Suspensión temporal del CSD: Nuevos lineamientos y procedimiento para subsanar irregularidades

Reglas de carácter general

L.C. Juan Pablo Garduño Vilchis, Asociado del Área Fiscal de Garrido Licona y Asociados

Actividades: Asesoría en materia fiscal de empresas nacionales e internacionales
Experiencia: 13 años en la materia

INTRODUCCIÓN

La cancelación del Certificado de Sello Digital (CSD) ha sido una de las acciones de fiscalización adoptada por la autoridad fiscal, la cual ha impactado de manera importante a los contribuyentes y que, sin duda, ha puesto en serios problemas la operación de algunas empresas sancionadas con esta medida.

En ese sentido, para el ejercicio 2020 se reformó el Código Fiscal de la Federación (CFF) para dar mayor certeza y fortalecimiento a la facultad que tiene la autoridad para efectuar esta medida, con la particularidad de que, en forma automática y unilateral, pueda "restringir temporalmente" el uso del CSD cuando se actualicen ciertos supuestos, dando oportunidad a los contribuyentes de que subsanen las irregularidades detectadas o, en su caso, procederá a la cancelación definitiva del CSD.

Por lo anterior, a través de reglas de carácter general se han dado a conocer los lineamientos mediante los cuales la autoridad realizará el procedimiento antes citado, así como el proceso que deberán seguir los contribuyentes a quienes se les haya restringido el uso del CSD.

Cabe señalar que como parte de las reglas de carácter general, se contemplan algunos lineamientos que llaman la atención, y los cuales serán analizados en la presente colaboración.

¿CUÁLES SON LOS SUPUESTOS APLICABLES?

En primera instancia, resulta necesario establecer el alcance de las facultades de las autoridades fiscales, así como los supuestos por los cuales se podría restringir el uso del CSD a los contribuyentes.

Para conocer estos últimos, a través del artículo 17-H Bis del CFF, vigente a partir del ejercicio 2020, se señalan los siguientes supuestos como causales de suspensión temporal, cuando:

- Exista diferencia entre ingresos declarados y manifestados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI).
- Exista diferencia entre las retenciones declaradas y manifestadas en los CFDI.
- No se demuestre la veracidad de las operaciones celebradas con proveedores que se encuentren en el listado definitivo del artículo 69-B del CFF.
- Sean incluidos en el listado definitivo del artículo 69-B del CFF, como contribuyentes que simulan operaciones.
- Los medios de contacto manifestados en el Buzón Tributario sean erróneos.
- Se omita la presentación de la declaración anual y/o dos o más declaraciones provisionales o definitivas.
- No manifiesten correctamente el domicilio fiscal o presenten aviso de cambio de domicilio.
- Transmitan indebidamente pérdidas fiscales, y
- Se incurra en infracciones relacionadas con avisos al Registro Federal de Contribuyentes (RFC), y declaraciones vinculadas con la obligación de llevar contabilidad.

Como puede observarse, existen algunos supuestos en los cuales pudiera ser muy fácil ubicarse, sin que necesariamente ésa hubiera sido la intención del contribuyente. Por ejemplo, el que señala: *diferencia de ingresos declarados comparados con los reflejados en el CFDI.* Y es que es evidente que existen partidas que originarían un ingreso acumulable sin que necesariamente estén soportadas con un comprobante fiscal, tal es el caso de la fluctuación cambiaria.

Otro supuesto que llama la atención y en el que pudiera ser relativamente sencillo de ubicarse es el relacionado con: *operaciones con proveedores incluidos en listas negras o el citado artículo 69-B del CFF*, en donde básicamente si no se cumple en tiempo y forma con la obligación de demostrar que las operaciones celebradas con estos proveedores fueron reales, seríamos acreedores a una restricción temporal del CSD y, en su caso, de una cancelación definitiva del mismo, sin necesariamente haber simulado las operaciones.

En ese sentido, resulta fundamental que las empresas actúen de manera preventiva para tener identificados todos aquellos casos en los que pudieran ubicarse y efectuar las correcciones necesarias, o bien, tomar las medidas indispensables a efecto de recabar la documentación e información indispensable, para aclarar cualquier situación de forma oportuna ante una posible restricción temporal del CSD.

¿CUÁLES SON LOS LINEAMIENTOS QUE SEGUIRÍA LA AUTORIDAD?

En caso de que alguna empresa actualizara alguno de los supuestos mencionados, el fisco procedería a restringir el uso del CSD, para lo cual el procedimiento que deberá observarse se establece en el propio artículo 17-H Bis del CFF, y de manera particular en la regla 2.2.15. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2020, la cual señala lo siguiente:

> ***Procedimiento para restringir temporalmente el uso del CSD para la expedición de CFDI y para subsanar la irregularidad o desvirtuar la causa detectada***
>
> ***2.2.15.*** *Para los efectos del artículo 17-H Bis del CFF, cuando las autoridades fiscales detecten que se actualiza alguno de los supuestos previstos en el primer párrafo del citado artículo,* ***emitirán un oficio en el que se informará al contribuyente la restricción temporal de su CSD para la expedición de CFDI y la causa que la motivó.***
>
> ...
>
> ***Cuando el contribuyente presente su solicitud de aclaración sin aportar argumentos ni pruebas*** *para subsanar la irregularidad detectada o desvirtuar la causa que motivó la restricción temporal del CSD,* ***dicha solicitud se tendrá por no presentada y no se restablecerá el uso del CSD.***
>
> *La autoridad hará del conocimiento del contribuyente dicha circunstancia mediante resolución que se notifi-*

cará en términos del artículo 134 del CFF, a más tardar dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de aclaración, dejando a salvo el derecho del contribuyente para presentar una nueva solicitud.

...

(Énfasis añadido.)

Como puede observarse, cuando la autoridad fiscal detecte que algún pagador de impuestos actualiza cualquiera de los supuestos antes mencionados, tendrá la facultad de restringir, de manera inmediata, el uso del CSD sin que el contribuyente pueda saberlo con anticipación. Posteriormente a este hecho, vía Buzón Tributario la autoridad emitirá un oficio en el cual señalará la causa que originó tal restricción, dando lugar al derecho de audiencia del contribuyente.

Llama la atención que a diferencia de lo que sucedía hasta el ejercicio 2019, en la práctica, la autoridad a través de cartas u oficios de invitación daba a conocer a los contribuyentes ciertas inconsistencias detectadas, y se tenía cierto margen de acción para corregir lo que en su caso procediera y evitar alguna sanción o afectación al CSD; sin embargo, con esta nueva facultad, los contribuyentes advertirán la restricción del uso de CSD cuando no puedan emitir algún CFDI o reciban el oficio por parte de la autoridad.

Por otro lado –y como se analizará más adelante– el contribuyente puede presentar un caso de aclaración para subsanar o señalar argumentos que desvirtúen lo observado por la autoridad.

En este sentido, de conformidad con lo mencionado en el mismo artículo 17-H Bis antes citado, la autoridad estaría obligada a habilitar el uso del CSD, de manera inmediata, al día hábil siguiente de la presentación de la solicitud de aclaración, independientemente de los argumentos y/o pruebas aportados por el contribuyente, los cuales serán valorados por ésta para definir si procede o no una cancelación definitiva del certificado en cuestión.

Sin embargo, vía la RM para 2020, particularmente a través de la Primera Resolución de modificaciones, publicada en el DOF el 12 de mayo del presente año, se **adicionó un párrafo** a la citada regla 2.2.15. sujeta a análisis, en el cual se señala que la autoridad podrá considerar como "no presentada" la solicitud de aclaración por parte del contribuyente cuando no se mencionen argumentos y/o se aporten pruebas para desvirtuar las inconsistencias detectadas.

Lo anterior cobra relevancia, y habrá que estar pendientes de la aplicación o postura que tome la autoridad, puesto que aun cuando el propio CFF de origen contempla que prácticamente al día siguiente se habilite el uso del CSD (con el simple hecho de presentar la solicitud de aclaración), debido a esta nueva adición podría prestarse a prácticas dilatorias, puesto que la autoridad, previo a habilitar el CSD, tendría que confirmar si efectivamente se aportaron pruebas o argumentos.

Dicho de otra manera, el procedimiento de aclaración se vuelve un tema discrecional por parte de la autoridad fiscal, dando lugar a arbitrariedades y, en su caso, dejando en incertidumbre jurídica al contribuyente que se ubique en tal supuesto.

En el supuesto en que se tenga por presentada la solicitud de aclaración, como se ha mencionado, la autoridad tendría que habilitar al día siguiente el uso del CSD. Y procedería, en su caso, con el análisis y valoración de las pruebas aportadas, tal como lo señala la referida regla, que es del tenor siguiente:

2.2.15. *...*

...

Cuando derivado del análisis de los argumentos y valoración de las pruebas aportadas por el contribuyente a través de la solicitud de aclaración y, en su caso, de la atención al requerimiento, ***la autoridad determine que subsanó la irregularidad detectada o desvirtuó la causa que motivó la restricción temporal del CSD*** *para la expedición de CFDI,* ***el contribuyente podrá continuar con el uso del mismo; en caso contrario, se dejará sin efectos el CSD.*** *En ambos casos, la autoridad emitirá la resolución respectiva.*

La resolución a que se refiere el párrafo anterior, deberá emitirse ***dentro de los diez días hábiles siguientes a aquél en que se presente la solicitud de aclaración, a aquél en que concluya el plazo para aportar los datos, información o documentación requeridos o el de la***

prórroga, *o a aquél en que la autoridad haya desahogado la diligencia o procedimiento de que se trate. ...*

(Énfasis añadido.)

Como puede apreciarse, la autoridad deberá concluir con el análisis y valoración de pruebas, en un plazo máximo de 10 días hábiles, contado a partir de cualquiera de los siguientes supuestos:

- Posteriores a la presentación de la aclaración.
- Posteriores al vencimiento del plazo para atender un requerimiento de información emitido por la autoridad, o
- Posteriores al vencimiento de la prórroga que, en su caso, se hubiera concedido.

He de resaltar que, aun cuando la disposición se encuentra vigente desde el 1 de enero de 2020, es probable que con la publicación de la Primera Resolución de modificaciones a la RM para 2020 –recientemente dada a conocer–, comience a ser aplicada con mayor fuerza por parte de la autoridad fiscal.

¿CUÁL ES EL PROCEDIMIENTO ANTE LA RESTRICCIÓN DEL CSD?

En los casos en que, de manera desafortunada, el contribuyente se enfrente a la restricción de un CSD, la regla 2.2.15. sujeta a análisis, establece la posibilidad de presentar una solicitud de aclaración que será valorada por la autoridad fiscal, de conformidad con lo siguiente:

2.2.15. *...*

...

Los contribuyentes a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del CSD para la expedición de ***CFDI podrán presentar la solicitud de aclaración conforme a la ficha de trámite 296/CFF "Aclaración para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar la causa que motivó que se le haya restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital*** *para la expedición del CFDI en términos del artículo 17-H Bis del CFF", contenida en el Anexo 1-A. Dicha ficha de trámite será utilizada también para la atención del requerimiento de datos, información o documentación que derive de la presentación de la solicitud de aclaración, así como para la solicitud de prórroga prevista en el artículo 17-H Bis, cuarto párrafo del CFF.*

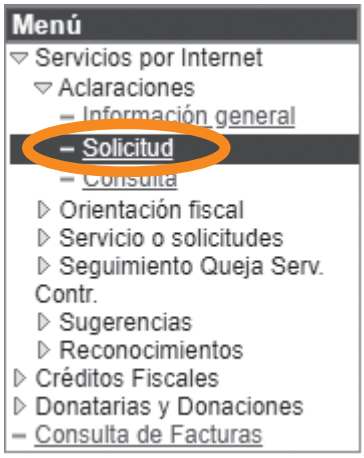
...

(Énfasis añadido.)

En ese sentido, del análisis a la Ficha de trámite **296/CFF** que se encuentra en el **anexo 1-A "Trámites fiscales"** de la RM para 2020, se desprende que la aplicación práctica de la solicitud de aclaración será de conformidad con el procedimiento siguiente:

1. Ingresar a la aplicación "Mi portal" en la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT), con el RFC y Contraseña del contribuyente que estuviera en el supuesto:

2. Seleccionar los apartados "Servicios por Internet" / "Aclaraciones" / "Solicitud":



3. En el apartado "Trámite" se deberá seleccionar la opción que corresponda al supuesto observado por la autoridad en el oficio a través del cual se restringió temporalmente el CSD, o en el oficio mediante el cual se

requirió información o documentación adicional, según corresponda.

A manera de ejemplo, entre algunas de las opciones se encuentran las siguientes:

Opción	Supuesto aplicable
Artículo 17-H Bis, fracción I del CFF	Omisión en la presentación de la declaración anual
Artículo 17-H Bis, fracción VI del CFF	Domicilio fiscal con inconsistencias
Artículo 17-H Bis, fracción VII del CFF	Diferencia entre ingresos y/o retenciones *vs.* CFDI
Artículo 17-H Bis, fracción VIII del CFF	Medios de contacto manifestados en Buzón Tributario erróneos

4. En el apartado "Asunto", según sea el caso, se deberá señalar la opción que corresponda, de conformidad con lo siguiente:

a) Eliminar la restricción temporal del CSD.

b) Desahogo de requerimiento, o

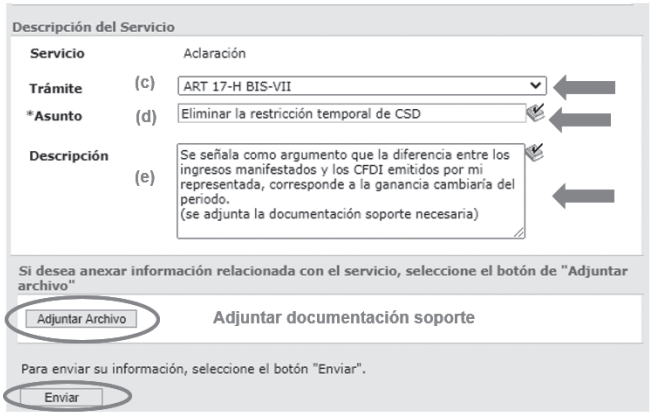
c) Solicitud de prórroga.

5. En el apartado "Descripción", según sea el caso, se deberá señalar lo siguiente:

Supuesto	Descripción
Subsanar y/o desvirtuar	Señalar argumentos para subsanar la irregularidad detectada o desvirtuar la causa que motivó la restricción temporal del CSD
Requerimiento	Señalar que se desahoga el requerimiento de información o documentación
Prórroga	Señalar que se solicita la prórroga para aportar información adicional

Es importante mencionar que con la solicitud que se haga a la autoridad, deberán adjuntarse en todos los casos el oficio a través del cual se restringió temporalmente el CSD, así como la información, datos y documentos que subsanen la irregularidad detectada o desvirtúen la causa que motivó la restricción temporal del CSD o el mecanismo que se utiliza para la expedición del CFDI.

Para efectos prácticos, a continuación se muestra de manera general una ilustración de cómo se tendría que plasmar lo mencionado en los numerales 1, 2 y 3:



CONCLUSIONES

Sin duda, la referida medida de fiscalización adoptada por la autoridad obliga a las empresas –y en general a los contribuyentes– a establecer controles para actuar de manera preventiva, para evitar caer en alguno de los supuestos mencionados o, en su caso, estar preparadas con la información que sea necesaria para cualquier aclaración que hubiera que hacerse ante la autoridad fiscal, considerando que se trata de una medida que puede impactar severamente la operación de la compañía.

Habrá que estar pendientes de la aplicación y la manera en la cual la autoridad fiscal ejercerá sus facultades, a efecto de establecer políticas o protocolos preventivos ante estos hechos o, en su caso, preparar los medios de defensa necesarios para solventar esta situación. •