



Certificados de Sellos Digitales (CSD)

Mtro. Luis Alberto Placencia Alarcón



Cancelación de CSD

El 05 de enero de 2004

Se publicó en el D.O.F. la facultad del SAT para cancelar los CSD

Entrado en vigor dicha facultad el 06 de enero de 2004

**Facultad del SAT
Cancelar los CSD**



El 09 de diciembre de 2013

Se publicó en el D.O.F. la modificación al Artículo 17-H del CFF, adicionando la fracción X

Entrado en vigor dicha facultad el 01 de enero de 2014

**A fin de evitar las
siguientes
conductas**

- Que el contribuyente desaparezca durante el ejercicio de las facultades de comprobación o no pongan a disposición de la autoridad su contabilidad.
- Que utilicen CFD para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- La omisión en la presentación de 3 o más declaraciones periódicas consecutivas o 6 no consecutivas, en el mismo ejercicio fiscal.
- Que el contribuyente desaparezca del domicilio durante la aplicación del PAE.

Causas de Cancelación de CSD

Artículo 17-H fracción X, inciso a) del CFF

El CSD de un contribuyente podrá quedar sin efectos cuando la autoridad fiscal:

- Detecte que los contribuyentes en un mismo ejercicio fiscal omitan, estando obligados a ello:
 - a) La presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas.
 - b) La presentación de seis declaraciones periódicas no consecutivas

Previo requerimiento de la autoridad para ello.



Causas de Cancelación de CSD

Artículo 17-H fracción X, incisos b) y c) del CFF

- Durante el procedimiento administrativo de ejecución no se localice al contribuyente o éste desaparezca.
- En el ejercicio de las facultades de comprobación, no se localice al contribuyente, éste desaparezca durante el procedimiento, o bien, se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos, se utilizaron para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Causas de Cancelación de CSD

Artículo 17-H fracción X, inciso d) del CFF

- Aún sin ejercer facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF, cuando la conducta sea realizada por el titular del certificado.



Consecuencia de la cancelación del CSD

Los contribuyentes a quienes se haya dejado sin efectos el o los CSD para la expedición de CFDI's:

- *No podrán solicitar un nuevo certificado o, en su caso.*
- *No podrán considerar ningún mecanismo que utilizan para efectos de la expedición de CFDI de acuerdo a la RMF.*

Hasta en tanto no desvirtúen o subsanen las irregularidades detectadas.

Aclaración en portal SAT

Los contribuyentes podrán:

- Subsanan las irregularidades detectadas, o
- Desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos el o los CSD, se restringió el uso del certificado de FIEL o el mecanismo que utilizan para expedir CFDI,

Ello a través de un caso de aclaración

Ficha de trámite 47/CFF contenida en Anexo 1-A de la RMF 2018

Procedimiento de aclaración

- En “Mi portal” mediante un caso de “Aclaración”.
- Contar con contraseña o e.firma
- Incluir archivo digitalizado con la Resolución Administrativa a través de la cual se dejó sin efectos el CSD.
- Anexar elementos probatorios que desvirtúen o subsanen las irregularidades detectadas o que soporten los hechos o circunstancias que manifiesta.
- *La autoridad en un plazo máximo de tres días hábiles deberá dar respuesta a la aclaración.*



¿Qué acciones realiza Prodecon ante la cancelación del CSD de los contribuyentes?

Previo a determinar la estrategia a seguir en cada caso, PRODECON analiza el motivo que dio origen a la cancelación del CSD, y verifica si la conducta realizada por el contribuyente encuadra en alguno de los supuestos establecidos en el Artículo 17-H, fracción X del CFF.

Lo anterior, toda vez que no debe perderse de vista que tratándose de hipótesis jurídicas que actualicen consecuencias que impliquen “sanciones” a los contribuyentes como en el caso lo puede ser la cancelación del CSD, rige el **Principio de Tipicidad** de acuerdo con el cual: “*no hay pena sin ley*” (*Nulla pena sine lege*), es decir, que en esta materia sólo podrán aplicarse las consecuencias punitivas correspondientes cuando efectivamente se actualice la conducta específicamente tipificada por las leyes.

¿En qué consiste el Principio de Tipicidad?

El **Principio de Tipicidad** refiere que si cierta disposición administrativa establece un 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.

Así lo ha establecido el Pleno de nuestro máximo tribunal en la **Jurisprudencia P./J. 100/2006**, con motivo de la acción de inconstitucionalidad 4/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la Novena Época, Tomo XXIV, Agosto de 2006, Página 1667, cuyo rubro señala:

- ✓ ***“TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.”***

¿En qué consiste el Principio de Tipicidad?

Jurisprudencia de la cuál se advierte medularmente lo siguiente:

- Que el ***principio de tipicidad*** se cumple cuanto consta en la norma una predeterminación inteligible de la infracción y de la sanción; supone en todo caso la presencia de una *lex certa* que permita predecir con suficiente grado de seguridad las conductas infractoras y las sanciones.
- En este orden de ideas, la descripción legislativa de las conductas ilícitas debe gozar de tal claridad y univocidad que el juzgador pueda conocer su alcance y significado al realizar el proceso mental de adecuación típica, sin necesidad de recurrir a complementaciones legales que superen la interpretación y que lo llevaran al terreno de la creación legal para suplir las imprecisiones de la norma.

Ejemplo restitución CSD al haber violentado el Principio de Tipicidad

CANCELACIÓN DE CSD POR SUPUESTAMENTE ACTUALIZARSE EL ARTÍCULO 79, FRACCIÓN VI DEL CFF.

A fin de aplicar lo señalado en el artículo 17-H, fracción X, inciso d), relacionado con el artículo 79, fracción VI del CFF, las ADAF afirman que los domicilios verificados **no cumplen con los requisitos del artículo 10 del mismo Código**; sin embargo tal supuesto no es contemplado expresamente en el citado artículo 79, fracción VI, ya que éste refiere que se considera como infracción: Señalar como domicilio fiscal para efectos del RFC, un lugar distinto del que corresponda conforme al Artículo 10.

Lo anterior implica, que las ADAF pretenden utilizar un fundamento legal que no es aplicable según los motivos en los que basan la cancelación del CSD, pues si realmente fuera aplicable el supuesto de la fracción VI citada, entonces la autoridad tendría que acreditar con la información suficiente que la administración del negocio se encuentra en un lugar distinto a aquel que se señaló como el domicilio fiscal y que fue materia de verificación.

Acciones que realiza Prodecon ante la Cancelación del CSD conforme al artículo 17-H, fracción X, inciso a) del CFF al no haber presentado el contribuyente sus declaraciones

NOTIFICACIÓN CANCELACIÓN CSD 17-H, FRACCIÓN X, INCISO A) CFF

Contribuyente fue omiso en presentar, en un mismo ejercicio fiscal y estando obligado a ello:

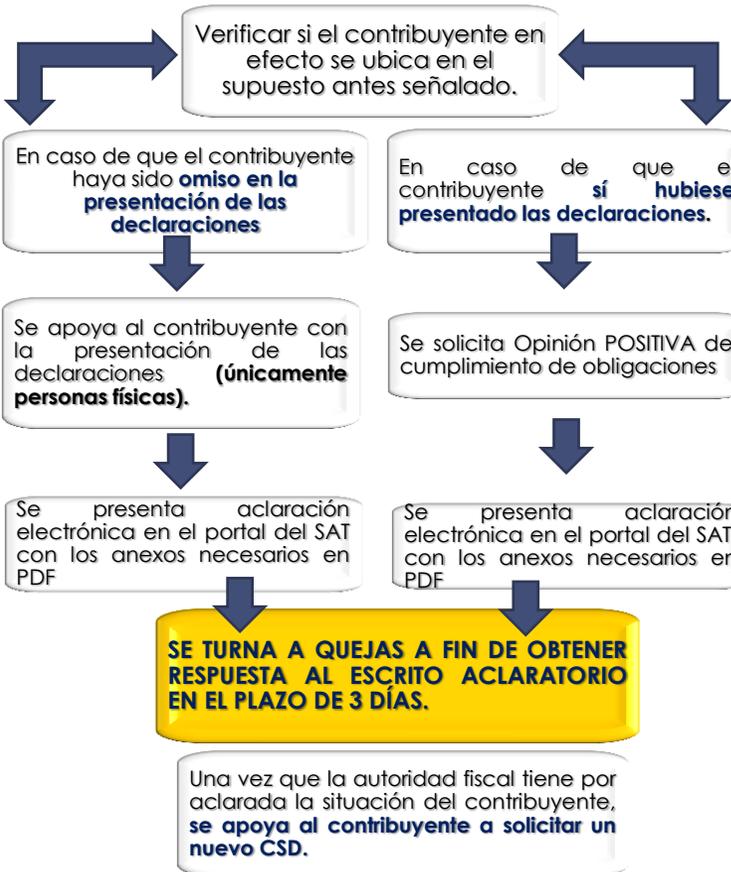
- Tres o más declaraciones periódicas consecutivas, o
- Seis declaraciones periódicas no consecutivas.
- Previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento

Contribuyente acude a PRODECON a fin de que le ayuden a recuperar su CSD

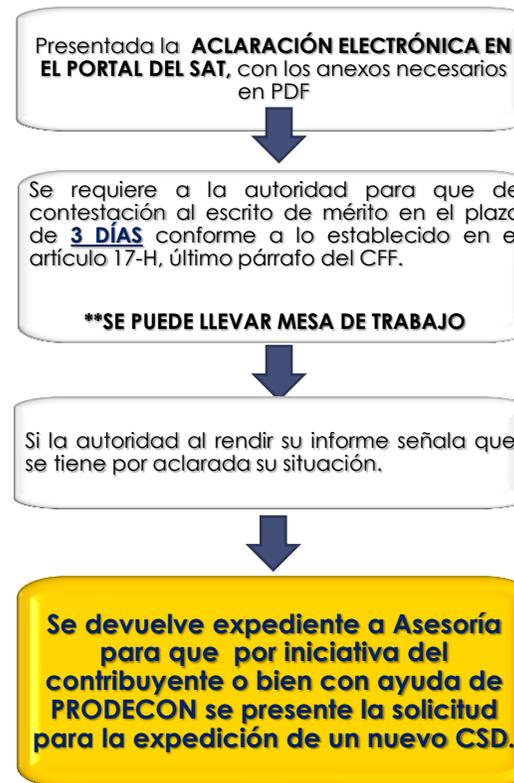


ACCIONES PRODECON

ASESORÍA



QUEJAS



Acciones que realiza Prodecon ante la Cancelación del CSD conforme al artículo 17-H, fracción X, incisos b) y c) del CFF en los supuestos en los que la autoridad pretenda ejecutar el PAE o en ejercicio de facultades de comprobación no localicen al contribuyente o éste desaparezca



Acciones que realiza Prodecon ante la Cancelación del CSD conforme al artículo 17-H, fracción X, inciso d) del CFF por la existencia de otras infracciones a que aluden los artículos 79, 81 y 83 del CFF.

NOTIFICACIÓN CANCELACIÓN CSD 17-H, FRACCIÓN X, INCISO D) CFF

- Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.



Contribuyente acude a PRODECON a fin de que le ayuden a recuperar su CSD



ACCIONES PRODECON

ASESORÍA

Se apoya al contribuyente a subsanar el motivo de la infracción.



Una vez subsanada la infracción se presenta **ACLARACIÓN ELECTRÓNICA ANTE EL SAT**



SE TURNA A QUEJAS A FIN DE OBTENER RESPUESTA AL ESCRITO ACLARATORIO EN EL PLAZO DE 3 DÍAS.



Una vez que la autoridad fiscal dé respuesta al escrito, teniendo por aclarada su situación, se apoya al contribuyente a solicitar un nuevo CSD.

QUEJAS

Presentado **EL ESCRITO DE ACLARACIÓN**



Se requiere a la autoridad para que de contestación al escrito de mérito en el plazo de **3 DÍAS** conforme a lo establecido en el artículo 17-H, último párrafo del CFF.

****SE PUEDEN LLEVAR MESAS DE TRABAJO**



Si la autoridad al rendir su informe señala que se tiene por aclarada su situación.



Se devuelve expediente a Asesoría para que por iniciativa del contribuyente o bien con ayuda de PRODECON se presente la solicitud para la expedición de un nuevo CSD.

PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD

En algunos casos, en opinión de PRODECON, la autoridad ha efectuando cancelaciones del CSD sin ajustarse a los supuestos que regula la fracción X, del artículo 17-H del CFF.

En el procedimiento del Artículo 69-B del CFF, respecto de los receptores de comprobantes fiscales de posibles operaciones inexistentes, el SAT condiciona la reactivación del CSD hasta en tanto no eliminen los efectos fiscales que le dieron a los CFDIS emitidos por EFOS.



PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD

- SE SUPEDITA LA EMISIÓN DE UN NUEVO CSD A QUE PREVIAMENTE SE VERIFIQUE EL CONTENIDO DE LAS DECLARACIONES Y SE ENTERE EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE.

Se han emitido cancelaciones de CSD al amparo de lo señalado en el artículo 17-H, fracción X, inciso a) del CFF, teniendo como fundamento de la autoridad, la no presentación de algunas declaraciones por el contribuyente.

Sin embargo una vez que se presentan las declaraciones la autoridad cuestiona lo siguiente:

EL IMPORTE DECLARADO NO SE HA ENTERADO AL FISCO FEDERAL



PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD

- SE SUPEDITA LA EMISIÓN DE UN NUEVO CSD A QUE PREVIAMENTE SE ACLARE POR QUÉ TANTO LOS INGRESOS DECLARADOS COMO LAS DEDUCCIONES APLICADAS EN DETERMINADOS EJERCICIOS FISCALES NO COINCIDEN CON LOS COMPROBANTES DIGITALES POR INTERNET (CFDI) EMITIDOS Y RECIBIDOS.

Se han emitido cancelaciones de CSD al amparo de lo señalado en el artículo 17-H, fracción X, inciso d) en relación con el diverso 81, fracción II del CFF, teniendo como fundamento de la autoridad, el presentar las declaraciones supuestamente con errores.



PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD

En efecto Prodecon tiene conocimiento de que:

- *Desde el mes de diciembre de 2018, el SAT está implementando como medida recaudatoria dejar sin efectos el certificado de sello digital de los contribuyentes.*
- *El SAT señala que de la consulta realizada a sus bases de datos institucionales advirtió que tanto los ingresos declarados en los ejercicios fiscales principalmente de 2015, 2016 y 2017 como las deducciones aplicadas en los mismos años no coinciden con los comprobantes digitales por internet (CFDI) emitidos y recibidos.*
- *Que toda vez que los contribuyentes incumplieron con las disposiciones fiscales establecidas en los artículos 9, 16, 25 y 96 de la LISR, al presentar las declaraciones con errores, se actualiza la causal prevista en el artículo 17-H primer párrafo, fracción X, inciso d), con relación al artículo 81, fracción II y 63, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.*

PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD

- ***PRODECON ESTÁ EN DESACUERDO:***
- ***Se deja de tomar en cuenta que hay contribuyentes que tributan en el sistema de devengado ART. 17 LISR.***
- ***Las asociaciones y sociedades generalmente tributan conforme al sistema de causación de furo de efectivo.***
- ***Hay gastos que no se acreditan con CFDI'S***
- ***No se toman en cuenta CFDI'S cancelados***
- ***No se toman en cuenta pérdidas fiscales declaradas de ejercicios anteriores***

PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD

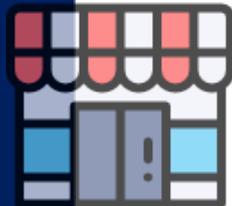
- Además se considera indebida la actuación de la autoridad toda vez que la fracción II del artículo 81 del CFF, se refiere a requisitos formales relativos a las declaraciones y no así a temas de fondo.
- Aunado a lo anterior, la cancelación del CSD no constituye propiamente una sanción o castigo, sino una medida para controlar que los contribuyentes omisos en cuanto a ciertas obligaciones formales corrijan las conductas relativas. Sirve de apoyo a lo anterior, el criterio sustantivo 5/2018/CTNCS-SPDC emitido por esta Procuraduría, que se transcribe a continuación:
 - *5/2018/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2018)*
CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL. SU CANCELACIÓN POR LA CAUSAL ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO DEBE LLEVAR AL EXTREMO DE INFERIR QUE EL CONTENIDO DE LAS DECLARACIONES ES INCORRECTO.

PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD

- ***PRODECON RECOMIENDA que cuando la autoridad fiscal cancele el certificado por el supuesto del artículo 17-H, fracción X en relación con el diverso 81, fracción II del CFF***

Al momento de presentar la aclaración electrónica para desvirtuar tal irregularidad, acompañe una conciliación contable fiscal especificando las partidas fiscales de los ingresos y gastos que no están contemplados en CFDI'S y que forman parte para determinar su resultado fiscal, Así como los papeles de trabajo sobre las partidas de mayor cuantía que fueron cuestionadas por la autoridad fiscal.

PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD



- **CANCELACIÓN DE CSD SIN ANALIZAR EL MODELO DE NEGOCIOS DEL CONTRIBUYENTE**

Se advertido que, sin un análisis profundo de los modelos de negocios de los contribuyentes, su forma de operar o sus actividades, los verificadores de manera arbitraria están sosteniendo que los domicilios fiscales de los contribuyentes no cuentan, por ejemplo con la infraestructura, bodegas, material, personal, etc., para el desarrollo de sus actividades, sin que para tales efectos hagan un análisis de cómo es que estos contribuyentes llevan a cabo sus actividades y por tanto si son o no necesarios los elementos que afirman los verificadores deben tener para considerar que el domicilio fiscal que se verifica, en efecto puede ser estimado como el domicilio fiscal.



- **INCONSISTENCIAS EN LAS DILIGENCIAS DE VERIFICACIÓN.**

Se ha conocido por PRODECON, que de manera arbitraria y sin criterio, los verificadores al momento de verificar los domicilios, cometen las siguientes ilegalidades:

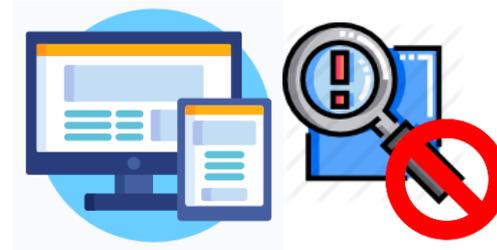
- ✓ Entienden las diligencias con empleados, auxiliares, encargados, etc. que no tienen poder de decisión en los negocios, sin cuestionar si hay alguien más que si cumpla con este requisito, y afirman que por tal razón el domicilio no cumple con lo señalado en el artículo 10 del CFF
- ✓ Si el inmueble está conformado por varios interiores, y el domicilio fiscal está al fondo del mismo, ya no se acude a verificarlo directamente, sino que sólo se recaba información de terceros que están más “accesibles” para obtener información.
- ✓ Que de las descripciones de los domicilios fiscales que supuestamente verificaron, realmente no coinciden con las características reales de los domicilios, por lo que se infiere que incluso no se acudió personalmente.

PROBLEMÁTICA EN CANCELACIÓN DEL CSD

- INDEBIDO EJERCICIO DE FACULTADES COMO ANTECEDENTE PARA LA CANCELACIÓN DE LOS CSD.

Las ADAF están emitiendo órdenes de verificación con base en los artículos 41-B y 42, fracción V del CFF; sin embargo se estima que tal actuación es indebida pues:

- Si bien el artículo 41-B del CFF establece la facultad de que se puedan verificar los datos relativos al domicilio fiscal, lo cierto es que esta facultad no puede ser equiparada a una facultad de comprobación, pues además de que así lo señala expresamente el artículo, no existe un procedimiento al cual se deba de sujetar la autoridad para llevar a cabo esta facultad, por lo que es ilegal que pretendiendo dar sustento a esta facultad de verificación, se emita una orden además fundada en el artículo 42, fracción V del mismo Código para así pretender dar validez a una facultad completamente diversa.
- Por otro lado, el artículo 42, fracción V del CFF establece la facultad de poder verificar la presentación de avisos o solicitudes en materia de RFC; pero esta facultad de comprobación no implica que con base en este precepto, se pueda verificar la información de los avisos o solicitudes, es decir, con base en esta fracción y artículo, sólo se puede revisar que los avisos estén presentados.





Criterios jurisprudenciales del Poder Judicial Federal

**Criterios Sutantivos y
Jurisdiccionales obtenidos
por Prodecon en su carácter
de abogado defensor de los
contribuyentes**

¿El artículo 17-H, fracción X del CFF se rige por el derecho de audiencia previa reconocido por el artículo 14 de la CPEUM?

El artículo 17-H, fracción X del CFF **no se rige por el derecho de audiencia previa**, pues si bien dicho precepto legal establece los supuestos en que los certificados emitidos por el SAT quedarán sin efectos, **ello constituye una medida de control expedita y ágil que no es de carácter definitivo, ni se trata de una supresión permanente del certificado**; pues dicha norma prevé un procedimiento sumario que permite al contribuyente subsanar las irregularidades que hayan ocasionado esa medida, lo que no implica un acto privativo, sino un acto de molestia temporal que restringe de manera provisional y preventiva los derechos del contribuyente cuando se ubica en alguna conducta contraria a los objetivos de la administración tributaria.

Por lo que, en todo caso, el precepto legal en comento está sujeto al cumplimiento de los requisitos del Artículo 16 de la CPEUM, referentes a que el acto respectivo debe constar por escrito, se emitido por la autoridad competente, y estar debidamente fundado y motivado.

Sirviendo de sustento a la anterior, lo señalado por la Segunda Sala de la SCJN, mediante **Jurisprudencia 2a./J. 124/2017**, cuyo rubro es el siguiente:

- ✓ **“CERTIFICADOS EMITIDOS POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE DISPONE LOS SUPUESTOS EN LOS QUE QUEDARÁN SIN EFECTOS, ESTABLECE UN ACTO DE MOLESTIA QUE NO SE RIGE POR EL DERECHO DE AUDIENCIA PREVIA.”**



¿Es procedente conceder la suspensión provisional en el amparo contra la determinación de la autoridad hacendaria de dejar sin efecto el CSD para la expedición de CFDI´s?

Conforme lo dispuesto en el artículo 128, fracción II de la Ley de Amparo, **es improcedente conceder la suspensión provisional, contra la determinación de la autoridad hacendaria de dejar sin efectos el CSD para la expedición de CFDI´s**, ello en virtud de lo siguiente:

- De permitir al quejoso utilizar el CSD, se causaría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público; lo anterior es así, ya que de permitir al contribuyente el uso del CSD se impediría la implementación de la medida de control orientada a evitar la evasión y elusión fiscal, ello al tolerar la realización de una conducta probablemente ilícita, consistente en la emisión de CFDI'S para, en su caso, amparar posibles operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Situación que incluso tiene sustento tanto en la **Jurisprudencia 2a./J. 7/2017**, como en la Tesis **III.2o.A.49 A (10a.)** cuyos rubros son los siguientes:

- ✓ **"SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014)."**
- ✓ **"SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN EL AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DEL SELLO DIGITAL PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DE UN CONTRIBUYENTE."**



¿El oficio emitido con fundamento en el artículo 17-H del CFF, a través del cual la autoridad deja sin efectos el CSD constituye un acto definitivo para efectos del Juicio de Nulidad?

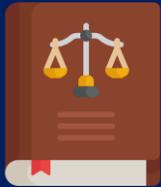
El oficio en comento es un acto intraprocedimental, ya que a través de lo ahí fijado sólo pueden subsanarse las irregularidades que motivaron la emisión del oficio por el cual se dejó sin efectos el CSD, o bien desvirtuar la causa que motivó su emisión, pero sin cuestionar la totalidad de ese acto por cualquier vicio que pueda contener; por lo que, en atención a lo anterior, es que el oficio en cita **no es susceptible de impugnación en forma autónoma mediante el juicio de nulidad ante el TFJA**, pues para acudir a esa instancia es necesario que previamente se haya sustanciado y resuelto el procedimiento establecido en el artículo 17-H del CFF, y que esa resolución final sea impugnada en dicho medio de control de legalidad de los actos administrativos, pues ese acto es el que se estima definitivo, al tratarse de la última resolución dictada en procedimiento correspondiente.

Criterio, que tiene como sustento la **Jurisprudencia 2a./J. 2/2018**, emitida por la Segunda Sala de la SCJN, cuyos rubro es el siguiente:

- ✓ **“SELLO DIGITAL. EL OFICIO EMITIDO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17-H DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A TRAVÉS DEL CUAL LA AUTORIDAD DEJA SIN EFECTOS EL CERTIFICADO CORRESPONDIENTE, NO CONSTITUYE UN ACTO DEFINITIVO PARA EFECTOS DEL JUICIO DE NULIDAD.”**



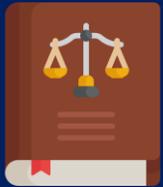
Jurisprudencia



Tesis: 2a./J. 2/2018, Segunda Sala, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 52, Marzo de 2018, Tomo II, Pág. 1433, Décima Época, Jurisprudencia (Administrativa).

SELLO DIGITAL. EL OFICIO EMITIDO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17-H DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A TRAVÉS DEL CUAL LA AUTORIDAD DEJA SIN EFECTOS EL CERTIFICADO CORRESPONDIENTE, NO CONSTITUYE UN ACTO DEFINITIVO PARA EFECTOS DEL JUICIO DE NULIDAD. Lo previsto en el último párrafo del precepto citado y en las disposiciones relacionadas con esa porción normativa de la Resolución Miscelánea Fiscal, en el sentido de que los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento para subsanar las irregularidades detectadas, a fin de obtener un nuevo certificado, no corresponde a un recurso administrativo, ya que a través de lo ahí fijado sólo pueden subsanarse las irregularidades que motivaron la emisión del oficio por el cual se dejó sin efectos el certificado relativo, o bien, desvirtuar la causa que motivó su emisión, pero sin que sea posible cuestionar la totalidad de ese acto por cualquier vicio que pueda contener: **por ende, lo ahí señalado en realidad corresponde a un procedimiento administrativo que comienza con ese oficio inicial -que no es la manifestación última de la voluntad administrativa- y concluye con una resolución.** *En este sentido, el oficio es un acto intraprocedimental y, por tanto, no es susceptible de impugnación en forma autónoma mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues para acudir a esa instancia es necesario que previamente se haya sustanciado y resuelto el procedimiento establecido en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, y que esa resolución final sea impugnada en dicho medio de control de la legalidad de los actos administrativos, pues ese acto es el que se estima definitivo, al tratarse de la última resolución dictada en el procedimiento correspondiente.*

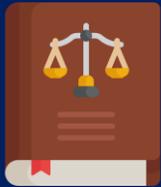
Criterio Jurisdiccional



CRITERIO JURISDICCIONAL 22/2016 (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 03/06/2016)

CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL. CANCELACIÓN DICTADA CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES ILÉGAL AQUELLA DECRETADA CON BASE EN LA NO LOCALIZACIÓN DEL CONTRIBUYENTE, CUANDO LA DILIGENCIA HAYA OCURRIDO PREVIO A LA ENTRADA EN VIGOR DE DICHA NORMA (1° DE ENERO DE 2014). A consideración del Órgano Jurisdiccional, el invocado precepto del Código Fiscal de la Federación es una norma sustantiva, pues trae aparejadas sanciones que afectan la esfera jurídica del gobernado, tal como lo es el dejar sin efectos el **CERTIFICADO DE SELLO** digital del contribuyente en el supuesto en que las autoridades fiscales no lo localicen o éste desaparezca durante el procedimiento administrativo de ejecución, lo cual no podría actualizarse si la diligencia de ejecución que motiva tal acto se hubiere realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma (1° de enero de 2014). En consecuencia, su aplicación no puede ser retroactiva y deviene ilegal el acto de cancelación cuando éste encuentre motivo en actos, hechos y omisiones materializados antes de su entrada en vigor.

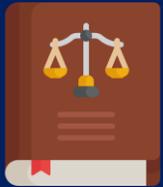
Criterio Jurisdiccional



CRITERIO JURISDICCIONAL 28/2018 (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 20/04/2018)

CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD). A JUICIO DEL ÓRGANO JUDICIAL NO SE ACTUALIZAN LAS HIPÓTESIS DE CANCELACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO C), DEL CFF, SI NO SE HA EJERCIDO ALGUNA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL ARTÍCULO 42 DEL MISMO ORDENAMIENTO LEGAL. El artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece como uno de los supuestos para que proceda la cancelación de los CSD, el que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación tengan conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas y por su parte, el diverso 42 del mismo ordenamiento legal, prevé los diversos procedimientos mediante los cuales las autoridades fiscales ejercerán sus facultades de comprobación. En ese sentido, el Órgano Judicial consideró que para que se actualicen las hipótesis de cancelación de los CSD previstas en el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del CFF, en particular la consistente en “que la autoridad fiscal detecte que los comprobantes fiscales digitales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas”, no basta con que la resolución determinante de la cancelación se sustente en el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, seguido y agotado en contra del contribuyente, sino que es necesario que dicha autoridad hubiere ejercido alguna de las facultades de comprobación reguladas por el diverso artículo 42 del mismo Código, **toda vez que el citado procedimiento es una facultad diversa a las de comprobación con que cuenta la autoridad, tan es así que en su último párrafo, dispone que sólo en ejercicio de facultades de comprobación la autoridad fiscal podrá determinar los créditos fiscales que correspondan y considerar como actos o contratos simulados a las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.**

Criterio Jurisdiccional



CRITERIO JURISDICCIONAL 56/2018 (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 28/09/2018)

SELLO DIGITAL. SU CANCELACIÓN BASADA EN QUE EN EL DOMICILIO FISCAL DE LA CONTRIBUYENTE NO SE REALIZAN MATERIALMENTE SUS ACTIVIDADES, RESULTA ILEGAL. El Órgano Jurisdiccional consideró ilegal y violatorio del principio de tipicidad el que la autoridad fiscal cancelara el **CERTIFICADO DE SELLO** digital (CSD) de una contribuyente, al determinar que se actualizó el supuesto previsto en el artículo 17-H, fracción X, inciso d), con relación a la infracción prevista en el artículo 79, fracción VI, del CFF, consistente esta última, en señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) un lugar distinto al local en donde se encuentra la administración principal del negocio, motivando su resolución en un acta de verificación en la que se circunstanció que en el domicilio visitado no se realizan materialmente las actividades que la contribuyente manifestó ante el RFC. Lo anterior, pues en el caso en concreto, la visitadora no observó materiales para construcción, maquinaria ligera y pesada, trabajadores de obra, aunado a que no se encontraban las personas que toman o ejecutan las decisiones de las actividades que pudieran estar realizando, va que dicha obligación no se desprende de los fundamentos citados para proceder a la cancelación del CSD; pues en todo caso, la autoridad fiscal debió verificar documentalmente si en el domicilio visitado, la contribuyente tiene la administración principal de su negocio, esto, a través de la documentación contable relativa.

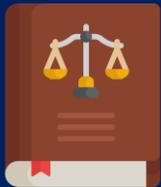
Criterios Sustantivos



13/2015/CTN/CS-SASEN (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

SELLO DIGITAL. CANCELACIÓN DEL CERTIFICADO, EN FACULTADES DE COMPROBACIÓN. El artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación (CFF), enumera en diversos incisos en qué casos puede quedar sin efectos el **CERTIFICADO DE SELLO Digital (CSD)** de los contribuyentes; sin embargo, sólo el inciso c), prevé la cancelación del CSD durante el ejercicio de facultades de comprobación. En este sentido, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades debe limitarse a dejar sin efectos el CSD, únicamente cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en dicho inciso, es decir, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación detecte que el contribuyente no puede ser localizado, éste desaparezca durante el procedimiento, o bien, tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas –**en este último supuesto, el emisor debe haber sido publicado en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF–, no así, cuando detecte la existencia de una o más de las infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del citado ordenamiento legal, y la conducta haya sido realizada por el contribuyente titular del certificado –supuesto previsto en el inciso d), fracción X, del artículo 17-H, del CFF–, ya que en opinión de esta Procuraduría, los incisos c) y d) son excluyentes entre sí.**

Criterios Sustantivos



14/2017/CTN/CS-SASEN (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 29/09/2017)

CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL. LA CONDUCTA CONSISTENTE EN NO PROPORCIONAR LA CONTABILIDAD O PARTE DE, NO DA LUGAR A SU CANCELACIÓN. El artículo 17-H, fracción X, inciso d), del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que los Certificados de Sello Digital (CSD) quedarán sin efectos cuando las autoridades fiscales, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de dicho ordenamiento legal. Asimismo, el artículo 83, fracción VI, del CFF señala que será una infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, el no conservarla a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales. Por su parte, el diverso artículo 85, fracción I, del Código en cita, indica que se considera una infracción relacionada con el ejercicio de facultades de comprobación, el no proporcionar la contabilidad o parte de ella. Ahora bien, de acuerdo con el principio de tipicidad, es indispensable la predeterminación normativa clara y precisa de las conductas que se consideran infracciones, así como de las sanciones que les corresponden, a fin de no dar margen a la arbitrariedad por parte de la autoridad, por lo que en respeto a este principio, sólo si la conducta u omisión se adecúa exactamente a la descrita en la norma, será atribuible la consecuencia jurídica o sanción respectiva. **En ese sentido, si la autoridad cancela el CSD argumentando que no se conservó la contabilidad por el plazo que establecen las disposiciones fiscales —artículo 82, fracción VI, del CFF— v la conducta realmente cometida por el contribuyente es la relativa a no proporcionar la contabilidad o parte ella —artículo 85, fracción I, del mismo ordenamiento—, resulta evidente que ésta última no actualiza el supuesto de cancelación del CSD del pagador de impuestos y que la actuación de la autoridad vulnera el principio de tipicidad.**

Criterios Sustantivos



5/2018/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2018)

CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL. SU CANCELACIÓN POR LA CAUSAL ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO DEBE LLEVAR AL EXTREMO DE INFERIR QUE EL CONTENIDO DE LAS DECLARACIONES ES INCORRECTO. El artículo 17-H, fracción X, inciso d), del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que se podrá cancelar el **CERTIFICADO DE SELLO Digital (CSD)** cuando las autoridades fiscales, aún sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del mismo Código y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del CSD. Bajo ese orden de ideas, tratándose de infracciones relacionadas con la presentación de declaraciones establecidas en el citado numeral 81, específicamente en su fracción II, las autoridades deberán considerar que la relativa a declarar en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales no se refiere al contenido de las declaraciones en sí, sino a la forma, procedimiento o medios a través de los cuales los contribuyentes deben presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, ya que si lo que la autoridad pretende es inferir que el contenido de las declaraciones es incorrecto, necesariamente debe ejercer facultades de comprobación para revisar sus rubros y/o partidas, **pues no debe perder de vista que la cancelación del CSD no constituye propiamente una sanción o castigo, sino una medida para controlar que los contribuyentes reticentes u omisos en cuanto a ciertas obligaciones formales corrijan las conductas relativas.**



RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 1/2017

Recomendación Sistémica 1/2017

La PRODECON en fecha **31 de julio de 2017**, emitió la **RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 1/2017** *“Vulneración a los derechos de los contribuyentes por la cancelación de su Certificado de Sello Digital, porque la autoridad equipara el no proporcionar la contabilidad durante el ejercicio de las facultades de comprobación, con el hecho de no conservar la misma a disposición de las autoridades por el plazo legal”*; lo anterior, en virtud de que tuvo conocimiento de que el SAT deja sin efectos los CSD de contribuyentes que en el ejercicio de facultades de comprobación no proporcionan a la autoridad fiscal su contabilidad o parte de ella, por considerar que dicha conducta se ubica en el supuesto del artículo 83, fracción IV, del CFF, y en consecuencia, su comisión da lugar a la aplicación del inciso d), de la fracción X, del artículo 17-H del CFF.

Determinación que la PRODECON señala que es indebida, pues considera que la conducta detectada y sancionada por la autoridad fiscal, consistente en no proporcionar la contabilidad o parte de ella, no se encuentra actualizada en ninguno de los supuestos establecidos en los artículos en comento, ello en atención a lo siguiente:

Recomendación Sistémica 1/2017

- En el artículo **83, fracción VI, del CFF**, indica en la parte relativa que será una infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, el no conservar ésta por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.
- Por su parte el artículo **85, fracción I**, del citado ordenamiento, señala que es una infracción relacionada con el ejercicio de la facultad de comprobación, el no proporcionar la contabilidad o parte de ella.
- Como se observa las infracciones descritas en ambos preceptos son distintas, pues mientras en el artículo 83, fracción VI, del CFF se refiere a la omisión de conservar la contabilidad por un plazo determinado, el diverso artículo 85, fracción I, del mismo ordenamiento, considera infracción relacionada con el ejercicio de las facultades de comprobación el no proporcionarla, ya sea total o parcialmente.
- Por otra parte el artículo 17-H, fracción X, inciso d), del mencionado código, establece que procederá la cancelación del CSD por la detección, aún sin ejercer facultades de comprobación, de la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF, siempre que sea realizada por el contribuyente titular del certificado, **siendo evidente que dicho supuesto sólo se actualizara por infracciones previstas en el artículo 83 y no así 85 de dicho ordenamiento.**

Recomendación Sistémica 1/2017

Por lo anterior, en opinión de la PRODECON, el que la autoridad fiscal motive la cancelación del CDS, en la infracción consistente en “*no proporcionar la contabilidad o parte de ella*”, prevista en el artículo 85, fracción, del CFF y la equipare a la descrita por el artículo 83, fracción VI, del mismo ordenamiento, relativa a “*no conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales*”, ocasiona una grave vulneración a los derechos de los contribuyentes, en tanto que tal analogía no sólo va en contra del **principio de tipicidad**, sino incluso, de los principios constitucionales de exacta aplicación de la ley, legalidad y seguridad jurídica contenidos en los artículos 14 y 16 de la CPEUM como lo sostiene la siguiente tesis con rubro “***NULLA PENA SINE LEGE***”.

Es por ello que la PRODECON **recomendó al SAT**, que no procediera a la cancelación del CSD con fundamento en el artículo 17-H, fracción X, inciso d), en relación con el artículo 83, fracción VI, ambos del CFF, cuando el contribuyente en el ejercicio de sus facultades de comprobación, sea omiso en la presentación de su contabilidad, toda vez que dicha conducta no corresponde a la descrita por el citado artículo 83, fracción IV, del mencionado ordenamiento legal.



RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 6/2019

Recomendación Sistémica 6/2019

La PRODECON en fecha **08 de julio de 2019**, emitió la **RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 6/2019**

“Certificado de sello digital. es indebida su cancelación con fundamento en el Artículo 17-H, fracción X, inciso d), con relación al 81, fracción II, ambos del CFF, por supuestas diferencias entre las deducciones aplicadas y los CFDIS de gastos emitidos a favor del contribuyente, si éste presentó la aclaración con las pruebas que desvirtúan esas diferencias y la autoridad no las valora. Certificado de Sello Digital. es indebida su cancelación con fundamento en el Artículo 17-H, fracción X, inciso d), con relación al 81, fracción II, ambos del CFF, por supuestas diferencias entre las deducciones aplicadas y los CFDIS de gastos emitidos a favor del contribuyente, si éste presentó la aclaración con las pruebas que desvirtúan esas diferencias y la autoridad no las valora.”

Antecedentes de la Recomendación Sistémica 6/2019

- ❑ La ADR del DF “2” dejó sin efectos el CSD de un contribuyente al señalar que éste se había ubicado en el supuesto del Art. 17-H, fracción X, inciso d), con relación al diverso 81, fracción II, ambos del CFF, pues **detectó errores en las declaraciones** presentadas en los ejercicios fiscales de 2015, 2016 y 2017 porque las deducciones aplicadas en esos ejercicios no coinciden con los CFDIS de gastos expedidos a su favor durante dichos ejercicios.
- ❑ **La contribuyente ingreso aclaración en la que explicó que no existen errores** en las declaraciones de los ejercicios, pues las cantidades que se dedujeron corresponden a las erogaciones que efectuó por el pago de intereses a sus clientes, al ser una SOFIPO que tiene como objeto llevar a cabo actividades de ahorro y crédito popular, y que está supervisada por la CNBV, adjuntando además un papel de trabajo y todos los estados de cuenta timbrados en forma de CFDI, de los que se advierte claramente el pago de los intereses a sus clientes con motivo de sus ahorros y la respectiva retención del ISR que realizó. **Sin embargo, la autoridad respondió su aclaración limitándose a invitarla a acudir a sus oficinas para atender su petición.**
- ❑ La autoridad en sus informes manifestó que la contribuyente no desvirtuó no haberse ubicado en el supuesto establecido en los artículos en comento, por lo que su CSD continuaría bloqueado hasta que no se desvirtuaran la irregularidades señaladas por esta en diverso oficio, ello a través de un caso de aclaración que debería presentar en el portal del SAT.

Opinión PRODECON

Recomendación Sistémica 6/2019

En opinión de la PRODECON, es ilegal que la entonces Titular de la ADR del DF “2” del SAT, dejará sin efectos el CSD del contribuyente, fundando su determinación en el artículo 81, fracción II, del CFF, ello al supuestamente haber detectado errores en las declaraciones presentadas en los ejercicios fiscales de 2015 a 2017.

Lo anterior, al señalar la PRODECON que las infracciones que señala dicho artículo **no aluden a elementos sustantivos comprendidos en las declaraciones** o avisos que presenten los contribuyentes, como lo son la procedencia de sus deducciones autorizadas, pues en todo caso si las manifestaciones de la contribuyente en el sentido de que las diferencias que existen entre las deducciones aplicadas y los CFDIS de gastos que obran en la base de datos de la autoridad se originan por los pagos por concepto de intereses que realiza a sus clientes con motivo de sus inversiones, no son suficientes para la autoridad, ésta debe ejercer facultades de comprobación para verificar los rubros y/o partidas de cada declaración y revisar si las deducciones aplicadas cumplen con las disposiciones comprendidas en la Sección I, Capítulo II, del Título II, de la Ley del ISR.

Opinión PRODECON

Recomendación Sistémica 6/2019

Aunado a que a criterio del Ombudsman fiscal, el procedimiento que establece el artículo 17H, fracción X, inciso d), del CFF, **no es la vía idónea para determinar la procedencia o improcedencia de las deducciones aplicadas por los contribuyentes**, pues para ello es necesario realizar un análisis de los conceptos deducidos y así determinar si cumplen con los requisitos legales para su procedencia y ello sólo puede darse mediante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, las cuales no son competencia de la Administración General de Recaudación ni de sus diversas Administraciones Centrales y Desconcentradas.

Por otra parte, aún y cuando la contribuyente agotó el procedimiento de aclaración a que se refiere el último párrafo del artículo 17-H del CFF, así como de la regla 2.2.4, tercer párrafo, de la RMF para 2018, a fin de subsanar las presuntas irregularidades detectadas por la autoridad y obtener un nuevo CSD, la autoridad responsable únicamente la citó para acudir a sus oficinas para indicarle de manera verbal que debe presentar declaraciones complementarias por cada ejercicio fiscal mencionado, en las que disminuya las deducciones por concepto de pago de intereses a sus clientes. **Es decir, la autoridad no resolvió de manera fundada y motivada la aclaración presentada por la contribuyente**, y mucho menos valoró las pruebas que la contribuyente aportó.

Por lo que, la PRODECON **recomendó** a la **TITULAR DE LA ADR DEL DF “2” DEL SAT**, dejara sin efectos el oficio a través del cual revocó el CSD de la contribuyente y en su lugar emitiera una resolución fundada y motivada a la aclaración que presentó, analizando y valorando las pruebas aportadas por ésta.



OPERACIONES INEXISTENTES Y CFDI's FALSOS

Evitar la proliferación de facturas falsas

De conformidad con las cifras reportadas por la **autoridad fiscal**, se calcula:

- ✓ La existencia de 9,000 empresas que facturan operaciones falsas.
- ✓ El monto facturado asciende a los 1.6 billones de pesos.
- ✓ El monto de la evasión se aproxima a los 354 mil millones de pesos.

PRODECON, como observador de la relación fisco-contribuyente, es clave para **identificar, diagnosticar y proponer soluciones o mejoras a los problemas** que enfrentan los pagadores de impuestos.

Evitar la proliferación de facturas falsas

La mayoría de los análisis, sugerencias y recomendaciones que hace este Ombudsman fiscal, son dirigidas a las autoridades fiscales cuando se detectan violaciones o afectaciones a los derechos de los contribuyentes, de igual manera, cuando se **detectan estrategias y actos dolosos de particulares que afectan a su vez a otros particulares** en su carácter de contribuyentes.

Cuando hay sujetos que no cumplen con las obligaciones establecidas en la ley y no pagan impuestos, la carga económica repercute de forma injusta e indebida en el resto de los contribuyentes, afectando gravemente la proporcionalidad que debe prevalecer en materia tributaria.

La evasión fiscal es un grave problema y una de sus más agresivas y dolosas modalidades es la **compra-venta de CFDI's que amparan operaciones inexistentes**.

Evitar la proliferación de facturas falsas

La **compra-venta de facturas** promueve un mecanismo de **Evasión Fiscal**, en donde EFO's y EDO's obtienen ganancias ilícitas y generación de pérdidas para el fisco y contribuyentes cumplidos.

El delito consiste en vender **comprobantes fiscales auténticos**, emitidos a través de la plataforma digital del SAT, con flujos de dinero que se pueden comprobar, pero **amparando operaciones que no existen**.

Firma del Convenio con la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados: Se comparte la iniciativa para que se constituya en delito grave y se someta a un mayor control, evitando la proliferación de empresas que facturan de manera ilegal.

Evitar la proliferación de facturas falsas

Es fundamental **inhibir la planeación fiscal agresiva**, por ello se tienen que crear los instrumentos, vigilancia y medidas administrativas, ya que la facturación falsa es uno de los sistemas más utilizados para evadir fiscalmente.

PRODECON nunca va a ser un obstáculo para el combate a la evasión fiscal, sabemos que **hay contribuyentes cumplidos que pueden acreditar que no compran o venden facturación amparando operaciones inexistentes**, existen procedimientos necesarios para aclarar su situación fiscal.

Se pretende desalentar los esquemas de facturación por operaciones inexistentes, estableciendo la **retención del 10% de IVA** en prestación de servicios, de igual forma se pretende implementar métodos ágiles de acreditamiento y devolución del IVA.

Evitar la proliferación de facturas falsas

El **16 de mayo de 2019**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el **DECRETO por el que se reforma la fracción III del artículo 113 y se adiciona un artículo 113 Bis del Código Fiscal**, los cuales disponen que:

Artículo 113.- Se impondrá sanción de **tres meses a seis años de prisión**, al que:

I. y II. ...

III. **Adquiera** comprobantes fiscales que **amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados**.

Artículo 113 Bis.- Se impondrá sanción de tres a seis años de prisión, al que **expida o enajene** comprobantes fiscales que amporen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.



GRACIAS