

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES PARA EFECTOS FISCALES

LA NECESIDAD DE ATENDER ESTE CONCEPTO CON UN ENFOQUE GLOBAL AL INTERIOR DE LAS EMPRESAS

Lic. MANUEL SÁINZ ORANTES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

Dra. Laura Grajeda Trejo

PRESIDENTA

C.P.C. PCFI y Lic. Héctor Amaya Estrella

VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez

VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez

VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. José Luis Gallegos Barraza

PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz

RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico	Lomelín Martínez, Arturo
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo	Mendoza Soto, Marco Antonio
Arellano Godínez, Ricardo	Miranda Valenzuela, José Cesáreo
Argüello García, Francisco	Moguel Gloria, Francisco Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel	Navarro Becerra, Raúl
Cavazos Ortiz, Marcial A.	Ortiz Molina, Óscar
De Anda Turati, José Antonio	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
De los Santos Valero, Javier	Puga Vértiz, Pablo
Errequerena Albaitero, José Miguel	Ramírez Medellín, José Cosme
Eseverri Ahuja, José Ángel	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Esquivel Boeta, Alfredo	Sáinz Orantes, Manuel
Franco Gallardo, Juan Manuel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Gallegos Barraza, José Luis	Uribe Guerrero, Edson
Gómez Caro, Enrique	Zaga Hadid, Jaime
Hernández Cota, José Paul	Zavala Aguilar, Gustavo

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES PARA EFECTOS FISCALES

LA NECESIDAD DE ATENDER ESTE CONCEPTO CON UN ENFOQUE GLOBAL AL INTERIOR DE LAS EMPRESAS

Lic. MANUEL SÁINZ ORANTES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

La materialidad de las operaciones es un concepto que se ha convertido de manera reiterada en materia de controversia entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, esto, en la medida en que es motivo del rechazo de deducciones para efectos del impuesto sobre la renta o acreditamiento para efectos del impuesto al valor agregado, con el consecuente impacto de enfrentar créditos fiscales excesivos, y en muchas ocasiones, absurdos y arbitrarios.

Desafortunadamente, este concepto de materialidad no se encuentra definido de manera alguna en la legislación ni se encuentra desarrollado en reglamentos. Tampoco se cuenta con directrices claras por parte de las autoridades fiscales para su entendimiento o aplicación.

La justificación que las autoridades fiscales han tenido para cuestionar la materialidad de las operaciones es que no “se le puede dar efectos fiscales a las operaciones que no existen o existieron en la realidad”, lo cual se estima correcto y totalmente lógico; sin embargo, en la práctica se ha abusado de esta tendencia para cuestionar operaciones reales, ya sea actuando de manera totalmente arbitraria o, en ocasiones, simplemente aprovechándose de la dificultad que implica recabar el soporte documental respectivo de operaciones que ocurrieron en el pasado.

Este artículo no busca criticar o cuestionar si resulta correcto o no que las autoridades fiscales hagan uso de este mecanismo en las revisiones que practican a los contribuyentes, pues ello ya es materia de múltiples publicaciones, sino concientizar a estos últimos de la problemática existente y la manera en la cual se puede mitigar el riesgo de que sus operaciones sean cuestionadas por falta de materialidad.

Partiendo de esta premisa, resulta relevante identificar la complejidad que puede representar atender aquellos procedimientos en los que la autoridad fiscal cuestiona la materialidad de las operaciones, mismos que, por lo regular, son encomendados de manera exclusiva a las áreas que atienden los temas fiscales de las empresas, las cuales buscan reconstruir lo sucedido en el pasado a partir de la información contable, pero con desconocimiento o poca información a su alcance de lo suscitado al momento en que las operaciones se llevaron a cabo, más allá del ámbito meramente contable y, en el mejor de los casos, quizá contractual.

A manera de ejemplo, pensemos en la prestación de servicios de publicidad que otorga un proveedor a favor de una empresa, en donde la única área de la empresa que se involucra para la toma de decisiones es la dirección de mercadotecnia.

La Dirección de Mercadotecnia será la única área de la empresa que solicitará cotizaciones de distintos proveedores, tomará la decisión de contratar los servicios de uno de ellos, recibirá el servicio contratado y evaluará su resultado.

La Dirección de Mercadotecnia tendrá como su principal interés que aquéllos servicios contratados cumplan las expectativas para los fines pretendidos; sin embargo, de manera alguna podrá esperar o imaginarse que, años después, los servicios contratados serán cuestionados por las autoridades fiscales, con posibles repercusiones en el patrimonio de la empresa, ni mucho menos que la información generada en el día a día respecto de dichos servicios será necesaria para evitar una contingencia en materia fiscal.

Por su parte, el área que atiende los temas fiscales de la empresa, más allá de la información contable generada con motivo de la prestación de servicios, tendrá total desconocimiento de las negociaciones, motivos de la contratación de un determinado proveedor y circunstancias de modo, tiempo y lugar en los que los servicios fueron prestados, por lo que ante una eventual revisión por parte de las autoridades fiscales, lo cual ocurrirá varios años después, no contará con elementos suficientes para acreditar la materialidad de las operaciones que le sean cuestionadas.

Este ejemplo es una primera aproximación a la problemática planteada y a la imperiosa necesidad de que exista una concientización institucional con un enfoque global al interior de las empresas de la relevancia de contar con los mecanismos necesarios para conservar aquella información y documentación en la que conste la materialidad de las operaciones que se celebran día a día y que pudieran tener consecuencias fiscales más adelante.

Establecido lo anterior, el lector de este artículo se preguntará: “si no existe legislación, reglamentación o directrices claras para el entendimiento de aquella información y documentación que resulta útil para demostrar la materialidad de las operaciones, en caso de que sea cuestionada, ¿cómo puede una empresa mitigar el riesgo existente?”.

En primer lugar, la comunicación entre áreas de una empresa y el establecimiento de mecanismos que permitan esta comunicación es un factor relevante, de manera que el Área de una empresa que pretenda contratar a un proveedor tenga conciencia de las eventuales repercusiones fiscales que la contratación de bienes y servicios implicaría.

Una vez que el área correspondiente conozca si los bienes o servicios que pretende contratar representan un gasto deducible y/o acreditable, otro factor relevante es que se establezcan de manera clara y precisa las instrucciones y mecanismos para la conservación de la documentación necesaria para soportar que la operación ocurrió en la realidad, de manera que, si su materialidad es cuestionada, la empresa cuente con toda la información y el soporte documental necesarios para demostrarlo.

Será muy importante que exista una clara comunicación entre el área fiscal de la empresa y el área encargada de la contratación del bien o servicio de que se trate, de manera tal que integralmente se conozcan los requisitos fiscales y de materialidad necesarios.

Es importante tomar en consideración que existen una infinidad de operaciones que pueden realizar los contribuyentes, cada una con sus características y variantes, por lo que resulta complicado conocer cuál es esa información o documentación que se requerirá en el futuro para soportar operaciones que ocurren en el día a día en un negocio en marcha.

No obstante, en la resolución de distintas controversias, nuestros Tribunales Federales han establecido parámetros objetivos que permiten a los contribuyentes conocer la información y documentación necesaria para soportar la materialidad de sus operaciones.

De manera específica, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha establecido mediante jurisprudencia que “... los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos *per se*, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, ya que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente...”¹

Por su parte, nuestros Tribunales Colegiados han establecido que “... el contribuyente no cumple con su carga fiscal cuando sólo acredita flujos de capitales reales, pues debe demostrar que las operaciones consignadas en las facturas realmente se llevaron a cabo.”²

Conforme a lo anterior, es claro que la tendencia de nuestros Tribunales Federales es considerar que la materialidad de las operaciones no puede ser soportada únicamente con base en los registros contables, ni con aquella que únicamente demuestre los flujos de capitales, sino que en adición a ello se requiere información adicional que soporte que las operaciones realmente se llevaron a cabo.

A este respecto, la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, de manera más objetiva, ha establecido las directrices o parámetros en el análisis de la problemática que nos ocupa y ha señalado que el análisis de la sustancia económica, así como el de la razón de negocios, son parámetros demostrables para advertir su materialidad.

Este criterio ha sido sostenido en diversos precedentes y es materia de diversas tesis,³ en los que se ha desarrollado una metodología para su análisis, la cual resulta ilustrativa para los

¹ “COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE, SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS.” Jurisprudencia VIII-J-1aS-115 de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

² “MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN COMPROBANTES A LOS QUE LOS CONTRIBUYENTES DIERON EFECTOS FISCALES. PARA ACREDITARLA EN EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES INSUFICIENTE CON DEMOSTRAR EL PAGO CORRESPONDIENTE.” Tesis Aislada XXX.Ia.2 A (IIa.) del Primer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito.

³ “SUSTANCIA ECONÓMICA. ELEMENTOS PROBATORIOS RELEVANTES PARA ACREDITAR SU EXISTENCIA CUANDO SE PRETENDE DEMOSTRAR LA PROCEDENCIA DE UN EFECTO FISCAL FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE.” Tesis Aislada VIII-CASE-REF-35 y “SUSTANCIA ECONÓMICA. SU EXISTENCIA COMO PARÁMETRO OBJETIVO DEMOSTRATIVO DE LA MATERIALIDAD DE LAS TRANSACCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.” Tesis Aislada VIII-CASE-REF-36, ambas emitidas por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

contribuyentes, a efecto de que tener un cierto nivel de certeza de que la información que se conserve respecto a las operaciones que realizan resulta útil para demostrar su materialidad.

Como punto de partida, en la metodología referida, se propone valorar si la sustancia económica se vincula con la modificación en la posición económica del contribuyente, guardando estrecha relación con la posibilidad razonable de obtener una ganancia, para lo cual se requieren una serie de conductas observables y que deben encontrarse documentadas, como lo son:

- Diligencia en la contratación.
- Supervisión sobre el efectivo cumplimiento de los compromisos pactados.
- Exigencia de resultados.
- Existencia del valor económico que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos.

Con respecto a cada una de las conductas señaladas podría existir un sinfín de información o documentación, atendiendo a las características particulares de cada operación, por lo que resulta indispensable que las áreas involucradas en su contratación conserven la información correspondiente, haciendo un análisis en conjunto con el área que atiende los temas fiscales de la empresa, de manera que se puedan documentar de la manera más adecuada las operaciones y se establezca un sistema para su conservación en el tracto sucesivo de estas.

Regresando al ejemplo de la prestación de servicios de publicidad planteado en los primeros párrafos de este artículo, en el que un proveedor es contratado mediante el Área de Mercadotecnia de una empresa, además de la información netamente contable, las conductas antes descritas podrían ser documentadas de la siguiente manera:

DILIGENCIA EN LA CONTRATACIÓN

- a) Se debe documentar la necesidad o pertinencia de contratar el servicio de publicidad, con el estudio del impacto esperado con la contratación de dicho servicio en las ventas de la empresa.
- b) Se deben documentar las propuestas que reciba el Área de Mercadotecnia de los distintos proveedores, el proceso de negociación y la decisión de contratar alguno de ellos.
- c) Se debe contar con la documentación de la que se desprenda que el proveedor elegido es idóneo para la prestación del servicio.
- d) El producto de las acciones anteriores culminaría en la formalización propiamente dicha de la transacción, esto es, en la celebración de un contrato con alguno de los proveedores.

SUPERVISIÓN SOBRE EL EFECTIVO CUMPLIMIENTO DE LOS COMPROMISOS PACTADOS

- Como consecuencia de la contratación del servicio de publicidad, se derivan diversos derechos y obligaciones a cargo de las partes contratantes, en donde, conforme al clausulado del contrato, se establece el modo, tiempo y lugar en que el servicio será prestado, lo que debe estar soportado con correspondencia al interior de la empresa o incluso con terceros, reportes periódicos de los servicios prestados, constancias de las actividades realizadas por el personal del proveedor, evidencia fotográfica, órdenes de compra, entre otros.
- La prestación del servicio de publicidad podría requerir a su vez la intervención de terceros, lo cual también debe estar soportado con los comunicados que se tengan con estos, como pudieran ser la solicitud de acceso a sus instalaciones o la de publicar la campaña de publicidad en un medio de comunicación.

EXIGENCIA DE RESULTADOS

- Durante la prestación del servicio es probable que existan distintas anomalías que deben estar soportadas con la correspondencia que se tenga con el proveedor, teniendo por objeto exigir de él el resultado esperado.
- Una vez prestado el servicio de manera satisfactoria, la empresa contará con entregables o reportes en relación con la conclusión de este, lo cual deberá ser soportado documentalmente.
- No obstante, la contraprestación pactada será entregada al proveedor, de lo cual también se deben generar constancias de la forma de pago y la manera en que se fondeó ese pago, así como las constancias de recepción de este.

EXISTENCIA DEL VALOR ECONÓMICO QUE LOS BIENES O SERVICIOS REPRESENTAN PARA QUIEN PAGA POR ELLOS

- En este ejemplo, los servicios de publicidad tendrán efectos en las actividades de la empresa, con lo cual se deberá evaluar la rentabilidad del gasto, el impacto de las contraprestaciones y la tasa de retorno, lo cual debe ser documentado para soportar su materialidad.
- Este gasto, también puede ser evaluado en relación con el resultado de uno previo en operaciones similares, lo cual también puede ser documentado para contar con el soporte respectivo.

Es importante considerar que las acciones antes descritas generarían interacciones entre las distintas áreas internas de la empresa, como podría ser la encargada de presupuestos, que verifica si existen recursos para la contratación del servicio; el Área Jurídica, que lleva a cabo la revisión del contrato respectivo; el Área de Compras, que realiza las acciones necesarias para el pago de la contraprestación; el Área de Ventas, que evalúa los resultados obtenidos de los servicios que le fueron prestados, entre otras, cada una conservando la documentación pertinente para el desempeño de sus funciones y actuando de manera coordinada para mitigar el riesgo que nos ocupa.

El ejemplo anterior no pretende ser exhaustivo respecto de la documentación que resultaría necesaria ante un eventual cuestionamiento por parte de las autoridades fiscales, simplemente busca ser ilustrativo respecto de una problemática actual y vigente a la que se enfrentan los contribuyentes, en donde se requiere una comunicación institucional abierta, protocolos claros y supervisión en la integración de los expedientes.

En este orden de ideas, el riesgo de que las autoridades fiscales cuestionen las operaciones celebradas por los contribuyentes debe ser mitigado mediante la concientización institucional con un enfoque global al interior de las empresas de la relevancia de contar con los mecanismos para recabar y conservar aquella información y documentación necesaria para acreditar su materialidad, así como que este se encuentre disponible, en caso de que el riesgo se materialice.

Toda la documentación a la que hemos hecho referencia deberá conservarse en los llamados “defense files” y preferentemente ser avalada por un especialista en criterios judiciales en materia tributaria.

CONCLUSIÓN

La materialidad de las operaciones es un concepto cuestionado por las autoridades fiscales de manera reiterada en revisiones que practican a los contribuyentes, respecto del cual no existe definición, ya sea en la legislación, reglamentos o directrices que emitan las propias autoridades, para su aplicación o entendimiento.

Nuestros Tribunales Federales, con motivo de la solución de controversias, han establecido parámetros objetivos y metodologías que permiten a los contribuyentes conocer la información y documentación necesaria para soportar la materialidad de sus operaciones.

A efecto de mitigar el riesgo de que las autoridades fiscales cuestionen las operaciones celebradas por los contribuyentes, debe existir una concientización institucional con un enfoque global al interior de las empresas de la relevancia de contar con los mecanismos para recabar y conservar aquella información y documentación necesaria para acreditar su materialidad, con una comunicación abierta entre las distintas áreas de la empresa y preferentemente asesorada por especialistas actualizados en los criterios de los Tribunales.