

COMPROBANTES FISCALES DIGITALES

Luis M. Pérez de Acha*

I. Introducción

Las reformas al CFF¹ para el año de 2014 impulsan la digitalización de la contabilidad y de información relacionada con las obligaciones de los contribuyentes, con el consecuente fortalecimiento de los sistemas de control y fiscalización del SAT.² Un mecanismo previsto desde 2011, pero cuyo uso es obligatorio a partir de este año, son los CFDI³, como único comprobante con validez legal para efectos fiscales. A la RM 2014⁴ se delega el desarrollo de las reglas aplicables en esta materia.⁵

De acuerdo con la normatividad vigente, los CFDI deben expedirse cuando se amparen, entre otros, los siguientes conceptos:

- Actos o actividades realizados.
- Ingresos percibidos.
- Pagos de nómina.
- Retención de contribuciones.
- Adquisición o arrendamiento de bienes.

La relevancia de este tema, así como la vastedad y dispersión de disposiciones vigentes, incluyendo las transitorias del CFF y de la RM 2014, exige sistematizarlas para simplificar su entendimiento, cumplir con las obligaciones fiscales y, por lo tanto, evitar consecuencias desfavorables. Este es el propósito del presente artículo.

II. Los CFDI

* Abogado por la Escuela Libre de Derecho y doctor en Derecho por la UNAM, con especialidad en derecho constitucional y administrativo. Página: www.lmpa.mx. Twitter: @LuisPerezdeAcha.

¹ CFF: 'Código Fiscal de la Federación'.

² SAT: 'Servicio de Administración Tributaria'.

³ CFDI: 'Comprobantes fiscales digitales emitidos a través de la página de internet del SAT'.

⁴ RM 2014: "Resolución Miscelánea Fiscal para 2014".

⁵ Reglas I.2.7.1.2 a la I.2.7.1.21 de la RM 2014.

Los contribuyentes que emitan o reciban los CFDI están obligados a almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato XML.⁶ Su finalidad es evitar que se falsifiquen o alteren, en forma tal que el SAT se asegure de la identidad y autenticidad de quienes los emiten.

Los CFDI deben cumplir con los siguientes requisitos⁷:

- Contar con una FIEL⁸, que es “[...] el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere [...], la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.”⁹
Una FIEL amparada con un certificado vigente sustituye a la firma autógrafa --de puño y letra-- de los contribuyentes, tendrá el mismo valor probatorio que esta y garantizará la integridad de los documentos.¹⁰
- Contar con uno o varios CSD¹¹, que son archivos electrónicos emitidos por el SAT para garantizar la vinculación entre la identidad de los contribuyentes y su firma digital. Los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal y las personas físicas que utilicen el ‘Sistema de Registro Fiscal’ están eximidas de este requisito.¹²
- La validación de los CFDI a través de alguna de las siguientes herramientas:
 - i) Del ‘Servicio de Generación de Factura Electrónica ofrecido por el SAT’.¹³
 - ii) Del ‘Sistema de Registro Fiscal’ del SAT, utilizable por los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal y el resto de las personas físicas, quienes solo requerirán su RFC¹⁴ y Contraseña.¹⁵

⁶ Regla I.2.7.1.1. de la RM 2014.

⁷ Artículo 29 del CFF.

⁸ FIEL: ‘Firma electrónica avanzada’.

⁹ Artículo 2º, fracción XIII de la Ley de Firma Electrónica Avanzada.

¹⁰ Artículo 17-D, tercer párrafo del CFF.

¹¹ CSD: ‘Certificado para el uso del sello digital’. Artículo 29, segundo párrafo, fracción II del CFF.

¹² Reglas I.2.7.1.21 y I.2.8.2 de la RM 2014.

¹³ Regla I.2.7.1.2 de la RM 2014.

¹⁴ RFC: ‘Registro Federal de Contribuyentes’.

¹⁵ La Regla I.2.2.1 de la RM 2014 dispone: “Para los efectos del artículo 17-D del CFF, la Contraseña se considera una firma electrónica que funciona como mecanismo de acceso en los servicios electrónicos que brinda el SAT a través de su página de Internet, conformada por la clave en el RFC del contribuyente, así como por una contraseña que él mismo elige, la cual podrá cambiarse a través de una pregunta y respuesta secreta elegida al momento de su obtención.

La Contraseña sustituye la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo igual valor probatorio.”

- iii) De un PAC¹⁶, que son empresas que validan que los CFDI cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del CFF¹⁷, les asignen folio e incorporen el sello digital del SAT.¹⁸

Con los CFDI se eliminaron los medios de comprobación fiscal reconocidos hasta el 31 de diciembre de 2013, que fueron los siguientes:

- Los CFD¹⁹ expedidos por los propios contribuyentes.
- Comprobantes fiscales en forma impresa. Sin embargo, estos podrán utilizarse en 2014 en operaciones con el público en general²⁰ y en supuestos específicos de transporte de mercancías.²¹ También podrán utilizarlos las personas físicas que en 2013 obtuvieron ingresos acumulables para efectos del ISR²², iguales o inferiores a \$500 mil, pero únicamente en el periodo del 1º de enero al 31 de marzo del año en curso.²³
- Los comprobantes fiscales simplificados.
- Los estados de cuenta bancarios.

El SAT tiene implementado en su página de internet el servicio para que los contribuyentes verifiquen la autenticidad de los CFDI²⁴, de la siguiente manera:

- Comprueben que los folios que amparan los CFDI fueron autorizados.
- Constaten que los CSD se encuentran vigentes y registrados en el SAT al momento de emitirse los CFDI. En la propia página se consultarán los CSD que han quedado sin efectos.²⁵

¹⁶ PAC: 'Proveedor autorizado de certificación'.

¹⁷ Los señalamientos que conforme a este artículo deben contener los CFDI son, entre otros: RFC de quienes los expidan y el régimen fiscal en que tributan; número de folio y sello digital del SAT; CSD de los contribuyentes que los expidan; lugar y fecha de expedición; RFC de la persona a favor de quien se expidan; cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías, o bien, descripción del servicio o del uso o goce que amparen; valores unitarios consignados en número; importes totales consignados en número y letra; y los demás que determine el SAT en la RM 2014.

¹⁸ Artículo 29, fracción IV del CFF y Regla I.2.7.2.9 de la RM 2014.

¹⁹ CFD: 'Comprobantes fiscales digitales'.

²⁰ Regla I.2.7.1.22. de la RM 2014.

²¹ Regla I.2.7.1.23. de la RM 2014.

²² ISR: 'Impuesto sobre la Renta'.

²³ Transitorio Cuadragésimo Cuarto de la RM 2014.

²⁴ <https://verificacfdi.facturaelectronica.sat.gob.mx>

²⁵ Regla I.2.2.3 de la RM 2014.

No obstante que la obligación de expedir los CFDI es a partir del 1º de enero de 2014, la RM 2014 extiende al próximo 1º de abril su cumplimiento, en los siguientes supuestos:

- Las personas físicas que en 2013 obtuvieron ingresos acumulables para efectos del ISR, iguales o inferiores a \$500 mil, podrán *continuar* expidiendo comprobantes con el sistema utilizado en dicho año, ya sea en forma impresa²⁶ o en CFD, siempre que al 1º de abril de 2014 migren al esquema de los CFDI. En el período del 1º de enero al 31 de marzo del año en curso, estos contribuyentes no estarán obligados a expedir los CFDI por pagos de nómina a sus trabajadores ni por retenciones de contribuciones que efectúen.²⁷
- Las personas físicas que en el ejercicio de 2013 obtuvieron ingresos acumulables para efectos del ISR, superiores a \$500 mil, así como las personas morales de los Títulos II y III de la Ley del ISR, podrán *diferir* la emisión de los CFDI por pagos de nómina a sus trabajadores y por retenciones de contribuciones que efectúen --solo estos conceptos--, correspondientes al período del 1º de enero al 31 de marzo de 2014, siempre que: *i)* al 1º de abril de dicho año migren al sistema de los CFDI; y *ii)* emitan todos los CFDI de cada uno de los pagos o de las retenciones efectuadas por las que se haya tomado la opción de diferimiento.²⁸
- Los contribuyentes que a partir de 2014 tributen en el régimen de incorporación fiscal, *empezarán* a cumplir con la obligación de expedir los CFDI a partir del 1º de abril de 2014.²⁹

III. Irregularidades con los CFDI

a) Cancelación de los CSD

Como se indicó, para la emisión de los CFDI es indispensable que los contribuyentes cuenten con uno o varios CSD [excepto para quienes utilicen el 'Sistema de Registro Fiscal']. El SAT puede cancelar los CSD en los siguientes casos:

- Cuando en un mismo ejercicio fiscal los contribuyentes omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas, o de seis no consecutivas.

²⁶ Se refiere a los comprobantes con código de barras, conocidos como CBB.

²⁷ Transitorio Cuadragésimo Cuarto de la RM 2014.

²⁸ Transitorio Cuadragésimo Quinto de la RM 2014.

²⁹ Transitorio Cuadragésimo Sexto de la RM 2014.

- Cuando durante el procedimiento administrativo de ejecución no se localice a los contribuyentes o estos desaparezcan.
- Cuando en el ejercicio de facultades de comprobación del SAT, los contribuyentes no sean localizados, desaparezcan durante el procedimiento respectivo o se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos por ellos ampararon operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- Cuando el SAT, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, determine la comisión de infracciones relacionadas con el RFC, con el pago de contribuciones o con la obligación de llevar contabilidad.³⁰

Detectada alguna de estas irregularidades, el SAT emitirá una resolución que deje sin efectos los CSD, de conformidad con el siguiente procedimiento:

- Anotará en cada CSD la fecha y hora de su revocación.
- Los contribuyentes afectados podrán presentar una aclaración en la página de internet del SAT.
- Si las irregularidades no se actualizaron, los contribuyentes podrán obtener nuevos CSD.
- Para terceros de buena fe, la revocación surtirá efectos a partir de la fecha y hora en que se dé a conocer en la página de internet del SAT.³¹

b) Inexistencia de operaciones amparadas con CFDI

El CFF faculta al SAT para declarar inexistentes las operaciones amparadas con comprobantes fiscales --en particular los CFDI--³² y, por lo tanto, dejarlos sin efectos, en los casos en que los contribuyentes:

- Los emitan sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad para prestar los servicios, ni para producir, comercializar o entregar los bienes que se amparan.
- No estén localizables.

Los contribuyentes que hayan *expedido* este tipo de comprobantes se sujetarán al siguiente procedimiento:

³⁰ Artículo 17-H, primer párrafo, fracción X del CFF.

³¹ Artículo 17-H, tercer, cuarto y sexto párrafos del CFF y Regla I.2.2.3 de la RM 2014.

³² Artículo 69-B del CFF.

- El SAT les notificará la presunta irregularidad a través de su buzón tributario y se les incluirá en una lista provisional de contribuyentes a quienes se impute la misma irregularidad. Esta lista se publicará en la página de internet del SAT y en el DOF.³³
- Los contribuyentes tendrán un plazo de 15 días para desvirtuar esas irregularidades.
- Agotado este plazo y de no desvirtuar las irregularidades, el SAT emitirá una resolución que determine la inexistencia de las operaciones amparadas con los comprobantes fiscales. Dicha resolución les será notificada en su buzón tributario.
- Adicionalmente, transcurridos por lo menos 30 días después de esa notificación, el SAT publicará en su página de internet y en el DOF el listado definitivo de contribuyentes cuyas operaciones son inexistentes.
- Con la publicación del listado se considerará, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron --en el presente ni en el pasado-- efecto fiscal alguno.³⁴

En lo que hace a los contribuyentes que *recibieron* los comprobantes fiscales, se procederá de la siguiente manera:

- Contarán con un plazo de 30 días siguientes a la publicación del listado definitivo, para acreditar al SAT que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o bien, para corregir su situación fiscal.
- Si el SAT detecta que los contribuyentes no acreditaron la efectiva prestación de los servicios o la adquisición de bienes, ni que corrigieron su situación fiscal, les fincará los créditos fiscales que procedan.

El CFF establece que “[...] las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código”³⁵, en particular el que sanciona con tres meses a seis años de prisión a quienes expidan, adquieran o enajenen comprobantes fiscales que

³³ DOF: ‘Diario Oficial de la Federación’. El 10 de enero del año en curso, el SAT realizó la publicación del primer listado de contribuyentes cuyas operaciones se presumen inexistentes. El día 23 siguiente el propio SAT dejó sin efectos esa lista y publicó una nueva.

³⁴ Un debate constitucional es si esos efectos generales pueden ser retroactivos, es decir, incidir sobre operaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2013. Ello, sin embargo, no impide que el SAT, en uso de sus facultades de comprobación, detecte casos particulares anteriores a 2014 de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, que conlleven la comisión de delitos fiscales.

³⁵ Artículo 69-B, último párrafo del CFF.

amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.³⁶ Estas penas son aplicables, por ende, tanto a los contribuyentes que *expidan* los CFDI irregulares como a quienes los *reciban*.

IV. Conclusiones

El desarrollo de los CFDI forma parte de la tendencia a la digitalización en materia fiscal. La legislación que a partir de este año los regula, introduce mecanismos tendientes a eliminar su falsificación o alteración, y a asegurar la identidad y autenticidad de quienes los emiten. Al constituirse en el único comprobante con validez legal para efectos fiscales, se tiende al fortalecimiento de los instrumentos de control y de fiscalización del SAT. La contrapartida es que las nuevas medidas aumentarán el desgaste administrativo e implicarán un mayor costo operativo para los contribuyentes.

Un reto en 2014 será si el nuevo sistema, dada su vastedad y complejidad, logra sus objetivos en un entorno que exige mayores obligaciones y contingencias fiscales a los contribuyentes.

³⁶ Artículo 113, fracción III del CFF.