

“2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”

Expediente: 21-V-A/2015.

ASUNTO: Cancelación del Certificado de Sello Digital.

México, D.F., 25 de agosto de 2015.

ANÁLISIS SISTÉMICO 12/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

Al ejercer facultades de comprobación las autoridades fiscales aplican indebidamente el inciso d) de la fracción X del artículo 17-H del CFF, desconociendo lo dispuesto por el inciso c) del propio artículo y fracción.

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, X, XXII y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014, así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

La problemática que ha detectado este *Ombudsman* fiscal relativa a dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital (CSD) de los contribuyentes para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) —atribución legal de la autoridad fiscal a partir del 1º de enero de 2014— es que cuando la autoridad ejerce facultades de comprobación aplica indebidamente el inciso d) de la fracción X del artículo 17-H del CFF, desconociendo lo dispuesto por el inciso c) del propio artículo y fracción, pues se ha observado que lleva a cabo la cancelación del CSD cuando no se actualiza ninguno de los supuestos previstos en el último inciso, o en su caso, sin haberse publicado el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF.

II. CONSIDERACIONES.

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha tenido conocimiento de casos en los cuales las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal (ALAF's) del Servicio de Administración Tributaria (SAT), en el ejercicio de sus facultades de comprobación —previstas en el artículo 42, fracciones II y III, del CFF—, requieren a los contribuyentes diversa información y documentación con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, indicándoles que el incumplimiento a dichos requerimientos actualiza la infracción prevista en el artículo 85, fracción I¹, del CFF, y consecuentemente la aplicación de la multa establecida en el precepto 86, fracción I², del citado ordenamiento legal.

¹ **Artículo 85.**- Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros, o no aportar la documentación requerida por la autoridad conforme a lo señalado en el artículo 53-B de este Código.

(...)

² **Artículo 86.**- A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 85, se impondrán las siguientes multas:

I. De \$15,430.00 a \$46,290.00, a la comprendida en la fracción I.

(...)

Ahora bien, si los contribuyentes incumplen parcial o totalmente los requerimientos de documentación e información, las ALAF's correspondientes imponen la multa mencionada y posteriormente solicitan a la Administración General de Servicios al Contribuyente (AGSC) del SAT, dejar sin efectos el CSD.

Resulta importante destacar que cuando el contribuyente está sujeto a facultades de comprobación, es el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del CFF el que señala en forma limitativa los supuestos en los que la autoridad fiscal podrá dejar sin efectos el CSD; como se advierte a continuación:

“Artículo 17-H.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

...

X. Las autoridades fiscales:

...

c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; o éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

...”

Énfasis añadido

Del inciso y fracción del precepto transcrito, se desprende que para que las autoridades fiscales dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación puedan dejar sin efectos el CSD, forzosamente deben actualizarse los supuestos normativos señalados en el mismo.

De acuerdo con lo anterior, en opinión de esta Procuraduría, para que las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, procedan a dejar sin efectos los CSD —cancelar—, no pueden actualizarse ninguna de las causales que prevé el inciso d), fracción X, del artículo 17-H, del CFF, que a la letra establece: “Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.”, toda vez que los incisos c) y d) son excluyentes entre sí, porque la autoridad

puede proceder a dicha cancelación cuando detecte las infracciones previstas en el inciso d) —referidas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF— sin necesidad de ejercer facultades de comprobación, mientras que para cancelarlos conforme al inciso c) es necesario que se encuentre realizando éstas.

Ahora bien, del análisis a la información con que se cuenta, se advierte que las ALAF's han sancionado a contribuyentes sujetos a las facultades de comprobación previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del CFF, cuando comenten la infracción establecida en el artículo 85, fracción I, del CFF; posteriormente les notifican mediante oficio que actualizaron la conducta señalada en el artículo 17-H, fracción X, inciso d)³, del CFF, motivando precisamente dicha cancelación en que los contribuyentes no atendieron debidamente dentro del plazo señalado para tal efecto, el requerimiento de documentación e información y comunicándoles que se solicitaría la cancelación de su CSD a la AGSC.

De lo anterior, se observa que la autoridad al estar ejerciendo sus facultades de comprobación, procede a la cancelación de los CSD, sin actualizarse ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 17-H, fracción X, inciso c) del CFF, tan es así que cancela el CSD con fundamento en el inciso d) de dicho precepto legal y sin haberse cometido ninguna de las infracciones a que hace referencia este último inciso.

Debe destacarse que la autoridad fiscal al contestar los requerimientos formulados por esta Procuraduría —dentro de los procedimientos de queja donde los contribuyentes se duelen de tales anomalías—, ha informado que solicita la cancelación del CSD, no en virtud de que los contribuyentes revisados incurrieron en las conductas **omisivas** a que se refiere el artículo 85, fracción I, del CFF, por el cual habían sido apercibidos sino por una conducta infractora totalmente distinta y que es la relativa a no conservar su contabilidad a disposición de la autoridad, prevista en el diverso artículo 83, fracción VI del multicitado CFF.

3 Artículo 17-H.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

...

X. Las autoridades fiscales:

...

d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.

Ahora bien, este Organismo Defensor de los Derechos de los Contribuyentes advierte que la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en su dictamen con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF, publicado en la Gaceta Parlamentaria el 15 de octubre de 2013, expresamente excluyó como supuestos para dejar sin efectos el CSD o firma electrónica, el que al ejercerse las facultades de comprobación, los contribuyentes no pongan a disposición de la autoridad o no presenten su contabilidad; argumentando que tales supuestos no ameritaban esa consecuencia jurídica⁴.

En este orden de ideas y de conformidad con lo señalando en la regla 2.2.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, el oficio mediante el cual se notifica a los contribuyentes la cancelación de los CSD debe estar debidamente fundado y motivado, situación que a juicio de este Organismo no se cumple, toda vez que como se mencionó, la autoridad durante el ejercicio de sus facultades de comprobación procede a la cancelación de los CSD sin actualizarse ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 17-H, fracción X, **inciso c)** del CFF, o en su caso, **sin que el contribuyente se encuentre sometido al procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF.**

Efectivamente, cuando la autoridad ha ejercido facultades de comprobación al contribuyente, por disposición expresa del texto legal —17-H, fracción X, inciso c)—, sólo podrá cancelar el CSD en los siguientes supuestos: i) no lo pueda localizar; ii) desaparezca durante el procedimiento; o iii) tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Por otra parte, esta Procuraduría también ha detectado que las autoridades califican que las operaciones realizadas por los contribuyentes carecen de materialidad, por lo que durante las revisiones fiscales o auditorías cancelan el CSD; sin haberlos sometido en ningún momento al procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF.

Lo anterior, en virtud de que el artículo 69-B del CFF establece de manera expresa el procedimiento para declarar la inexistencia de operaciones y restarles efectos tributarios a los

⁴ Visible en la liga: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131015-III.pdf>, página 58 (LVI).

comprobantes fiscales que las amparan, por lo cual este *Ombudsman* fiscal estima que el sólo hecho de que la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación califique la inexistencia, simulación o ilicitud de las operaciones, no alcanza para motivar la cancelación del CSD si paralelamente no se ha sujetado al contribuyente a dicho procedimiento, que es el que el legislador dispuso para que las autoridades puedan determinar la inexistencia o simulación de operaciones por parte de los contribuyentes.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de otorgar seguridad y certeza jurídica a los pagadores de impuestos sugiere al Servicio de Administración Tributaria:

1. Que cuando esté ejerciendo sus facultades de comprobación únicamente proceda a dejar sin efectos del CSD con fundamento en lo establecido en el artículo 17-H, fracción X, inciso c) del CFF, es decir, cuando no pueda localizar al contribuyente, éste desaparezca durante el procedimiento, o tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales que emitió se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; en este último supuesto sólo deberá cancelar el CSD del emisor cuando se encuentre publicado en el listado definitivo a que se refiere el tercer párrafo del artículo 69-B del CFF.
2. Que únicamente proceda a dejar sin efectos el CSD de los contribuyentes, cuando sin ejercer sus facultades de comprobación, detecte la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese a los Administradores Generales, Jurídico, de Servicios al Contribuyente y de Auditoría Fiscal Federal, del SAT** el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en **un plazo de treinta días naturales manifiesten lo que a su derecho convenga**, en la inteligencia de que esta Procuraduría podrá convocar a

las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el mismo medio informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

C.P. Rafael Gómez Garfias.

AML/MVC/JMS