

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

CONVOCATORIA
SEGUNDA REUNIÓN PERIÓDICA DE 2015
A CELEBRARSE EL PRÓXIMO 26 DE NOVIEMBRE DE 2015

ENTRE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, AUTORIDADES FISCALES FEDERALES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y GRUPOS DE CONTRIBUYENTES LEGALMENTE CONSTITUIDOS, RELATIVA AL TEMA:

“EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN PARA DETERMINAR EL CORRECTO CUMPLIMIENTO DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET E IMPOSICIÓN DE SANCIONES”

DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con fundamento en los artículos 1, 2, 3, 4, párrafo segundo, fracción I y último párrafo, 5, fracciones XIV y XVII, 6, fracción I y 8, fracciones I, VII, VIII, IX y XI de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 78 a 91 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ordenamientos jurídicos publicados en el Diario Oficial de la Federación, los días 4 de septiembre de 2006 y 27 de mayo de 2014, respectivamente, **CONVOCA** a la Segunda Reunión Periódica del dos mil quince, entre la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, autoridades fiscales federales del Servicio de Administración Tributaria y grupos de contribuyentes, de conformidad con lo siguiente:

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, acorde con su Ley Orgánica, es un Organismo Público, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, y que tiene como objeto principal garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, a través de sus principales atribuciones: asesoría y consulta; representación legal y defensa; recepción de quejas y reclamaciones y emisión de recomendaciones; proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna; investigación y análisis de los problemas sistémicos de los contribuyentes; emisión de opinión técnica sobre la interpretación de las disposiciones fiscales a solicitud expresa del órgano desconcentrado mencionado; convocar y realizar reuniones periódicas con autoridades fiscales y proponer ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.

En términos de lo preceptuado en los artículos 5, fracción XIV, de su Ley Orgánica y 78 a 91 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene la facultad de convocar y realizar reuniones periódicas en las que deberán participar las autoridades fiscales federales y podrán asistir e intervenir los síndicos y representantes de colegios profesionales, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, grupos de contribuyentes legalmente constituidos.



El propósito de estas reuniones es el siguiente:

- A. Establecer una interlocución permanente y de alto nivel entre los participantes, a efecto de mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes.
- B. Reconocer e identificar los principales problemas de los contribuyentes y buscar propuestas de solución a los mismos.
- C. Detectar la existencia de posibles problemas sistémicos, así como los puntos o temas de desacuerdo entre las autoridades fiscales y los contribuyentes organizados.
- D. Proponer acuerdos, recomendaciones, sugerencias o compromisos derivados de las reuniones.

Con base en lo expuesto se formula la siguiente Convocatoria:

PRIMERO.- Se convoca a los siguientes funcionarios del Servicio de Administración Tributaria.

Nombre del funcionario	Cargo
Act. José Genaro Ernesto Luna Vargas	Administrador General de Auditoría Fiscal Federal
Lic. Jaime Eusebio Flores Carrasco	Administrador General Jurídico

SEGUNDO.- Funcionarios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que participarán en la reunión.

Nombre del funcionario	Cargo
C.P. Rafael Gómez Garfias	Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos
Lic. Antonio Monreal Luna	Director General de Análisis Sistémico
Mtro. Israel Santos Flores	Director General de Cultura Contributiva

24/5

TERCERO.- A dicha reunión podrán asistir las siguientes organizaciones, a través de sus representantes debidamente acreditados.

- Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX)
- Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN)
- Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados, A.C. (ANADE).
- Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. (BMA)
- Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional en el Distrito Federal A.C. (AMCPCPDF)
- Cámara Nacional de las Industrias Azucarera y Alcohólica (CNIA)
- Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C. (ANEFAC)

CUARTO.- Lugar, fecha y hora de celebración de la reunión.

Lugar: Sala de juntas ubicada en las instalaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sito en Av. Insurgentes Sur, número 954, piso 11, Col. Insurgentes San Borja, Del. Benito Juárez, C.P. 03100.

Fecha: jueves 26 de noviembre de 2015.

Hora: 12:00 horas.

QUINTO.- Orden del día.

1. Bienvenida y presentación de los asistentes.
2. *Presentación del tema: "EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN PARA DETERMINAR EL CORRECTO CUMPLIMIENTO DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET E IMPOSICIÓN DE SANCIONES".*
3. Participación de las autoridades fiscales del SAT.
4. Toma de acuerdos.
5. Clausura.



SEXTO.- Problemática.

El SAT, en ejercicio de sus facultades de comprobación, a efecto de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), impone sanciones por la no expedición de los mismos o porque no cumplen con los requisitos establecidos en ley bajo criterios que requieren aclararse.

Caso 1

Sanción a contribuyentes que solicitan los datos fiscales y no expiden el CFDI en el momento en que se realiza la operación, sino que solicitan al cliente lo descargue de una página de internet.

La autoridad fiscal considera que cuando un contribuyente capta la información de los datos fiscales del cliente directamente en el establecimiento proporcionándole una página electrónica en donde podrá descargar el comprobante fiscal tanto en formato XML como en PDF, dicho contribuyente se ubica en el supuesto establecido en el *Criterio no vinculativo 01/CFF*, por tanto, el SAT impone multas argumentando el no cumplimiento de obligaciones en materia de expedición de CFDI.

El *Criterio no vinculativo 01/CFF sobre la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet*, publicado como parte de la Modificación al Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, en el Diario Oficial de la Federación el viernes 17 de octubre de 2014, en la parte que nos interesa señala:

“ ...

*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...”*

Del anterior criterio se desprende que si un contribuyente **únicamente** pone a disposición del cliente una página electrónica para que sea el propio cliente quien proporcione sus datos para obtener el comprobante fiscal, sin realizar el contribuyente la captura previa de los datos del cliente al momento de celebrar la operación, entonces se actualiza el supuesto del Criterio no vinculativo 01/CFF.

Cabe señalar que el artículo 39 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 29, segundo párrafo, fracción IV, del CFF, establecen la obligación que tienen los contribuyentes de remitir al SAT o al proveedor de certificación de CFDI autorizados por dicho órgano desconcentrado, según sea el caso, antes de su expedición, el CFDI respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine el SAT mediante reglas de carácter general, 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, por lo que la autoridad debe verificar que el contribuyente solicitó los datos fiscales al cliente y posteriormente remitió la información en el plazo señalado.



Caso 2

Sanción impuesta sin que se verifique la tipicidad de la infracción en el ejercicio de facultades de comprobación.

El CFF contempla la imposición de infracciones siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad; sin embargo las autoridades imponen sanciones en casos en los que estima que los contribuyentes no están en posibilidad de emitir comprobantes fiscales y no por que la conducta se hubiera descubierto en el ejercicio de sus facultades.

El artículo 83, fracción VII, del CFF establece como infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad, siempre y cuando sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, no expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los CFDI de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan. Es decir, la infracción se actualiza únicamente cuando los actos señalados sean evidenciados durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

Por lo anterior, y tal como lo ha señalado PRODECON mediante Criterio Jurisdiccional 30/2014, “si bien es cierto los contribuyentes tienen la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen, lo cierto es que la obligación de expedirlos se materializa cada vez que se realiza una operación y se recibe un ingreso derivado de esa actividad, por lo cual, para que se configure el supuesto de infracción consistente en no expedir comprobantes fiscales, se debe corroborar que el particular al que se impute dicha infracción, haya realizado operaciones por las que debía expedirlos, sin que así lo hiciera. Por tanto, si en el acta de verificación levantada con motivo de la visita efectuada para comprobar la expedición de comprobantes fiscales, el visitador señala que el contribuyente revisado no los expide, pero de dicha acta no se advierte que durante la visita se hayan realizado operaciones por las que se tenga esa obligación, es evidente que no se surte el supuesto de infracción señalado, por lo que la multa así impuesta es ilegal”,¹ pues no hay tipicidad, elemento esencial para la configuración de infracciones en materia tributaria.

Conforme al principio de tipicidad que rige la materia fiscal, la conducta del contribuyente debe adecuarse fielmente a la descripción de la hipótesis de infracción para que en efecto ésta se actualice. De esta manera, “el principio de tipicidad se cumple cuando consta en la norma una predeterminación inteligible de la infracción y de la sanción; supone la presencia de una ley que permite predecir con suficiente grado de seguridad las conductas infractoras y las sanciones. Si cierta disposición administrativa establece una sanción por alguna infracción, la conducta realizada por el afectado debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida, sin que sea lícito ampliar ésta por analogía o por mayoría de razón”.²

¹ Criterio Jurisdiccional 30/2014 (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 27/10/2014), de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL CRITERIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, ES ILEGAL LA MULTA IMPUESTA POR SU FALTA DE EXPEDICIÓN, SI NO SE ACREDITA QUE AL MOMENTO DE LA VISITA, SE HAYAN REALIZADO OPERACIONES QUE GENEREN LA OBLIGACIÓN DE EMITIRLOS”.

² Tesis jurisprudencial P.J. 100/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, agosto de 2006, de rubro: “TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS”.

SMY

Así, como hemos referido, para que se actualice la infracción establecida en el artículo 83, fracción VII, del CFF, es necesario que:

1. El contribuyente no expida, no entregue o no ponga a disposición del cliente un CFDI que corresponda conforme a las disposiciones legales; y
2. Que sea descubierto en la realización de dichos actos por la autoridad durante el ejercicio de facultades de comprobación.

Ahora bien, conforme al artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe fundarse y motivarse. Lo anterior es aplicable también para el caso de la imposición de sanciones por infracciones. Por tanto, si la autoridad considera que un contribuyente incurrió en la infracción señalada en el artículo 83, fracción VII, del CFF, tiene que fundamentarlo y motivarlo, lo que implica que deben satisfacerse dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo. El elemento formal se satisface cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados, sean bastantes para provocar el acto de autoridad.

En este sentido, en la resolución en donde la autoridad impone al contribuyente una sanción como resultado de la infracción prevista en el artículo 83, fracción VII, del CFF, necesariamente debe señalar los elementos que, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, lo llevaron a conocer que el contribuyente no expidió, no entregó o no puso a disposición de los clientes los comprobantes fiscales que correspondían; es decir, cuándo, cómo y dónde descubrió la comisión de la infracción.

Caso 3

Imposición de sanciones por no contar con la infraestructura para emitir CFDI's (incumplimiento a las obligaciones del artículo 29, fracciones I, II, V y VI del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, impone sanciones a los contribuyentes argumentando que los establecimientos abiertos al público en general no expiden comprobantes fiscales digitales por internet en virtud de que no cuentan con infraestructura para emitir el CFDI, y por lo tanto incumplen con las obligaciones de las fracciones I, II, V y VI, del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, al no contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente, al no haber tramitado ante el SAT el certificado para el uso de los sellos digitales, con acuse de solicitud de contraseña, al no tener un contrato de servicios de proveedor de certificación de CFDI o contrato de términos y condiciones firmado con la FIEL celebrado con el SAT, elementos que tendrían que obrar en poder del contribuyente previo al acto de fiscalización.

En algunos casos la autoridad también ha considerado que se incumple con los requisitos cuando la firma electrónica caducó pero el certificado de sello digital continúa vigente, imponiendo en consecuencia multas a los contribuyentes. En opinión del *Ombudsman* de los pagadores de impuestos, no se advierte que el Código Fiscal de la Federación establezca un supuesto de infracción por este motivo, pues el artículo 83 del CFF sólo establece como infracciones no expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los CFDI de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan.



Lo anterior vulnera el principio de tipicidad que rige en materia de derecho tributario sancionador, principio que se cumple cuando la ley permite predecir con suficiente grado de seguridad las conductas infractoras y las sanciones. Si cierta disposición administrativa establece una sanción por alguna infracción, la conducta realizada por el afectado debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida, sin que sea lícito ampliar ésta por analogía o por mayoría de razón.³

Caso 4

Emisión de comprobantes durante la visita domiciliaria. Momentos en que deben ser emitidos .

En las revisiones llevadas a cabo por la autoridad se solicita a los contribuyentes que expidan los comprobantes fiscales al momento y en los equipos señalados por la autoridad durante la visita, y en ocasiones exigen que el comprobante fiscal se emita en ese mismo instante, o bien, que el comprobante fiscal digital por operaciones con público en general se emita en un horario en el cual aún no concluye la actividad del contribuyente o por un periodo distinto al que el contribuyente eligió (diario, semanal, mensual); lo que ocasiona mayores requisitos a los establecidos por el propio CFF.

Es importante tomar en consideración que la regla 2.7.1.23. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2015 establece que para efectos de expedir comprobantes de operaciones con el público en general, los contribuyentes podrán elaborar un CFDI diario, semanal o mensual, donde conste la suma de los importes totales correspondientes a los comprobantes de operaciones realizadas con el público en general del periodo al que corresponda, utilizando para ello la clave genérica del RFC a que se refiere la regla 2.7.1.25.

Los citados comprobantes deben contener los requisitos del artículo 29-A, fracciones I (RFC de quien los expida y régimen fiscal) y III (lugar y fecha de expedición) del CFF, así como el valor total de los actos o actividades realizados, la cantidad, la clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen y cuando así proceda, el número de registro de la máquina, equipo o sistema y, en su caso, el logotipo fiscal.

Los comprobantes de operaciones con el público en general pueden expedirse en alguna de las formas siguientes:

- I. Comprobantes impresos en original y copia, debiendo contener impreso el número de folio en forma consecutiva previamente a su utilización. La copia se entregará al interesado y los originales se conservarán por el contribuyente que los expide.
- II. Comprobantes consistentes en copia de la parte de los registros de auditoría de sus máquinas registradoras, en la que aparezca el importe de las operaciones de que se trate y siempre que los registros de auditoría contengan el orden consecutivo de operaciones y el resumen total de las ventas diarias, revisado y firmado por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.

³ Tesis jurisprudencial P./J. 100/2006; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXIV, Agosto de 2006: TIPICIDAD. *EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.*

- III. Comprobantes emitidos por los equipos de registro de operaciones con el público en general, siempre que cumplan con determinados requisitos.

En términos de la regla anterior, en el caso de operaciones realizadas con el público en general se le otorga al contribuyente la posibilidad de emitir su comprobante en un momento distinto y, por tanto, la autoridad debe respetarlo y en su caso verificarlo. En otras palabras, las autoridades deben respetar el plazo o esquema que el propio contribuyente eligió para la emisión de los comprobantes fiscales que expida.

SÉPTIMO.- Publíquese la presente convocatoria en la página electrónica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

OCTAVO.- Notifíquese a las autoridades fiscales y a los grupos de contribuyentes legalmente constituidos que se convocan.

México, D.F., a 12 de noviembre de 2015.

Atentamente,

Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara,
Procuradora de la Defensa del Contribuyente.

En suplencia por ausencia de la Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de conformidad con el artículo 14, fracción I del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente firma el C.P. Rafael Gómez Garfias, Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos.

RGG/ISF/MIMG

