

Nuevos supuestos de cancelación de sellos digitales establecidos en la reforma al CFF para 2020

Daniel Esquer León

Puntos Finos - Número 298/2020 - 01/05/2020



M.I. y L.D. Daniel Esquer
León, Socio de Miramontes
Soto y Asociados

INTRODUCCIÓN

La obligación principal en materia fiscal es el pago de contribuciones y, a la par de dicho imperativo, la doctrina y la jurisprudencia identifican las denominadas obligaciones “formales” o “secundarias” que se refieren a diversidad de supuestos, como la obligación de presentar de avisos, de inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes (RFC), de expedir comprobantes fiscales, presentar declaraciones y llevar contabilidad, entre muchas otras.

La tramitación y uso del CSD puede identificarse como una importante obligación *formal* o *secundaria* a cargo del contribuyente y, actualmente, su relevancia es de tal magnitud que, de omitirse su obtención, resulta imposible realizar y desarrollar una actividad económica de manera formal. Ante dicha circunstancia, cualquier contribuyente se encontraría impedido para expedir los comprobantes fiscales necesarios en su interacción con terceros, como sucede regularmente en toda clase de entidad económica en el comercio formal.

Por la importancia de lo anterior, resulta de suma trascendencia conocer los supuestos en que la autoridad fiscal puede restringir de forma temporal el uso y, en su caso, puede dejar sin efectos los CSD e identificar los nuevos supuestos que se incluyeron en la reforma al **CFF** para 2020 y las modificaciones en los supuestos existentes en 2019, por tanto, se analizan en esta colaboración.

ANTECEDENTES

El 30 de octubre de 2019 se publicó en la *Gaceta Parlamentaria* de la Cámara de Diputados ¹ el proyecto de decreto que incluía la Miscelánea Fiscal para 2020 que reforma y adiciona, entre otros, al CFF, mismo que fue publicado en el DOF, mediante decreto de fecha 9 de diciembre de 2019.

En el decreto publicado, y actualmente vigente a partir del 1 de enero de 2020, se modificaron los supuestos de cancelación del CSD que se incluían en la fracción X del numeral 17-H del CFF en 2019 y se adicionó el numeral 17-H Bis, para incluir los supuestos de la fracción X antes referida, con la diferencia de que en las hipótesis normativas del 17-H Bis no se consideran situaciones de cancelación y, en cambio, tienen el **calificativo de supuestos de suspensión temporal**, con alcance de restringir por tiempo determinado el uso de los CSD.

En referencia a la adición del numeral 17-H Bis al CFF, se incluyó un **procedimiento de aclaración** en favor de los contribuyentes a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del CSD, para efectos de subsanar las irregularidades detectadas; ya sea para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de la medida, para posteriormente emitir la resolución correspondiente en la que se deje sin efectos el CSD; o, en su caso, se consideren desvirtuadas las causas o motivos y subsanadas las irregularidades que originaron la suspensión temporal del CSD.

Obligación de expedir comprobantes fiscales

El CFF, en su **artículo 29**, establece la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que se realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que se efectúen.

Para el cumplimiento de la citada obligación de expedir el Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (**CFDI**), el numeral en cita precisa –entre otras obligaciones– la de contar con un certificado de **Firma Electrónica Avanzada (Fiel, ahora e.firma) vigente** y tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) el **certificado para el uso de los sellos digitales**.

Certificado de sello digital

De conformidad con el segundo párrafo, fracción II del numeral 29 del CFF, la función del sello digital es **acreditar la autoría de los CFDI** que expidan las personas físicas y las morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la *e.firma*.

En el mismo sentido, el numeral 17-E del CFF señala que el sello digital es el **mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido** por la autoridad correspondiente, y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de la *e.firma*.

En tal orden de ideas, resulta claro afirmar que **el CSD es un instrumento fundamental** para el correcto desarrollo de las actividades económicas de los contribuyentes, ya que es una obligación tramitarlo y obtenerlo, a efectos de expedir los CFDI que permiten ejercer la actividad económica y generar los ingresos respectivos y, a la vez, comprobar la deducibilidad; y, en su caso, el acreditamiento de los conceptos correspondientes a los terceros que obtienen los productos y/o servicios del contribuyente.

¹ Véase en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191030-VI.pdf>

REFORMA Y ADICIÓN AL ARTICULO 17-H DEL CFF

El numeral 17-H del CFF citado, previo al 2020 y en la actualidad, ha incluido los supuestos en que los CSD quedarán sin efectos y, en ese sentido, la materia de la reforma para 2020 es la

modificación de la fracción X que hace referencia al artículo adicionado 17-H Bis, el cual señala, como un supuesto de cancelación del CSD, **cuando no se hayan subsanado las irregularidades detectadas o desvirtuado las causas de restricción temporal**, una vez agotado el procedimiento –en favor del contribuyente– que se incluye en dicho numeral.

La materia de adición al artículo en cita se encuentra en el **párrafo séptimo** de la fracción X, hace referencia a las condiciones y requisitos a cargo del contribuyente, y que el SAT podrá establecer mediante reglas de carácter general, a efectos de que el contribuyente esté en posibilidad de obtener un nuevo certificado, en el supuesto de que se hubieren realizado conductas que hayan sido materialmente imposibles de subsanar y que generaron la cancelación del CSD.

ADICIÓN DEL ARTÍCULO 17-H BIS AL CFF Y NUEVOS SUPUESTOS DE SUSPENSIÓN DEL CSD

La materia de adición del numeral 17-H Bis incluyó, como nuevos supuestos de suspensión temporal y posteriormente cancelación del CSD (*en caso de que no sean subsanadas las irregularidades o desvirtuados los motivos de la medida*), los señalados en las fracciones desde la **IV a la VIII y la X** que se explican de manera detallada a continuación, otorgando un título a cada fracción para efectos prácticos del presente análisis:

Fracción IV. Por no desvirtuar la presunción de inexistencia en las EFOS

Esta fracción va dirigida a los contribuyentes comúnmente conocidos como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y señala que se restringirá temporalmente el uso de los CSD cuando no se desvirtúe la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes que el contribuyente emitió, en los términos del primer párrafo del numeral 69-B del CFF. Es decir, sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material y encontrarse, de forma definitiva, en dicha situación en los términos del cuarto párrafo del referido numeral 69-B.

Fracción V. Por no acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes y servicios en las EDOS

Esta fracción va dirigida a los conocidos comúnmente **como** Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), a los que se refiere el octavo párrafo del numeral 69-B del CFF, y señala que se restringirá temporalmente el uso de los CSD cuando tales contribuyentes no acreditaron ante la autoridad fiscal que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios ni, en su caso, corrigieron su situación fiscal en el plazo de 30 días.

Fracción VI. Por no estar en los supuestos para considerar como domicilio fiscal el señalado por el contribuyente

Para explicar el contenido de esta causal nueva de restricción temporal del CSD, debe señalarse, a manera de antecedente, que la obligación principal en materia fiscal es el pago de las contribuciones y, a la par, existen obligaciones formales o accesorias a cargo del contribuyente como son las que incluye el numeral 27 del CFF, entre las cuales se encuentran: la inscripción al RFC, solicitar el certificado de *e.firma*, realizar una serie de avisos y manifestar al RFC el domicilio fiscal, entre otros. Cabe señalar que con respecto a la **obligación de proporcionar el domicilio fiscal**, como una importante obligación formal a cargo del contribuyente, debe atenderse a los supuestos establecidos en el **artículo 10** del CFF, mismos que explican de forma específica qué se considera domicilio fiscal tratándose de personas físicas y de personas morales.

En tal orden de ideas, la fracción VI en análisis incluye como nuevo supuesto de restricción temporal del CSD, cuando derivado de las verificaciones que establece el numeral 27 previamente citado, se detecte que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente **no cumpla** con los supuestos del **artículo 10** del CFF, es decir, que no se considere domicilio para efectos fiscales.

Fracción VII. Por discrepancia en ingresos declarados y retenidos respecto de los CFDI, información y bases de datos de las autoridades fiscales

El contenido de esta nueva causal de restricción temporal del CSD se refiere al caso en que se detecte que el ingreso declarado –así como el impuesto retenido por el contribuyente– manifestado

en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, **no concuerde con los señalados** en los CFDI, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Fracción VIII. Por no ser correctos o auténticos los medios de contacto señalados para el uso de Buzón Tributario

Esta fracción señala que se restringirá temporalmente el uso de los CSD cuando se detecte que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el SAT mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del Buzón Tributario, no son correctos o auténticos.

Fracción X. Por no desvirtuar la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales

Para ubicar el supuesto de restricción temporal del CSD, establecido en la fracción en comento, debe precisarse que, en el caso de un contribuyente que tenga **derecho a la disminución de pérdidas fiscales** y haya sido parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien de un cambio de accionistas y, como consecuencia de ello, dicho contribuyente deje de formar parte del grupo al que perteneció, el numeral 69-B Bis del CFF establece una presunción en el sentido de que **la autoridad fiscal podrá presumir que se efectuó la transmisión indebida de las pérdidas fiscales** cuando, del análisis de la información con que cuenta en sus bases de datos, identifique el supuesto mencionado.

Ésta es una presunción *iuris tantum*, por lo cual admite prueba en contrario y, en esos alcances, la autoridad fiscal notificará mediante el Buzón Tributario al contribuyente que obtuvo la pérdida fiscal, a efectos de que en un plazo que indica el numeral citado (20 días), manifieste lo que a su derecho convenga y, en su caso, desvirtúe la presunción referida.

Realizado lo anterior, la autoridad emitirá la resolución correspondiente, en la que publicará en el DOF y en la página de Internet del SAT un listado de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y que, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación previamente anotada. Se precisa, además, que el efecto de dicha publicación es confirmar la transmisión indebida de las pérdidas fiscales obtenidas por el contribuyente que las generó, así como la improcedencia de su disminución por el contribuyente que corresponda.

En tal orden de ideas, debe explicarse que el contenido de esta nueva causal de restricción temporal del CSD se refiere al caso en que los contribuyentes no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en el listado antes referido.

SUPUESTOS DE SUSPENSIÓN DEL CSD QUE YA EXISTÍAN Y QUE FUERON MATERIA DE LA ADICIÓN DEL ARTÍCULO 17-H BIS DEL CFF

Por lo que se refiere a los supuestos de restricción temporal del CSD que ya existían, el numeral en cita incluye a los establecidos en las fracciones **I, II, III y IX**.

De lo anterior, cabe señalar que, previo a la reforma y adición del CFF para 2020, los supuestos que establecen las fracciones citadas **eran consideradas supuestos de cancelación del CSD** y, al incorporarlos al nuevo artículo 17-H Bis, se modifica su alcance ya que se les identifica como supuestos de restricción temporal y, posteriormente, cancelación del CSD (*en el supuesto de que no sean subsanadas las irregularidades o desvirtuados los motivos de la medida*), como se explicó anteriormente.

Fracción I. Por no presentar dos o más declaraciones provisionales, consecutivas o no y por la extemporaneidad en la declaración anual

La porción normativa establecida en la fracción en análisis se incluía en el inciso a), fracción X del **artículo 17-H** del CFF en 2019, y el supuesto de restricción temporal del CSD que incluye la fracción en estudio se refiere al caso en que se detecte 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.

Debe señalarse por su importancia que, en la presente fracción, **fue modificada** en la porción referida a la declaración anual que previamente no se incluía. De igual forma, debe resaltarse que el motivo para la suspensión del CSD es la sola **presentación extemporánea**, es decir, no obstante que se haya cumplido con la presentación de la declaración anual, sobreviene la consecuencia anotada.

Asimismo, debe precisarse que con relación a la porción normativa referente a las declaraciones provisionales o definitivas vigente en 2019 **se establecía la omisión en la presentación de tres o más declaraciones**, y no dos o más como se consideró para 2020.

Fracción II. Por no localizar al contribuyente o desaparezca durante el procedimiento administrativo de ejecución

Esta fracción se incluía en el inciso b), fracción X del **artículo 17-H** del CFF en 2019 y **no sufre de modificación alguna**.

El supuesto de restricción temporal del CSD que incluye la fracción en comento, se refiere al caso en que, durante el procedimiento administrativo de ejecución, no sea posible localizar al contribuyente o éste desaparezca.

Fracción III. Por no localizar al contribuyente en su domicilio fiscal en el ejercicio de las facultades de comprobación

En el caso del supuesto que establece la presente fracción, debe señalarse que se incluía en el inciso c) de la fracción X del **artículo 17-H** del CFF en 2019 y **solo se modifica** en el sentido de incluir la porción que se refiere al caso en que el contribuyente desocupe el **domicilio fiscal**, sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el RFC y que se ignore su domicilio.

El supuesto de restricción temporal del CSD que incluye la fracción en comento, se refiere al caso en que, en el ejercicio de sus facultades, las autoridades fiscales detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el RFC, se ignore su domicilio, o bien, dentro de dicho ejercicio de facultades, se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Fracción IX. Por detectar comisión de infracciones derivadas de los artículos 79 , 81 y 83 del CFF

Esta fracción se incluía en el inciso d), fracción X del **artículo 17-H** del CFF en 2019 y **no sufre de modificación alguna**.

El supuesto de restricción temporal del CSD que incluye la fracción en estudio, se refiere al caso en que las autoridades fiscales detecten la comisión de una o más de las conductas infractoras, previstas en los **artículos 79 , 81 y 83** del CFF, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del CSD.

Debe precisarse que los numerales a que remite la fracción que se analiza se refieren a infracciones relacionadas con el RFC, es decir: con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias e ingreso de información a través de la página de Internet del SAT, y a infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.

DERECHO DE AUDIENCIA INCLUIDO EN LA ADICIÓN AL ARTÍCULO 17-H BIS DEL CFF

El segundo párrafo del numeral en comento incluye un procedimiento de aclaración, a manera de un derecho de audiencia en favor de los contribuyentes, a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del CSD.

El párrafo en cita precisa que la solicitud de aclaración de referencia será presentada a través del procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el SAT. Lo anterior, a efectos de que el contribuyente pueda **subsanan las irregularidades** detectadas o **desvirtuar las causas que**

motivaron la aplicación de tal medida para que pueda utilizar nuevamente su CSD.

Cabe señalar que en la porción normativa en análisis se establece que la autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento de aclaración (*notificada mediante el Buzón Tributario*) en un plazo máximo de **10 días**, contado a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente y, en ese periodo de tiempo, la autoridad fiscal permitirá el uso del CSD para la expedición de los CFDI correspondientes.

En el último párrafo del numeral 17-H Bis se indica que la autoridad fiscal, cuando determine que el contribuyente no subsanó las irregularidades detectadas, o bien no desvirtuó las causas que motivaron la restricción provisional del CSD, emitirá resolución para dejarlo sin efectos.

COMENTARIO FINAL

Los nuevos supuestos de restricción temporal del CSD enfatizan en una medida adicional importante para combatir a aquellos contribuyentes identificados y denominados comúnmente como EFOS y EDOS, lo cual es claramente justificable.

Por otro lado, se acota aún más el camino para aquellos contribuyentes que pretendan obtener beneficios fiscales relativos a la transmisión del derecho a disminuir pérdidas fiscales, que siempre han tenido el carácter de prohibitivas, por lo que hace a su transmisión; y que, a la par del efecto de considerar como improcedente su disminución, el nuevo supuesto de restricción temporal del CSD los relaciona de forma directa con la presunción relativa a lo anterior, en los términos del numeral 69-B Bis del CFF, la cual genera la consecuencia –a partir de 2020– de restringir de forma temporal el CSD.

Un aspecto sumamente perjudicial para el contribuyente es el rigor con el que se consideró modificar lo relativo a los casos que se refieren a la presentación de la declaración anual, la que *castiga* la extemporeaneidad en su presentación; y al supuesto de restricción temporal del CSD, en el caso de que se omita presentar dos declaraciones provisionales o definitivas, independientemente de que sean consecutivas o no, cuando en 2019 se incluían tres o más, a diferencia de la regulación actual.

No obstante que en el numeral 17-H Bis, materia del presente análisis, se incluye un procedimiento de aclaración a manera de un derecho de audiencia en favor del contribuyente, previo a dejar sin efecto de forma definitiva el CSD, debe señalarse que los nuevos supuestos de cancelación que se mencionan –y, de forma específica, los relativos a omisiones o errores que impidan considerar como domicilio para efectos fiscales el indicado por el contribuyente; así como los relativos a la falta de concordancia entre los ingresos declarados y retenidos en relación con los CFDI expedidos; e, inclusive, al supuesto de suspensión temporal del CSD relativo al error en los medios de contacto registrados para el uso del Buzón Tributario–, identificados como nuevas hipótesis que *considera el CFF para la restricción temporal de los CSD* (y, en su caso, posterior cancelación), permiten advertir claramente la tendencia de las autoridades fiscales a efectos de ejercer un control importante y cada vez más efectivo en la actuación de los contribuyentes. A la vez, esto refleja una clara intención de inhibir toda conducta que afecte, en mayor o menor grado, los actos de fiscalización de la autoridad en la materia. •