

“2013, Año de la Lealtad Institucional y Centenario del Ejército Mexicano”

EXPEDIENTE: 1-V-D/2012

ASUNTO: *Valor de las representaciones impresas de los CFDI y alcance de la regla I.2.7.1.1. de la RMF para 2013.*

México, D.F., a 4 de septiembre de 2013.

ANÁLISIS SISTÉMICO 6/2013

La autoridad fiscal interpreta que la Regla I.2.7.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2013, relativa al almacenamiento de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), en su formato electrónico XML, es aplicable incluso a personas físicas no obligadas a llevar contabilidad, por lo que a éstas, para acreditar sus deducciones personales (*las cuales tutelan su derecho al mínimo vital*) no les basta con conservar la representación impresa de dichos comprobantes.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en su carácter de organismo autónomo no sectorizado que tiene por objeto velar por el efectivo acceso a la justicia fiscal de los pagadores de impuestos, como lo dispone el artículo 1° de su Ley Orgánica y, en ejercicio de las atribuciones que le conceden los artículos 5, fracciones I, IV, V, X, XI y XVI, de dicha Ley, así como 72 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, ha detectado la problemática de antecedentes, la cual se estima ocasiona inseguridad jurídica, molestias, afectación o vulneración de derechos a los contribuyentes.

ANÁLISIS

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece en su primer párrafo la obligación que tienen los contribuyentes de expedir comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que éstos perciban, cuando así lo dispongan las leyes fiscales.

Sin embargo, la forma en que se debe cumplir con esa obligación y los requisitos de los comprobantes fiscales, han ido variando a través de los años. Hasta antes de 2004, el CFF únicamente reconocía como comprobantes fiscales a los documentos (recibos de honorarios y facturas) impresos por las personas que el propio Servicio de Administración Tributaria (SAT) autorizaba para tal efecto en términos de lo dispuesto en reglas de carácter general.

No obstante lo anterior, desde el 2004 ya se contemplaba el esquema de facturación a través del uso de Comprobantes Fiscales Digitales (CFD) como un modelo opcional, cuya regulación se precisaba también en reglas de carácter general.

Es importante tomar en consideración, que el CFD o también conocido como factura electrónica: *“es un comprobante fiscal digital generado a partir de un formato electrónico definido y determinado en el Diario Oficial de la Federación por la autoridad fiscal, dando origen a un documento electrónico con validez legal que utiliza estándares técnicos de seguridad internacionalmente reconocidos para garantizar la integridad, confidencialidad, autenticidad, unicidad y no repudio del documento electrónico”¹. “El CFD consta de 2 partes: un archivo XML que tiene una estructura especificada por el SAT, con parámetros perfectamente definidos para tener una estructura homologada, y por otro lado un PDF que es solamente la representación impresa del XML”².*

Posteriormente, el 7 de diciembre de 2009, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación diversas reformas fiscales, entre las cuales destaca la efectuada al artículo 29 del CFF, en el sentido de que a partir del 1 de enero del 2011, todos los contribuyentes obligados a emitir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realizan o los ingresos que perciben, deberán cumplir con dicha obligación en forma electrónica, es decir, a través de la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI)³ y los cuales, a diferencia de los CFDI, son autenticados por un proveedor autorizado de certificación (PAC).

Ahora bien, el 28 de diciembre de 2012, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, cuya Regla I.2.7.1.1., dispone textualmente que: *“Para los efectos del artículo 28, cuarto párrafo y 30, cuarto párrafo del CFF, los contribuyentes que emitan y*

¹ <http://elempleado.mx/centro-soluciones/sabes-que-es-factura-electronica> página consultada el 4 de septiembre de 2013.

² <http://noticias.facturaxion.com/2013/05/diferencia-entre-cbb-cfd-cfdi.html> página consultada el 4 de septiembre de 2013.

³ Ello sin perjuicio de que a partir del 2012, los contribuyentes que en el último ejercicio fiscal hayan declarado para efectos del ISR ingresos acumulables iguales o inferiores a cuatro millones de pesos, así como aquellos que inicien actividades y estimen que obtendrán ingresos iguales o inferiores a dicha cantidad, podrán emitir comprobantes con código de barras bidimensional (Ver Capítulo I.2.8 de para 2012).

reciban CFDI, deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato electrónico XML”.

Sobre este punto, conviene precisar que el artículo 28, cuarto párrafo⁴ y 30, cuarto párrafo⁵, del CFF que se invocan en la Regla, se refieren a los elementos que integran la contabilidad y la obligación de conservar los documentos en firma electrónica avanzada o sello digital conforme a las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT, respectivamente.

En virtud de lo anterior y a efecto de conocer si la Regla I.2.7.1.1 únicamente resulta aplicable para las personas a quienes las leyes fiscales imponen la obligación de llevar contabilidad, esta Procuraduría requirió a la Administración General de Servicios al Contribuyente del SAT, para que informara sobre lo siguiente:

- Si la Regla I.2.7.1.1. de la RMF para 2013 se encuentra dirigida únicamente a personas obligadas a llevar contabilidad.
- Si la obligación de conservar el archivo XML también resulta aplicable para los CFD.
- Si la representación impresa de los CFDI es plenamente válida para deducir o acreditar fiscalmente.
- Si la representación impresa de los CFDI es aceptada por la autoridad fiscal para soportar las deducciones personales a que hace referencia el artículo 176 de la LISR.
- Si el SAT realizó estudios para conocer si algún sector de contribuyentes pudiera tener dificultades para lograr el cumplimiento de la disposición contenida en esa Regla.

Al respecto, la citada unidad administrativa emitió el oficio 700-03-00-00-00-2013-6903 de 15 de febrero de 2013, en el cual comunicó substancialmente lo siguiente:

⁴ “Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas: (...) En los casos en que las disposiciones fiscales hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, así como por los comprobantes fiscales o documentación comprobatoria de ingresos y deducciones y, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos”.

⁵ “Artículo 30.- (...) Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria”.

- Que la regla I.2.7.1.1., de la RMF para 2013, no es exclusiva para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, sino para todos aquellos que emitan y reciban CFDI, incluso para las personas no obligadas a llevar contabilidad, ya que el segundo párrafo del artículo 30 del CFF prevé que las personas no obligadas a llevar contabilidad deben conservar en su domicilio toda la documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- Que si bien la regla de mérito únicamente se refiere al almacenamiento de los CFDI, la regla I.2.8.3.1.11⁶ de la RMF para 2013, establece la misma previsión para los CFD.
- Que las representaciones impresas de los CFDI, por sí solas no son válidas para efectuar deducciones y acreditamientos, en razón de que el artículo 29, primer párrafo del CFF, reconoce la prevalencia de los documentos digitales para deducir o acreditar fiscalmente, por lo que acorde con lo dispuesto por la fracción V, del mismo dispositivo, en relación con la regla I.2.7.1.1., la deducción o el acreditamiento fiscal correspondiente debe sustentarse con el formato electrónico XML;
- Que en ese mismo sentido, las representaciones impresas de los CFD, por sí solas no son válidas para efectuar deducciones personales, ya que deben realizarse con base en el formato electrónico XML.
- Que el SAT no realizó ningún estudio sobre la posibilidad de que algún sector de contribuyentes pudiera tener dificultades para lograr el cumplimiento de la disposición contenida en la regla.

Esta Procuraduría no comparte las conclusiones alcanzadas por la Administración General de Servicios al Contribuyente en su oficio 700-03-00-00-00-2013-6903 de 15 de febrero de 2013, pues considera que atendiendo al contenido de las disposiciones fiscales que se citan en la Regla I.2.7.1.1. (artículos 28, cuarto párrafo y 30, cuarto párrafo del CFF) ésta debe entenderse dirigida única y exclusivamente a las personas físicas y morales obligadas a llevar contabilidad, por lo que los contribuyentes que de acuerdo a la legislación fiscal no tengan dicha obligación no se encuentran compelidos a conservar los formatos electrónicos XML correspondientes a los CFDI que les sean entregados.

⁶ I.2.8.3.1.11. Para los efectos de los artículos 28, cuarto párrafo y 30, cuarto párrafo del CFF, los contribuyentes que emitan y reciban los CFD's a que se refiere la regla I.2.8.3.1.11., deberán almacenarlos en los términos de la regla I.2.7.1.1., debiendo, además, cumplir con los requisitos y especificaciones a que se refieren los rubros I.B y I.C del Anexo 20...

Lo anterior es así, ya que de lo dispuesto en los artículos 29, tercer párrafo del CFF; 31, fracción IV y 172, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advierte que **la utilidad de los comprobantes fiscales radica en la posibilidad de deducir o acreditar dichos impuestos y siempre que los conceptos materia de deducción o acreditamiento se encuentren registrados en la contabilidad del contribuyente.**

Consecuentemente, **no hay razón para que las personas que no están obligadas a llevar contabilidad y que por tanto no deducen o acreditan para efectos fiscales, conserven los archivos XML de los CFDI que reciban.**

Sin que sea óbice para la anterior conclusión, el argumento expuesto por la Administración General de Servicios al Contribuyente, en el sentido de que el segundo párrafo del artículo 30 del CFF prevé que las personas no obligadas a llevar contabilidad deben conservar en su domicilio toda la documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Ello en razón de que la Regla que se cuestiona no tiene su fundamento en el segundo párrafo del artículo antes referido, sino en el párrafo cuarto del mismo y el cual únicamente se refiere a la obligación de conservar los documentos en firma electrónica avanzada o sello digital conforme a las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT, cuestión esta última que se estima aplicable sólo a las personas físicas o morales obligadas a llevar contabilidad.

Lo anterior aunado a que bajo el criterio expuesto por la autoridad, **se estaría condicionando la efectividad de las deducciones personales que tutelan el derecho al mínimo vital de las personas físicas no obligadas a llevar contabilidad, al cumplimiento de un requisito meramente formal, como lo es almacenamiento del archivo XML del comprobante respectivo,** con la eventual consecuencia desfavorable para el contribuyente de que ante la falta del archivo XML, su deducción resulte improcedente, **aún en el caso de que el contribuyente sí cuente con la representación impresa del CFDI,** cuestión que resulta por demás contraria al Criterio Sustantivo 3/2013/CTN/CS-SPDC emitido por esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente con motivo de sus Recomendaciones 6/2011 y 29/2012 y resolución de consultas 54-II-A/2012 y 3-II-B/2013 cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

“REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias para poder ejercer

los derechos o gozar de las deducciones y exenciones respectivas, son, sin duda, relevantes, lo cierto es que de la interpretación pro persona que mandata el nuevo texto del artículo 1º constitucional, así como de los principios que rigen esos derechos, consistentes en la universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como también, del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva. Por lo tanto, esta Procuraduría, como defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales de los pagadores de impuestos considera que **debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo**; máxime cuando ésta consiste en presumir la actualización de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo.”

Siendo importante destacar que según se advierte de la propia página oficial del SAT, para verificar la existencia y autenticidad de los CFDI⁷, sólo se necesita saber: **i) Folio fiscal; ii) Registro Federal de Contribuyentes del Emisor, y iii) Registro Federal de Contribuyentes del Receptor**; mientras que por lo que hace a los CFD⁸, la página en cita requiere: **i) Registro Federal de Contribuyentes del Emisor; ii) Serie del comprobante; iii) Folio asignado; iv) Número de Aprobación del comprobante y v) Año correspondiente a dicha aprobación**. Datos todos ellos que se contienen en la representación impresa del CFD o del CFDI, según corresponda.

Por tanto, **no se justifica que las deducciones personales deban ampararse, forzosamente, con los formatos electrónicos XML a que se refiere la Regla de marras, pues se insiste, la autenticidad del comprobante se puede corroborar en la propia página del SAT a través de los llenado de los datos precisados en el párrafo anterior y los cuales se contienen en la representación impresa del CFDI o del CFD, según sea el caso.**

Por lo anterior, esta Procuraduría considera que las conclusiones alcanzadas por la Administración General de Servicios al Contribuyente en su oficio 700-03-00-00-2013-6903 de 15 de febrero de 2013, en el sentido de que todos los contribuyentes —obligados y no obligados a llevar contabilidad—, se encuentran obligados a cumplir con la Regla I.2.7.1.1., se sustenta en una interpretación literal y restrictiva de los artículos 28, 29 y 30 del CFF, misma que resulta contraria al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales vigente a partir de la reforma al artículo 1º constitucional de junio de 2011, que mandata la obligación de todas las autoridades de

⁷ <https://verificacfdi.facturaelectronica.sat.gob.mx> Página consultada el 4 de septiembre de 2013.

⁸ <https://tramitesdigitales.sat.gob.mx/Sicofi.ValidacionCFD/Default.aspx> Página consultada el 4 de septiembre de 2013.

respetar los derechos humanos en su más amplia acepción.

En consecuencia, se estima conveniente que se circunscriba el contenido de la obligación prevista en la Regla I.2.7.1.1., únicamente a los contribuyentes que deducen o acreditan fiscalmente con base en los CFDI y que por tanto, se encuentran obligados a llevar contabilidad.

Del mismo modo se advierte necesario que se tengan por acreditadas las deducciones personales a que se refiere el artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las cuales tutelan el derecho al mínimo vital de las personas, con las representaciones impresas de los CFDI, máxime que la autoridad reconoce expresamente que no efectuó un estudio previo a la emisión de la Regla I.2.7.1.1, en el que analizara si algún sector de contribuyentes pudiera tener dificultades para cumplir con la misma.

Acorde a lo anterior, esta Procuraduría también considera que la Regla I.2.8.3.1.11 aplicable a la conservación del formato electrónico XML de los CFD, también se circunscribe únicamente a los contribuyentes que deduzcan o acreditan fiscalmente con base en los CFD y que por tanto, se encuentran obligados a llevar contabilidad.

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 que circunscriba el contenido de la obligación prevista en la Regla I.2.7.1.1., únicamente a los contribuyentes que deducen o acreditan fiscalmente con base en los CFDI y que por tanto, se encuentran obligados a llevar contabilidad.

Del mismo modo, se sugiere a esa Órgano Desconcentrado que tenga por acreditadas las deducciones personales a que se refiere el artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las cuales tutelan el derecho al mínimo vital de las personas, con las representaciones impresas de los CFDI, máxime que reconoce expresamente que no efectuó un estudio previo a la emisión de la Regla I.2.7.1.1, en el que analizara si algún sector de contribuyentes pudiera tener dificultades para cumplir con la misma.

En concordancia con todo lo anterior, esta Procuraduría sugiere de igual forma al Servicio de Administración Tributaria que la Regla I.2.8.3.1.11 aplicable a la conservación del formato electrónico XML de los CFD, se circunscriba únicamente a los contribuyentes que deduzcan o

acreditan fiscalmente con base en los CFD y que por tanto, se encuentran obligados a llevar contabilidad.

Finalmente, y de aceptarse las sugerencias referidas en los párrafos anteriores, se recomienda dar la mayor difusión posible a través de la propia página oficial del Servicio de Administración Tributaria, así como en los módulos de atención al contribuyente existentes en todo el país.

Notifíquese por oficio al Administrador General Jurídico y al Administrador General de Servicios al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, las Observaciones y Sugerencias contenidas en el presente Análisis Sistemático para los efectos legales conducentes, en la inteligencia de que esta Procuraduría se encuentra en disposición de establecer una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría y ordenándose el archivo del expediente.

Por acuerdo con la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, firma el Director General de Análisis Sistemático y Medidas Preventivas y Correctivas.

Mtro. Eduardo Sánchez Lemoine

GCL/GLM