

"2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón"

Expediente: 22-V-B/2014.

**ASUNTO: Expedición de CFDI por
proveedores de bienes y servicios.**

México, D.F., 14 de enero de 2015.

ANÁLISIS SISTÉMICO 01/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

Dificultad a la que se enfrentan los pagadores de impuestos para obtener Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) como adquirientes de bienes y servicios.

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 radica en las siguientes vertientes:

- La falta de plazo para entregar o poner a disposición el CFDI por parte de los proveedores de bienes o servicios, ya que no se encuentra regulado en ninguno de los ordenamientos fiscales o reglas de carácter general emitidas por el SAT, y éste varía dependiendo de las políticas administrativas de cada proveedor o prestador de servicio.
- Emisión/Aplicación del Criterio No Vinculativo **01/CFF/NV. Entrega o puesta a disposición del comprobante fiscal digital por internet. No se cumple con la obligación cuando el emisor únicamente remite a una página de internet¹.**

¹ 01/CFF/NV. Entrega o puesta a disposición del comprobante fiscal digital por Internet. No se cumple con la obligación cuando el emisor únicamente remite a una página de Internet.

El artículo 29, primer párrafo del CFF establece la obligación para los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, para lo cual de conformidad con su fracción IV, antes de su expedición deberán remitirlos al SAT o al proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet con el objeto de que se certifique, es decir, se valide el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del mismo Código, se le asigne un folio y se le incorpore el sello digital del SAT.

Por su parte, el artículo 29, fracción V del citado ordenamiento prevé que una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le haya incorporado el sello digital a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán entregar o poner a disposición de sus clientes el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, por lo que se considera necesario que el contribuyente que solicita el comprobante fiscal proporcione los datos de identificación para generarlo.

En ese sentido, se considera que realiza una práctica fiscal indebida el contribuyente que, a través de sus establecimientos, sucursales, puntos de venta o páginas electrónicas, en vez de cumplir con remitir el comprobante fiscal al SAT o al proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para su debida certificación, previamente a su expedición hacia el cliente, solo ponga a disposición del cliente una página electrónica o un medio por el cual invita al mismo cliente para que este por su cuenta proporcione sus datos para poder obtener el comprobante fiscal y no permitir en el mismo acto y lugar que el receptor proporcione sus datos para la generación de dicho comprobante en el propio establecimiento.

En efecto, dicha práctica se considera indebida, ya que el contribuyente emisor no cumple con su obligación de expedir el comprobante fiscal y tampoco con su remisión al SAT o al proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet con el objeto de que se certifique, ya que traslada al receptor del comprobante fiscal digital la obligación de recopilar los datos y su posterior emisión.

II. CONSIDERACIONES.

I. En las reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF), publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 9 de diciembre de 2013, se incluyeron modificaciones relacionadas con la obligación de expedir Comprobantes Fiscales, en concreto se modificó la fracción V del artículo 29 de dicho ordenamiento, la cual para su pronta referencia se transcribe a continuación:

ARTÍCULO 29. *Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.*

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

(...)

V. *Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.*

(...)

Como se puede observar, en el texto vigente del precepto transcrito, no se indica el número de días con los que cuentan los proveedores de bienes o servicios para entregar o poner a disposición de sus clientes el archivo electrónico del CFDI; limitándose a establecer que se hará por los medios electrónicos que establezca el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante reglas de carácter general; es decir, el texto del artículo 29 del CFF, deja la entrega o puesta a disposición de los CFDI a consideración de los proveedores de bienes o servicios, provocando falta de uniformidad en el tema y

generando, por lo tanto, confusión entre sus clientes e incluso la posibilidad de que no pudieran llegar a obtener su comprobante y en consecuencia se quedaran sin deducir los gastos respectivos, o acreditar el Impuesto al Valor Agregado.

Es conveniente recordar que anteriormente la fracción V de este precepto señalaba como una obligación de los proveedores de bienes y servicios (entre otras), entregar o enviar a sus clientes el comprobante fiscal digital a más tardar dentro de *los tres días* siguientes a aquél en que se realizara la operación y, en su caso, proporcionarles una representación impresa del comprobante fiscal digital cuando les fuera solicitada.

II. En el desarrollo de la investigación que da origen al presente Análisis, se estudió la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2014, así como a las modificaciones a la misma, en la cual se aprecia que en el *Capítulo 1.2.7 De los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica*, no se estableció el plazo para entregar o poner a disposición del cliente el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet.

III. Asimismo, se revisaron varios sitios de internet de proveedores de bienes o servicios, y se observó que en la mayoría existe una liga para “Facturación Electrónica”; en dichos sitios se señalan plazos diversos para realizar la facturación, los cuales se establecen a discreción de cada contribuyente. Por otro lado, se analizaron diversos tickets de consumo —en su mayoría de restaurantes—, los cuales establecen un estándar de 7 días naturales para que los clientes puedan acceder a la red y generar el CFDI ingresando la dirección electrónica señalada en el ticket, para tal efecto se les proporciona un número —que puede ser denominado “folio o código”—, mismo que deben ingresar, junto con los datos contenidos en el ticket, y los propios del contribuyente que busca obtener el CFDI.

IV. El 26 de septiembre de 2014, se requirió a la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes y a la Visitaduría General de este Organismo, a fin de conocer si tienen casos relativos a dicha problemática, a lo que respondieron afirmativamente, añadiendo que por políticas administrativas de los propios proveedores de bienes o servicios, se condiciona la emisión u obtención de CFDI, a que la solicitud del mismo se realice dentro de un determinado número de días.

V. Por otra parte, el 4 de octubre de 2014, se publicó en la página del SAT la Modificación al Anexo 3 de la RMF para 2014, en la cual se incluyó el **Criterio No Vinculativo 01/CFF. Entrega o puesta a disposición del comprobante fiscal digital por internet. No se cumple con la obligación cuando el emisor únicamente remite a una página de internet**, mismo que establece como una práctica indebida que el proveedor de bienes o servicios traslade al cliente —receptor del comprobante fiscal— la obligación de recopilar los datos y emitir el comprobante.

VI. Dentro de las acciones de investigación realizadas por esta Subprocuraduría, el 9 de octubre de 2014, se requirió a la Administración General Jurídica del SAT para que informara si además de las sanciones (multa y clausura preventiva) establecidas en el artículo 84, fracción IV, inciso a), en relación con el 83, fracción VII, del CFF, existe alguna otra medida que ese Órgano Desconcentrado pretenda implementar para corregir el hecho de que los proveedores de bienes y servicios no expidan, entreguen o pongan a disposición de los clientes —que así lo soliciten— los CFDI; así como si se establecerá a través de reglas de carácter general, un plazo para que éstos pongan a disposición de los clientes el CFDI, en virtud de que cada proveedor establece unilateralmente su plazo.

VII. El 15 de octubre de 2014 el Administrador General Jurídico atendió el requerimiento formulado, en el cual medularmente señaló que además de las sanciones mencionadas en el párrafo que antecede, les será revocado a los mencionados proveedores el certificado de sello digital que utilizan para facturar, de conformidad con lo establecido en el artículo 17-H, fracción X, inciso d) del CFF; asimismo, indicó que por lo que hace el plazo con el que cuentan los proveedores de bienes y servicios para poner a disposición de sus clientes el CFDI, se debe estar a lo dispuesto en el artículo 29, segundo párrafo, fracción IV, del CFF y 39 del Reglamento del CFF.²

En este orden de ideas, después de analizar las respuestas emitidas por la autoridad fiscal, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que no se da cabal

² **Artículo 39.** Para los efectos del artículo 29, segundo párrafo, fracción IV del Código, los contribuyentes deberán remitir al Servicio de Administración Tributaria o al proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet autorizados por dicho órgano desconcentrado, según sea el caso, el comprobante fiscal digital por Internet, a más tardar dentro de las veinticuatro horas siguientes a que haya tenido lugar la operación, acto o actividad de la que derivó la obligación de expedirlo.

cumplimiento a uno de los planteamientos formulados en el requerimiento de 9 de octubre de 2014, toda vez que sigue sin establecerse con precisión cuál es el plazo para que los proveedores de bienes o servicios pongan a disposición de sus clientes el CFDI, pues la autoridad en su informe se refiere al plazo con que cuentan éstos para remitir al SAT o al Proveedor de Certificación de CFDI el comprobante fiscal digital por internet para que le asignen el folio y le incorporen el sello digital del SAT, pero no se pronuncia respecto del plazo que tienen los proveedores de bienes o servicios para poner a disposición de sus clientes el CFDI (el artículo 29, fracción V del CFF —vigente hasta 2013—, establecía un plazo de 3 días siguientes a aquel en que se realizara la operación).

VIII. Continuando con el desarrollo de la investigación, se observó que el 30 de diciembre de 2014, se publicó en el DOF la RMF para 2015, en la cual, en el *Capítulo 2.7 De los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica*, sigue sin establecerse el plazo para entregar o poner a disposición de los adquirentes de bienes o servicios el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por internet.

IX. Asimismo, el 7 de enero del presente, se publicó en el DOF el Anexo 3 de la RMF para 2015, el cual contiene el Criterio No Vinculativo **01/CFF/NV. Entrega o puesta a disposición del comprobante fiscal digital por internet. No se cumple con la obligación cuando el emisor únicamente remite a una página de internet**, que continúa en el mismo sentido que el correspondiente a 2014.

Por otra parte, se tuvo conocimiento que desde la publicación del referido Criterio —4 de octubre de 2014— la autoridad fiscal inició visitas domiciliarias de conformidad con el artículo 49 del CFF, para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de los CFDI, con el fin de cerciorarse que los establecimientos cuenten con la infraestructura necesaria para emitir los mismos y que no incurran en la práctica señalada como indebida por el citado criterio, solicitándoles los CFDI que han expedido *ese mismo día o el día anterior*, y sancionándolos si no los presentan, sin tomar en consideración que el artículo 39 del Reglamento del CFF les concede *un plazo de 24 horas siguientes al que haya tenido lugar la operación, acto o actividad, para remitirlo al SAT o al proveedor de certificación autorizado* (para que lo certifiquen), pues hasta que no sea certificado no puede ponerse a disposición del cliente.

Por lo anterior, esta Procuraduría considera que a efecto de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, el SAT debe establecer a través de reglas de carácter general, el plazo para que los adquirentes de bienes y servicios, es decir, los receptores del comprobante fiscal que no lo solicitaron al momento en que se llevó a cabo la operación, acto o actividad, o que incluso lo solicitaron y no les fue entregado en ese momento, puedan generarlo, ya sea acudiendo al establecimiento, o bien, a través de una página de internet³.

Asimismo, este *Ombudsman* fiscal estima que no se debe considerar una práctica indebida que la entrega o puesta a disposición de los CFDI se realice a través de una página de internet mediante ruta y mecánica de acceso definidas por el establecimiento⁴, siempre que así lo manifiesten expresamente los adquirentes de bienes o servicios, ya que son éstos quienes optan por la facilidad de obtener los CFDI a través de una página de internet; para tal efecto el SAT deberá definir el plazo —en reglas de carácter general— con que contarán dichos adquirentes para generar los CFDI correspondientes.

Lo anterior incluso se ve fortalecido por lo señalado por el SAT en las “*preguntas frecuentes*”⁵ —pregunta 57— publicadas en su página oficial y con el fin de otorgar

³ Preguntas y respuestas sobre Comprobación Fiscal

58. ¿Cuál es el medio por el cual se debería entregar la factura electrónica?

La forma en la que se entregue la factura, se deberá acordar entre el cliente y el establecimiento. Sería válido:

1. Copiar el archivo electrónico en un dispositivo de almacenamiento proporcionado por el cliente (memoria USB, por ejemplo),
2. Enviarla por correo electrónico al buzón que indique el cliente, o
3. Ponerla a disposición en un portal mediante ruta y mecánica de acceso definidas por el establecimiento.

Adicionalmente el cliente puede solicitar la representación impresa de la factura.

El SAT ofrece el servicio de recuperación de facturas electrónicas desde su portal tanto para el emisor como para el receptor (requiere Firma Electrónica o Contraseña para su acceso)

Visible en la liga http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/cfdi/PyRFactElect.pdf

Modificadas por última vez el 23 de septiembre de 2014.

⁴ Ídem.

⁵ **57. ¿Es válido utilizar un portal para que el cliente genere directamente su factura por medio de una página electrónica?**

Sería válido si el cliente así lo desea. Es definición del cliente solicitar en el momento su factura o bien aceptar generar su factura por medio de un portal. No sería válido si el establecimiento sólo permite generar facturas por este medio. Debe generar las facturas en el propio establecimiento a clientes que así lo requieran.

Fundamento Legal: Artículo 29 del CFF.

Visible en la liga http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/cfdi/PyRFactElect.pdf

Modificadas por última vez el 23 de septiembre de 2014.

mecanismos que simplifiquen a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como lo ha sostenido este Organismo Defensor de los derechos de los contribuyentes⁶.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria:

- 1) Establecer a través de reglas de carácter general el plazo para que los adquirentes de bienes y servicios que no solicitaron los CFDI en el momento en que se llevó a cabo la operación, acto o actividad, o que incluso los solicitaron y no les fueron entregados en ese momento, puedan pedirlos a sus proveedores o generarlos, ya sea acudiendo al establecimiento, o bien, a través de una página de internet.
- 2) Modificar el Criterio No Vinculativo 01/CFF/NV. **Entrega o puesta a disposición del comprobante fiscal digital por Internet. No se cumple con la obligación cuando el emisor únicamente remite a una página de Internet**, para que no se considere una práctica indebida cuando los proveedores de bienes o servicios entreguen o pongan a disposición de sus clientes a través de una página de internet los CFDI, siempre que así lo soliciten estos últimos —situación que los proveedores deben poder comprobar—. Asimismo, dicho órgano desconcentrado deberá establecer un plazo uniforme—a través de reglas de carácter general— para la generación de los CFDI, mismo que los proveedores deberán hacer del conocimiento de sus clientes.

⁶ 41/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 6ta Sesión Ordinaria 14/06/2013). **OBLIGACIONES FISCALES. SU CUMPLIMIENTO REQUIERE QUE LA AUTORIDAD FISCAL OTORGUE LA MAYOR SIMPLIFICACIÓN POSIBLE.** Las autoridades fiscales deben buscar el establecimiento de mecanismos que simplifiquen a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones, ajustándose al principio de comodidad, de acuerdo con el cual, el sistema tributario debe estructurarse de manera tal que las disposiciones que regulan las conductas a las cuales se somete a los particulares, permitan que se conceda a éstos los mayores mecanismos de simplificación que sean posibles para cumplir con sus obligaciones.

- 3) Abstenerse de imponer la multa a la que se refiere el artículo 83, fracción VII, del CFF, cuando en las revisiones que lleve a cabo el personal del SAT para verificar el debido cumplimiento de la expedición de los CFDI, se solicite a los proveedores de bienes o servicios los que han expedido ese mismo día y el día anterior, respetando el plazo reglamentario de 24 horas con que cuentan para remitir al SAT o al Proveedor de Certificación de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, dichos comprobantes.

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 al Administrador General 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.

Mtro. José Luis Figueroa Jácome.

AML/MVC/JMS

C.c.p. Lic. Juan Antonio López Vega. Administrador Central de Normatividad de Impuestos Internos de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria. Para su conocimiento.