

Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y legales de los esquemas agresivos utilizados por empresas conocidas como EFOS y como EDOS.

Objetivo del estudio.

Es interés de AMDA que los distribuidores analicen este importante tema. Para ello pretendemos dar antecedentes, los esquemas iniciales utilizados, las razones de su éxito y el combate que el SAT ha venido haciendo contra las mismas en el tiempo.

Primera parte. Las EFOS en el mundo del papel.

Los esquemas fraudulentos de compra y venta de facturas falsas o de figuras agresivas de outsourcing laboral, iniciaron hace más de tres lustros, en lo que entonces era el mundo del papel para interactuar con las autoridades fiscales.

La venta de facturas falsas siempre ha existido y, en ese mismo sentido, también habría que decir claramente que **SIEMPRE se han considerado un delito de defraudación fiscal.**

Lo que sucedió en esas fechas es que se empezaron a combinar con algunos esquemas fiscales “formales” que fueron corrompidos por este tipo de abusos.

La práctica abusiva ha dado lugar a nuevos vocablos. Se conoce como EFOS a las empresas que facturan operaciones simuladas y como EDOS a las empresas que deducen operaciones simuladas.

Ambos nombres serán los que utilizaremos en este trabajo para referirnos a estos esquemas.

Principales esquemas que se utilizaron por los EFOS.

Uno de los primeros esquemas utilizados consistió en el uso de las Sociedades Cooperativas, a través de las cuales pagaban sueldos y salarios, haciéndolos aparecer como retiros de socios de las cooperativas, a los que no se les retenía el ISR, y mucho menos el Seguro Social¹.

La SHCP, al detectar lo anterior publicó el primer criterio para el combate de estas figuras, el cual mencionaba:

Criterios no vinculativos.

05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.

“Las sociedades cooperativas, en nombre colectivo y en comandita simple que distribuyan a sus socios o accionistas los ingresos por la prestación de servicios a terceros, deberán efectuar la retención del ISR por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, de conformidad con los Artículos 110, fracción III y 113 de la Ley del ISR, y tratándose de previsión social respetar las limitantes a que se refiere el penúltimo párrafo del Artículo 109 de la propia Ley.

Lo anterior, en virtud de que se han detectado sociedades cooperativas, sociedad en nombre colectivo y en comandita simple, constituidas con la finalidad de disminuir la retención de salarios al considerar

¹ Nota importante: Todos los esquemas que se mencionan en estas notas han sido presentados como fraudulentos por distintos jefes del SAT. Son ampliamente conocidos por las autoridades.

gran parte de los ingresos por este concepto como previsión social, los cuales exceden los límites establecidos en la Ley del ISR.²

En esos días se publicó una modificación a la fracción III del CFF³, que obliga a los auditores que firman dictámenes fiscales, a reportar al SAT en su dictamen, el uso por parte del contribuyente dictaminado, de prácticas establecidas como Criterios Fiscales Indebidos.

En teoría, esta es una buena forma de combatirlos. Si la empresa utiliza el esquema, el auditor lo reporta y el SAT se entera del mismo.

Sin embargo, como puede observarse, el Criterio del SAT no menciona a las Sociedades Anónimas ni a las Sociedades Civiles, por lo cual no existe obligación para el dictaminador de las empresas que estén relacionadas con una facturera basada en este tipo de sociedades, de reportar su existencia en su dictamen.

Otro mecanismo que utilizaron los EFOS fue crear empresas intermedias, de tal forma que la empresa que factura al cliente contribuyente no sea la que tiene el contrato con la cooperativa y, por lo mismo, no esté sujeto el contribuyente a ser señalado por su Auditor Fiscal. Esto lo utilizan en todos sus esquemas.

También empezaron a manejar otras figuras basadas en las sociedades que acabamos de referir y en conceptos de previsión social, aportaciones a sindicatos y pago de alimentos a socios de Sociedades Civiles.

No hay mucha diversidad en las propuestas, las que se utilizaron (y siguen utilizando) con variantes, giran alrededor de los siguientes puntos:

- Considerar exentos los gastos de previsión social sin tomar en cuenta el límite de siete salarios mínimos que fija la LEY del ISR en su Artículo 109 (actual Artículo 93 de la LISR).
- Considerar como exentos las ayudas por concepto de alimentos en su totalidad, y no sólo aquellos alimentos que se dan a los acreedores alimentarios (acreedores dependientes de trabajadores) conforme al Código Civil, como son los pagos por concepto de pensiones alimenticias.
- La figura anterior la utilizan vía Sociedades en Comandita, Sociedades Anónimas y Sociedades Civiles. Incluso en este último esquema proliferó los que se apoyaron en Sociedades Civiles del estado de Yucatán, las cuales hablaban de ese concepto.
- Considerar que los trabajadores pueden cobrar “indemnizaciones por riesgos de trabajo” por el “deterioro causado en el trabajador” por el ambiente de trabajo.
- Pagos de Ayudas sindicales que luego se reintegran a los trabajadores.
- Pagar al trabajador un salario bajo y el complemento pagarlo como gastos a comprobar en una empresa perteneciente al grupo EFOS, gasto por comprobar que nunca se comprobó.
- Utilizar el crédito fiscal por el subsidio al empleo o el crédito al salario que generaron los EFOS por sus estrategias de pago de bajos salarios (y que no pagaron a los trabajadores) y utilizar este crédito fiscal para compensar contra figuras de supuestas retenciones a otros trabajadores con ingresos altos.
- Y otros muchos más.

² Este criterio no vinculativo se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2006, con número de criterio no vinculativo 05/ISR. En la actualidad aparece, con ligeras variantes, como criterio no vinculativo 16/ISR.

³ CFF: Código Fiscal de la Federación.

En el mundo del papel, la autoridad combatió estas prácticas con la publicación de criterios no vinculativos, cuyo uso, como ya mencionamos, debió haber sido reportado por el auditor independiente.

A la fecha los criterios no vinculativos publicados y relacionados con esta materia son:

CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES

12/ISR/NV Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades.

Se considera una práctica fiscal indebida:

- Efectuar erogaciones como si se tratara de indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades sin contar con el citado certificado o constancia correspondiente, cuando las mismas realmente corresponden a ingresos por salarios y conceptos asimilados a estos o demás prestaciones que deriven de una relación laboral.
- Deducir para efectos del ISR, las erogaciones a que se refiere la fracción anterior sin contar con el citado certificado o constancia correspondiente y sin cumplir con la obligación de retener y enterar el ISR correspondiente.
- No considerar como ingresos por los que se está obligado al pago del ISR, los salarios y conceptos asimilados a estos o demás prestaciones derivadas de una relación laboral que se hayan cobrado como presuntas indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades sin contar con el citado certificado o constancia correspondiente.

14/ISR/NV Sociedades Civiles universales. Ingresos en concepto de alimentos (derogada).

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, o para obtener un beneficio en perjuicio del Fisco Federal, constituya o contrate de manera directa o a través de interpósita persona a una Sociedad Civil universal, a fin de que esta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestaron o prestan.
- El socio de una Sociedad Civil universal que considere las cantidades recibidas de dicha sociedad, como ingresos por los que no está obligado al pago del ISR.

Este criterio también fue aplicable a las Sociedades en Nombre Colectivo o en Comandita Simple.

Nota: Este criterio ya no es aplicable, "dado que han cambiado las condiciones jurídicas y de hecho que motivaron su creación" (ya no existen estas posibilidades de manejo en estas sociedades).

16/ISR/NV Sociedades Cooperativas. Salarios y previsión social.

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del Fisco Federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una Sociedad Cooperativa, para que esta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.
- La Sociedad Cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social, así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.

Este criterio también es aplicable a las Sociedades en Nombre Colectivo o en Comandita Simple.

22/ISR/NV Subcontratación. Retención de salarios.

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:

- Constituya o contrate de manera directa o indirecta a una persona física o moral, cuando entre otras, se trate de Sociedades de Solidaridad Social, Cooperativas, Civil, Civil Universal, Civil Particular; Fideicomisos, Sindicatos, Asociación en Participación o Empresas Integradoras, para que éstas le presten servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado, y con ello omita el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.
- Derivado de la práctica señalada en la fracción anterior, se omita efectuar la retención del ISR a los trabajadores o prestadores de servicios sobre los que, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 20

de la Ley Federal del Trabajo, mantiene una relación laboral por estar bajo su subordinación y toda vez que dichos trabajadores o prestadores de servicios perciben un salario por ese trabajo subordinado, aunque sea por conducto del intermediario o subcontratista.

- Deduzca, para efectos del ISR, el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario laboral, sin cumplir con lo establecido en el Artículo 27, fracción V de la Ley del ISR.
- Acredite, para efectos del IVA, el impuesto contenido en el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario, sin cumplir con lo establecido en los Artículos 5 y 32 de la Ley del IVA.

24/ISR/NV Deducción de pagos a sindicatos.

Se considera una práctica fiscal indebida:

- Deducir para efectos del ISR, con el comprobante fiscal otorgado por un Sindicato, derivado de la contratación que le efectúen, producto de alguna actividad comercial que lleven a cabo.
- Acreditar, para efectos del IVA, el impuesto contenido en el comprobante fiscal a que se refiere la fracción anterior.

Lo dispuesto en las fracciones anteriores, no resulta aplicable cuando el sindicato, por los actos de comercio que realice, cumpla con sus obligaciones fiscales en términos del Artículo 80, sexto párrafo de la Ley del ISR.

27/ISR/NV Previsión social para efectos de la determinación del ISR. No puede otorgarse en efectivo o en otros medios equivalentes.

Se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- Los contribuyentes que para los efectos del ISR consideren como gastos de previsión social deducibles o ingresos exentos bajo el concepto de previsión social, las prestaciones entregadas a sus trabajadores en efectivo o en otros medios que permitan a dichos trabajadores adquirir bienes, tales como, los comercialmente denominados vales de previsión social o servicios.
- Quienes realicen los pagos en términos de la fracción anterior y no efectúen la retención y el entero del ISR correspondiente por los pagos realizados.

32/ISR/NV Pago de sueldos, salarios o asimilados a estos a través de sindicatos o prestadoras de servicios de subcontratación laboral.

Se considera que realizan una práctica fiscal indebida los patrones o empresas prestadores de servicios de subcontratación laboral, que paguen a través de sindicatos, total o parcialmente a los trabajadores sueldos, salarios o asimilados a estos, mediante presuntas cuotas sindicales, apoyos o gastos de cualquier índole incluso de previsión social, considerando que son obligatorios conforme al contrato colectivo de trabajo, y con este procedimiento se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

- No incluyan los conceptos señalados en el párrafo anterior en el comprobante fiscal de pago que deben expedir a los trabajadores, en términos del Artículo 99, fracción III de la Ley del ISR.
- No realicen la retención y entero a los trabajadores para efectos del ISR o lo hagan en una cantidad menor a la que legalmente corresponda los conceptos señalados en el párrafo anterior.
- Deduzcan las erogaciones señaladas en el párrafo anterior por el monto expresado en el comprobante fiscal emitido por el sindicato o con base en el contrato colectivo de trabajo.
- Deduzcan los pagos señalados en el párrafo anterior efectuados a los trabajadores, cuando se trate de ingresos exentos para estos en términos del Artículo 28, fracción XXX, de la Ley del ISR.
- Se considera que también realizan una práctica fiscal indebida, los sindicatos y empresas prestadores de servicios de subcontratación laboral, a través de las cuales se lleve a cabo esta conducta, así como quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica a que se refiere el presente criterio.

Nota: Todos los criterios fiscales no vinculativos **incluyen como práctica no deseada**, además de las enumeradas, "Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores".

Otros aspectos a considerar.

Se venden estos esquemas sobre la base de disminuir las cargas de Seguro Social, INFONAVIT e ISR en las empresas. Para ello, como ya vimos, las EFOS cobran cuotas que van de un 4% en adelante y dicen quedarse con los riesgos fiscales y laborales de las estrategias que plantean.

Todas las propuestas se basan en interpretaciones agresivas de las leyes fiscales, en realidad desde un punto de vista de negocios, **no vemos como puede lograrse reducir la carga fiscal de un trabajador, que grave un ISR de un 10% o un 30% (dependiendo de sus ingresos), a tasas del 1% al 5% que ofrecen estos esquemas, sin crear una fuerte contingencia fiscal para las empresas**⁴.

Vale la pena resaltar que el uso de estas figuras no es privativo del sector privado. Podemos asegurar, basados en evidencias y en reportajes periodísticos, ***que este cáncer se encuentra igualmente incrustado en el sector público***. Se debería esperar que, así como el Procurador Fiscal de la Republica y el SAT están llevando una fuerte y combativa campaña para acabar con el mal uso de estas figuras en el sector privado, **la Secretaría de la Función Pública hiciera lo propio para fustigar éstas prácticas en el Sector Público**.

Los vendedores mencionan que sus empresas están dictaminadas para efectos del Seguro Social. También que cuentan con autorizaciones de la SHCP o que han ganado este tipo de asuntos en los tribunales.

Lo anterior es parcialmente cierto, lo que los hace más peligrosos. Las autorizaciones que mostraban o los asuntos ganados en tribunales no necesariamente hacen referencia a los esquemas que venden, Sin embargo la utilización que hacen de estos documentos y el enfoque que les dan, les permite mostrarlas como “esquema legales y aceptados por las autoridades”.

Los asesores mencionan contar entre su clientela a empresas que cotizan en Bolsa, constructoras, distribuidoras automotrices, estados, municipios y empresas descentralizadas, entre otros.

Varios grupos de empresas EFOS mencionan (y acreditan) tener más de 400 mil trabajadores en el esquema. Si consideramos un ingreso promedio de \$500 por trabajador (tomando como base un sueldo promedio de \$10,000 al mes), el ingreso que obtienen por este tipo de estrategias llega a superar los \$200 millones mensuales. Y este ingreso lo han obtenido a lo largo de varios lustros.

¿Por qué su éxito?

Analizando su desarrollo, desde el principio entendimos que su éxito se daba por la incapacidad física del SAT para revisarlos.

En el mundo del papel, poder identificar estos esquemas en el universo de contribuyentes era mínimo, manejando una probabilidad estadística alta, sería inferior al uno al millar.

Es decir, en un universo de mil empresas, revisarían al año una por cada mil. En cinco años, tiempo en que caducan sus facultades, alcanzaban a revisar 5 cuando mucho.

⁴ La competencia también afecta a los vendedores de estos esquemas. Su proliferación ha sido tan alta que el costo de los servicios se ha llegado a reducir sensiblemente (el riesgo fiscal persiste).

Otro punto a su favor, cuando los detectaba el SAT se defendían judicialmente y cuando el SAT, después de un largo juicio, llegaba a ganarles, lo que podía recuperar era ínfimo con relación a lo que el EFOS (y EDOS) habían evadido.

Los vendedores han comentado contar con apoyos de políticos de alto rango, incluyendo gobernadores, hijos de expresidentes y exgobernadores, diputados, senadores y funcionarios que laboran en la SHCP, el IMSS y el INFONAVIT.

Evolución en el tiempo.

Con el tiempo ellos evolucionaron sus prácticas y también el SAT.

Ellos lo hicieron ampliando su poder económico y político. Los más agresivos, además de la comisión por sus servicios, manejan esquemas que les permiten quedarse con el flujo del IVA que les pagan sus clientes, lo que les ha permitido amasar impresionantes fortunas.

En el caso del SAT también se han visto esfuerzos serios.

En el mundo del papel tomaron medidas como publicar Criterios Fiscales indebidos, presionar a los dictaminadores, y algunas revisiones escandalosas, pero todo ello con poco éxito. Quizás lograron subir la percepción del riesgo del medio al millar al uno por ciento, muy baja todavía en función al “beneficio” (por llamarle de algún modo) que daba la estrategia.

Sin embargo el objetivo ya estaba definido. La verdadera estrategia apuntaba a medios electrónicos conjugados con cambios al CFF.

Segunda Parte. Combate a los esquemas agresivos mediante herramientas basadas en medios electrónicos.

También desde hace lustros, el SAT entendió que para combatir en forma inteligente la corrupción y este tipo de esquemas se necesitaban dos elementos: **(a) Transparencia** y **(b) Sistemas informáticos**.

En las palabras de sus funcionarios⁵, ***la transparencia permite que las cosas se vean, y los sistemas informáticos hacen que se vean más rápido.***

Sin embargo el proceso fue lento, se tuvo que mover una institución grande, pesada y con muchos vicios. Esto fue poco a poco, se inició con la obligatoriedad de la firma electrónica y se fue avanzando con la presentación electrónica de las declaraciones fiscales, la presentación de los avisos, y otros.

Así llegamos a lo que hemos llamado “la reforma silenciosa”, la reforma fiscal más importante que nos ha tocado ver en los últimos años: La implantación obligatoria del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI).

⁵ Estos trabajos han estado liderados por el área de Asistencia al Contribuyente del SAT y han contado, con el apoyo de todos los jefes del SAT y los secretarios de estado encargados de la Secretaría de Hacienda.

Funcionarios comprometidos con el SAT se dieron a la tarea de apuntalar este proyecto. Inicia en el ejercicio 2012⁶ dándole un carácter opcional y a partir de 2014 lo hacen obligatorio. Luego lo complementan con el CFDI de nómina, el complemento de pago⁷, el CFDI de comercio exterior y lo último, un sistema de cancelaciones.

Estos funcionarios no tenían prisa, sabían que al ser temas informáticos y al abarcar un universo tan grande al que estaban llegando, los sistemas tenían que ir madurando.

Esto ha permitido que en 2020 el SAT cuente con una valiosa herramienta que hoy le permite contar con información en tiempo real de los contribuyentes que realizan operaciones fiscales en toda la república. Ellos dicen que ya llegó “el tiempo de cosechar”.

La revolución en medios electrónicos, que arrancó con una fuerte inversión en dinero y en tiempo con la firma electrónica, como acabamos de mencionar incluye además del CFDI, declaraciones, avisos, contabilidad y notificaciones por medios electrónicos, entre otros puntos.

El círculo se apuntala con relevantes reformas al CFF, las más importantes en 2014, como son los Artículos 69-B, 17-H, 113 y recientemente el 113 bis del CFF y las cartas invitación⁸.

Nos parece que el contribuyente que no ve ahora la fuerza que tiene el SAT para cumplir su función **NO ENTIENDE NADA**. Los famosos esquemas de los EFOS han subido en su posibilidad de ser detectados por la autoridad, de un porcentaje del 1% en el mundo del papel a un 20% fácilmente y, **si además consideramos que se pueden revisar 5 años** ese 20% se convierte en un 100%.

Tercera parte. Cambios en los ejercicios 2019 y 2020.

La nueva administración ha endurecido la postura de las autoridades, además de contar con todo el beneficio que ya da la información obtenida por los medios electrónicos.

En el ejercicio 2019 realizan tres importantes reformas enfocadas a este flagelo:

- Se elimina la compensación universal de impuestos. Ésta permitía a los EFOS “compensar” saldos de créditos al salario y subsidios al empleo contra IVAS u otros impuestos, es decir, les dio un importante flujo de efectivo a sus estrategias.
- La “no condonación de impuestos”.
- El Artículo 113 bis del CFF que habla claramente de pena de cárcel. En el 2019 la amenaza era para los EFOS.

Vale la pena mencionar los efectos negativos de estos cambios. Si se les ve solamente como algo enfocado a los EFOS, son medidas correctas. La realidad no es tan simple, la eliminación de la compensación universal de impuestos ha causado efectos negativos en el flujo de empresas

⁶ En realidad fue opcional desde 2006. Vale la pena mencionar que el esfuerzo requirió una alta inversión, la cual en el tiempo ha venido redituando en el alto incremento en la recaudación.

⁷ El complemento de pago no solo sirve para el control de las erogaciones y pagos del sector privado. Si se le ve (y aprovecha) para el control del gasto público, se puede convertir en una herramienta poderosa para combatir la impunidad en este sector.

⁸ En su parte negativa se están prestando a abusos por parte de las autoridades.

alejadas de esquemas fiscales agresivos. Lo mismo, la no condonación de impuestos no toma en cuenta la imposibilidad real de algunos contribuyentes para pagarlos, la cual se está acentuando con la crisis económica que estamos viviendo, además de ser una herramienta útil en el pasado para lograr convenios entre autoridades y contribuyentes en la resolución de asuntos fiscales complicados y que evitaron juicios largos y costosos a ambas partes.

En este 2020, se vuelve a dar otro apretón fuerte para acabar con los EFOS y los EDOS, con las presiones de castigos penales severos, incluso, en nuestra opinión, demasiado severas y peligrosas desde el punto de vista de los EDOS.

Es importante recordarle al lector de que se tratan.

Para ello las dividiremos en aquellas que tienen consecuencias penales y otras, que sin llegar a estos extremos, dan herramientas poderosas al SAT para combatir estas figuras.

1. Reformas que se relaciona con delitos fiscales.

A Código Fiscal de la Federación.

Se aumentaron las penas para los contribuyentes que realicen operaciones tanto como EFOS y como EDOS. La reforma deroga la fracción III del Artículo 113 y pasa las sanciones a los EFOS y a los EDOS al 113 bis.

Anteriormente, apenas en mayo de 2019, las penas que existían eran **de tres a seis años de prisión para los EFOS, lo que constituía prisión en todos los casos y de tres meses a seis años de prisión a los EDOS, lo que les permitía seguir su proceso en libertad.**

Ahora es una sanción de dos a nueve años de prisión **“al que por sí o por interpósita persona expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados”**, es decir, amenaza de cárcel para ambas partes.

También será “sancionado con las mismas penas al que a sabiendas permita o publique a través de cualquier medio anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados”. En el caso de los funcionarios públicos estos serán destituidos de su empleo e inhabilitados de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos.

Se aclara que se requiere querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito, la cual corre a cargo de la Procuraduría Fiscal⁹.

B. Código Nacional de Procedimientos Penales.

Se agregan en el Artículo 167 de este ordenamiento como delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, las operaciones de los EFOS y los EDOS, con una atenuante: Exclusivamente cuando las

⁹ En estos días, el Licenciado Carlos Romero Aranda. **Procurador Fiscal de la Federación**, ha tenido una actividad pública relevante, en la cual nos recuerda las nuevas facultades de las que dispone para atacar los esquemas fiscales fraudulentos. Se ven más adelante.

cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales superen tres veces lo establecido en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

La fracción del Artículo 108 que se señala, indica como límite de lo defraudado \$2.6 millones. Si a esta cifra la multiplicamos por tres dará \$7.8 millones.

Asimismo, se modifican entre otros, los siguientes Artículos:

- *El Artículo 187 para evitar que procedan los acuerdos reparatorios en estos casos.*
- *Lo mismo se hace en el Artículo 192 para evitar que proceda la suspensión condicional.*

C. Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

Se agregan como delitos equiparables a este tipo de operaciones, con el límite señalado anteriormente.

D. Ley de Seguridad Nacional.

Se considerarán amenazas a la seguridad nacional los actos ilícitos en contra del Fisco Federal a los que hace referencia el Artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

E. Código Penal Federal.

Se incorpora una fracción al Artículo 11 bis que se refiere a los delitos de las Personas Morales, para incorporar en la misma el delito previsto en el Artículo 113 bis del Código Fiscal de la Federación.

F. Disposiciones Transitorias.

Todo esto entró en vigor desde ***el 1º de enero de 2020.***

Se aclaró en las disposiciones transitorias que las conductas cometidas “antes de la entrada en vigor del presente decreto, que se actualiza, en cualquiera de los delitos previstos en los Artículos 113, fracción III y 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, así como el 400 Bis del Código Penal Federal, continuarán siendo investigadas, juzgadas y sentenciadas mediante la aplicación de dichos preceptos.”

2. Otras Reformas que dan herramientas poderosas para combatir estas figuras.

A. Reformas en el ISR y en el IVA relacionadas con los esquemas de outsourcing y de defraudación fiscal.

Se refieren a los esquemas de subcontratación laboral y similares.

En materia de la LISR y de la LIVA se obliga al Contratante de estos servicios a **retener el IVA causado por el contratista, o sea, el proveedor de los servicios de subcontratación. La retención se vuelve un requisito para poder acreditar el IVA y para poder deducir la partida para efectos del ISR.**

B. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

El Artículo 69-B, promulgado en la Reforma Fiscal de 2014, es otra herramienta tan poderosa como el CFDI.

Un resumen del mismo es:

- Cuando las autoridades detecten las operaciones simuladas entre los EFOS y los EDOS, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. Se especifican los casos en que esto se presenta.
- Lo anterior se publica en la página del SAT y en el Diario oficial, para que el contribuyente afectado pueda aportar las pruebas que considere que acrediten la operación señalada por el SAT, como una transacción real, y por lo tanto, deducible.
- El artículo menciona los plazos para cumplir con lo anterior.
- Transcurridos los plazos que se indican en la disposición, las autoridades notificarán su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario.
- 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, tanto para los EFOS como para los EDOS.

Vale la pena destacar que si los contribuyentes tuvieron operación con EFOS listados en el 69-B y no ejercieron su defensa correspondiente en tiempo, perdieron ya la oportunidad de hacerlo y, por lo tanto, deberán considerar las operaciones celebradas con los mismos como no deducibles y presentar las declaraciones correspondientes, pagar los impuestos, recargos y multas correspondientes.

En este ejercicio 2020, se dio un plazo de tres meses posteriores a la entrada en vigor de la Reforma o sea el mes de marzo de 2020, para que las personas morales y físicas pudieran corregir su situación fiscal por haber dado cualquier efecto fiscal en el pasado, a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el Artículo 69-B, y poder comprobar que las partidas sujetas a rechazo fueron reales, es decir, probar la “materialidad de las mismas”.

C. Nuevas causales para la suspensión del sello digital.

Para 2020 se endurecen las causales para dejar sin efecto el certificado del sello digital. Entre los nuevos motivos para ello están:

- Cuando las autoridades detecten que los contribuyentes, en un ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación ***de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha*** en que se encontraban obligados a hacerlo en términos de las disposiciones fiscales, o ***de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas***, o
- Cuando detecten que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, ***no concuerden con los señalados en los CFDI***, o los expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

D. Responsabilidad solidaria de liquidadores, administradores y socios de las empresas.

Los liquidadores y síndicos serán responsables solidarios por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

En el caso de los directores, gerentes o administradores, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, hoy sólo se les hace responsables solidarios de las omisiones de las personas morales, en casos de causas graves que se les atribuyan a ellos, como son, que la empresa no tenga RFC, que

cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente, que no lleve la contabilidad o la destruya o que desocupe el lugar donde tenga su domicilio fiscal.

Para 2020 se reforman estas disposiciones ***para que estos funcionarios sean responsables solidarios*** por las contribuciones causadas o no retenidas por las personas morales durante su gestión¹⁰, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen.

También lo serán en los casos en que la persona moral no se localice en el domicilio fiscal registrado ante el RFC¹¹ y en aquellos casos en que la persona moral se encuentre en los casos citados en el Artículo 69-B que castiga la facturación y deducción de operaciones inexistentes o el 69-B bis, que habla de trasmisión indebida de pérdidas fiscales.

En el caso de los socios mayoritarios, se les agregan las nuevas causales de responsabilidad solidaria que acabamos de ver para administradores y directores. A partir de 2020 tendrán entonces los mismos motivos que los administradores y los directores generales.

E. Regla general “Anti-abuso”, Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Se va a permitir a la autoridad “recharacterizar” los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal. Se busca llevar los efectos de estas operaciones a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o se presume, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carecen de razón de negocios, cuando el beneficio económico perseguido pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

La recharacterización o inexistencias señaladas sólo tendrán efectos fiscales.

La aplicación de la Cláusula Anti-Abuso siempre será producto de un acto de autoridad.

F. Revelación de esquemas reportables.

A partir del ejercicio 2021 se van a revelar a la autoridad los “esquemas reportables” que se hayan generados desde el ejercicio 2020¹².

Se considera esquema ***“cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos”***. No se considera un esquema, la realización de un trámite ante la autoridad o la defensa del contribuyente en controversias fiscales.

Un antecedente para ello es el actual Artículo 31-A del CFF, el cual nos obliga hoy a reportar las operaciones con partes relacionadas, las relativas a la participación en el capital de sociedades, los cambios en la residencia fiscal y las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas, entre otras, cuando excedan de \$60 millones de pesos.

Entre los esquemas que se deben reportar podemos citar:

¹⁰ El Código Fiscal de la Federación (CFF) califica en su Artículo 108 a la omisión de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas, como delito de defraudación fiscal calificado.

¹¹ RFC: Registro Federal de Contribuyentes.

¹² Si el esquema reportable produjo efectos en 2020 se deberá reportar en el ejercicio 2021.

- Aquel que consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.
- Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% de ISR.
- Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, exceptuando aquellas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Entre otros datos se debe reportar, además de los datos generales del contribuyente y del asesor, la descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables y una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.

G. Otras medidas.

Se fortalecen los mecanismos de control en las siguientes herramientas fiscales en el Código Fiscal de la Federación (CFF):

- *Firma electrónica avanzada (Artículo 17-D).*
- *Certificados de sello digital (Artículos 17-H y 17-H-Bis).*
- *Buzón tributario (Artículo 17-K).*
- *Inscripción en el RFC (Artículo 17-H).*

Se incorpora la figura de tercero colaborador fiscal, cuya información podrá ser empleada para substanciar el procedimiento establecido en el Artículo 69-B del CFF, así como, para motivar las resoluciones de dicho procedimiento.

Cuarta parte. ¿Y los trabajadores?

Hemos hablado de que muchos de estos esquemas están relacionados con los trabajadores, ahora bien ¿Qué pasa con ellos? ¿Cómo les afectan estas figuras?

Sugerimos analizar el supuesto ahorro desde el punto de vista de la persona moral, pues mucho del mismo va hacia el trabajador y no se queda en la empresa.

Cuando se analizan los “supuestos ahorros” de los esquemas, se confirma que el efecto mayor va hacia el trabajador por la disminución de su carga fiscal. En el caso de la empresa, al “ahorro” relativo de las cargas sociales y fiscales de la empresa hay que restarle el costo del alto honorario que se paga al asesor.

En el caso del trabajador, debe tomarse en cuenta que se están dejando de pagar cuotas de Seguro Social e INFONAVIT, *las cuales en algún momento se van a traducir en menores pensiones y gastos médicos para ellos.*

Independientemente del mal servicio¹³ que se dice prestan estas instituciones, muchos de los ahorros de estos esquemas EFOS *consisten en no proporcionar* los mismos beneficios del IMSS y del INFONAVIT, por ejemplo:

- Pensiones para los trabajadores que dan el SAR y el INFONAVIT.

¹³ Este tema escapa a los objetivos de la nota.

- Pago de indemnizaciones por enfermedades y riesgos de trabajo.
- Gastos médicos para los familiares del trabajador, etc.

Consideramos importante realizar una tabla comparativa donde se muestren las ventajas y desventajas de los esquemas de los EFOS contra los servicios prestados por las instituciones sociales a los trabajadores, y una vez que se tenga el supuesto ahorro se considere el mismo contra la contingencia fiscal (y posiblemente penal) que representan estas figuras.

Comentarios finales

Todo lo anterior es demasiado serio, no solo para los EFOS, sino también para aquel contribuyente que haya decidido tomar una de estas estrategias y convertirse en EDOS. Las penas lo pueden llevar a cárcel, además de una pérdida considerable de su patrimonio. Sugerimos a los distribuidores revisar si se encuentran en alguna operación que los pueda hacerse ver como EDOS y que tomen las precauciones y medidas que mejor les convenga para disminuir sus riesgos.

En el mundo del papel, detectar los esquemas EFOS era complicado, no había estructura en el SAT ni herramientas que permitieran detectarlos en forma rápida y eficiente. Los esquemas parecieron resultar muy atractivos en el corto plazo, se vendieron como esquemas seguros.

Esto ya cambió, con el apoyo de los medios electrónicos, principalmente el CFDI, las autoridades cuentan con la información en tiempo real de los contribuyentes y detectar estos esquemas se vuelve una labor menos complicada. Con una ventaja adicional, la posibilidad de revisar la información en un plazo de cinco años.

Lo más difícil, a partir del 2020: El riesgo penal.

En las recientes entrevistas al Procurador Fiscal de la Federación, él menciona que los contribuyentes metidos en estos tópicos tienen dos caminos al ser revisados por la autoridad:

a) Pagar y solicitar un acuerdo reparatorio que evite una sanción penal. Aclara el funcionario que el pago es sobre el 100% del crédito fiscal (impuestos, multas y recargos)¹⁴.

b) Seguir el proceso y esperar una sentencia. Con un agravante, si hay querrela el proceso puede seguirse con la amenaza permanente de la privación de la libertad del contribuyente.

Además, hace énfasis en que están aplicando las sanciones no solamente a las personas físicas, también a las personas morales, con el embargo precautorio de la sociedad o incluso, la posibilidad del cierre judicial de la empresa y la liquidación de sus activos.

No es el objetivo de este comunicado pronunciarse **sobre si los esquemas son legales o ilegales**, tampoco **calificar si la actitud de las autoridades es o no terrorismo fiscal**, lo que pretendemos es advertir y prevenir a nuestros lectores de los riesgos que implican.

¹⁴ Menciona un plazo de tres meses para el pago. No vemos este plazo en las publicaciones oficiales, suponemos que es una facilidad que ellos están otorgando.

Si alguien está involucrado con EFOS o EDOS, le sugerimos acercarse a sus asesores legales y fiscales para tomar las medidas preventivas que estimen pertinentes.

Nuestra obligación es proporcionar elementos para la toma de decisiones, lo que consideramos estar haciendo con el estudio que acompañamos.

Finalmente, si el lector de estas notas ha tomado alguna de estas estrategias y está siendo objeto de una revisión por parte de las autoridades, recomendamos atenderla como un asunto serio y que puede afectar su negocio y su patrimonio en forma significativa.

Junio 2020