los contribuyentes han tenido que acudir a los órganos jurisdiccionales con la finalidad de dirimir esa controversia y obtener una sentencia favorable para que sus comprobantes fiscales tengan efectos generales y puedan ser legalmente utilizados para deducir o acreditar, según corresponda.

Por ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y hasta la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) han emitido criterios en relación al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a las operaciones inexistentes o simuladas, así como a la materialidad de las operaciones, con el fin de interpretar, orientar y clarificar esos temas y que su aplicación por parte de la autoridad fiscal sea conforme a derecho. “La falta de materialidad de las operaciones, se da cuando se cumplen los requisitos formales para considerar que existe una operación que generará efectos fiscales sin que esta se hubiese realizado efectivamente” (Pérez, 2019, p. 6).

A la fecha son varias las resoluciones de los tribunales que señalan que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 42 del mismo ordenamiento, son distintos, por lo que, no es necesario que la autoridad fiscal agote el procedimiento del artículo 69-B del citado Código para que, en el ejercicio de facultades de comprobación, determinar la inexistencia de los actos o actividades registrados en la contabilidad revisada y respaldados en comprobantes fiscales. Esto, al estar inmersa



en las facultades del artículo 42, la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas.

En las resoluciones se señala que el objetivo de la adición del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación es enfrentar y detener las prácticas evasivas que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas, siendo la finalidad del precepto legal citado el de sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales, pero a la par han perjudicado a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público.

Por su parte la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha emitido los siguientes criterios:

Operaciones inexistentes. no precluye el derecho del receptor de los comprobantes fiscales para acreditar la realización de las mismas, una vez que han transcurrido los 30 días previstos en el párrafo quinto del artículo 69-B del CFF. 2/2016/CTN/CS-SASEN (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 26/02/2016)

La procuraduría considera en este criterio sustantivo que, el que un contribuyente se encuentre de forma definitiva en el listado como emisor de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, no debe ocasionar el efecto automático de que al tercero le sean desconocidas sus operaciones, por lo que, la autoridad debe ejercer las facultades de comprobación de manera directa con el tercero afectado, con el objeto de que éste ofrezca pruebas y alegue lo que a su derecho convenga para acreditar la existencia de las operaciones.

Operaciones inexistentes. del artículo 69-b del CFF, no se desprende que prevea la pérdida del derecho de los receptores de los CFDI para demostrar la efectiva realización de aquéllas. 8/2018/CTN/CS-SASEN (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2018)

Del análisis del texto, hipótesis y consecuencias jurídicas del referido precepto, así como del estudio sistemático del Código Fiscal de la Federación (CFF), se puede apreciar que existen tres momentos para que los contribuyentes que deducen operaciones simuladas (EDOS) al recibir comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI) de los contribuyentes publicados en el listado definitivo del artículo 69-B (EFOS-Empresas que facturan operaciones simuladas), puedan desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones que se amparan en los CFDI.

Por todo lo señalado anteriormente, la trascendencia para los contribuyentes que adquieren bienes, reciben servicios, pagan rentas o cualquier otro gasto que realicen, deben de estar lo suficientemente respaldados para poder demostrar que son operaciones reales; ya que si la autoridad considera que son operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, las consecuencias son altamente graves que van desde un crédito fiscal cuantioso hasta la comisión de delitos.

Los contribuyentes para evitar estar en esta encrucijada, deben poner mucha atención en algunos aspectos: Cuidar que el personal responsable de cada área tenga conocimiento de la empresa y su entorno; implementar los controles internos y procedimientos para evidenciar las operaciones de la empresa; elaborar de bitácoras de servicios, minutas, reportes, informes, cotizaciones, correos electrónicos de las negociaciones, evidencia fotográfica o de video, etc.; poner atención en comprobar la materialidad de aquellas operaciones que involucren servicios, derechos, intangibles y las demás que no impliquen la transmisión de bienes tangibles; formalizar prestaciones de servicios con los contratos respectivos y los que se sean significativos por los montos formalizarlos ante notario; verificar que todas las operaciones estén debidamente registradas en la contabilidad; solicitar a los proveedores de bienes y servicios, la documentación que indique que cumple con sus obligaciones fiscales; visitar ocasionalmente a los proveedores en su domicilio fiscal; revisar constantemente en la página del SAT el “buzón tributario” así como la “lista negra” para cerciorarse que ninguno de los proveedores se encuentre en ella.

## **CONCLUSIONES**

Podemos señalar que a partir del 01 de enero de 2014, el Servicio de Administración Tributaria ha modificado la forma de revisar a los contribuyentes, ya que a partir de esta fecha la autoridad presume la inexistencia de las operaciones realizadas con terceros, conforme a lo señalado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a pesar de no haber iniciado con fundamento a este artículo, sino que lo incorpora durante el desarrollo de sus facultades de comprobación, sin ningún soporte legal para este efecto.

Si bien la autoridad tiene facultad para cuestionar la materialidad de las operaciones de los contribuyentes para evitar la simulación de actos y en consecuencia la evasión fiscal; es de suma importancia aportar las pruebas suficientes para amparar las operaciones realizadas por el contribuyente, consideramos que si los contribuyentes

cuidan ciertos aspectos administrativos al realizar y soportar sus operaciones, se reducirá en gran medida el riesgo de que la autoridad quiera cuestionar la deducibilidad de ciertas operaciones.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARAJAS, H. (2017). Materialidad y existencia de las operaciones registradas en contabilidad. p. 21. México. Disponible en <http://ccpq.com.mx/PDF/Publicaciones/BOLETINES/COFIREenero2017.pdf>.

Visitado: 23 de agosto de 2021.

Código Civil Federal, 26 de mayo de 1928. Disponible en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_110121.pdf). Visitado: 23 de agosto de 2021.

Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1981. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8310721.pdf>.

Visitado: 23 de agosto de 2021.

Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio 2/2016/CTN/CS-SASEN (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 26/02/2016). Criterio 8/2018/CTN/CS-SASEN (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2018). Disponible en: [https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion\\_criterios\\_sustantivos\\_sasen\\_actualizada.pdf](https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_sustantivos_sasen_actualizada.pdf). Visitado: 23 de marzo de 2021.

MARTÍNEZ, R. (2006). Diccionario Jurídico. Teórico práctico. Distrito Federal, p. 26,1129. México: Iure editores.

PÉREZ, V. M. (2019). Materialidad de las operaciones para efectos fiscales. *Idc*. No. 438, pp. 6-9.

VENEGAS, S. (2014). Presunción de operaciones inexistentes. *Consultorio Fiscal*, No. 598, pp. 18-29.