



Cancelación del Certificado de Sello Digital: Estrategia Contra la Evasión

Margarita Navarro Franco

106

El Certificado de Sello Digital es el documento electrónico con el cual, el SAT garantiza la vinculación entre el contenido legalmente requerido en los Comprobantes Fiscales Digitales con la identidad del emisor mediante Criptografía. Como parte del Programa Integral de Combate a la Evasión, el Servicio de Administración Tributaria podrá cancelar el certificado electrónico de aquellos contribuyentes que se ubiquen en las hipótesis normativas que a continuación se presentan en el siguiente artículo.



Fernando Enrique Soto Acosta
Secretario de Finanzas del Estado de Zacatecas e
integrante del Grupo de Recaudación de la CPFF

- **ANTECEDENTES**

La factura electrónica es el documento digital que permite comprobar las operaciones realizadas entre los contribuyentes, bajo estándares tecnológicos y de seguridad internacionalmente reconocidos. Este documento cumple con los requisitos legales de los comprobantes tradicionales y garantiza, entre otras cosas, la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que genera mayor seguridad jurídica, y disminuye los riesgos de fraude y de evasión fiscal ocasionados por la generación de comprobantes falsos que afectan a la economía formal.

Asimismo, es un instrumento de alta efectividad para reducir la evasión porque la autoridad fiscal tiene la información, en tiempo real, de los datos de las transacciones; lo cual permite a las autoridades

fiscales dirigir actos de fiscalización con mayor precisión.

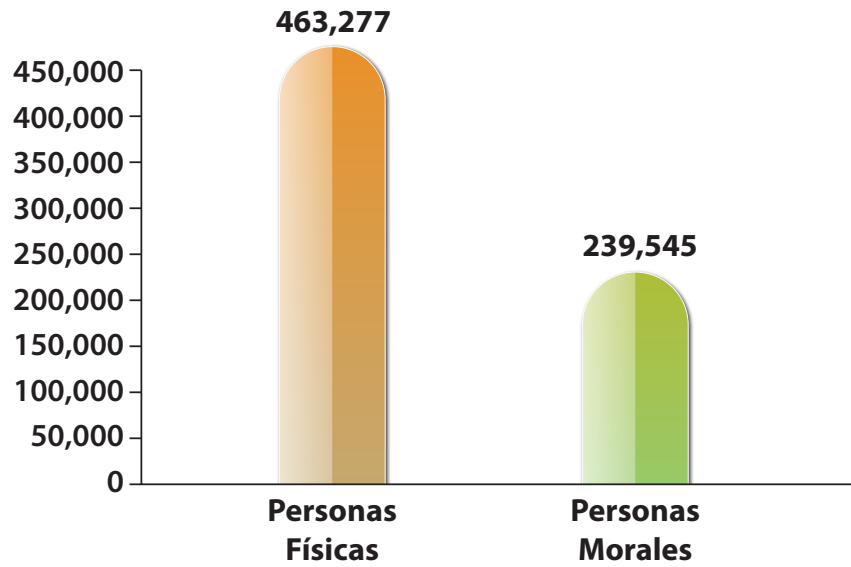
De esta manera, la utilización de la facturación electrónica ha traído beneficios importantes en materia de seguridad, disminución de costos, optimización de controles internos, impulso de mejores procesos tecnológicos y cambio de prácticas, por lo que se ha ido incrementando paulatinamente, disminuyendo o eliminando la emisión de comprobantes impresos.

El SAT informa que, desde el año 2005 y hasta el 31 de agosto de 2012, son 868,819¹ contribuyentes que han optado por el esquema de facturación electrónica.

¹ www.sat.gob.mx/sitio_internet_sat/comprobantes_fiscales

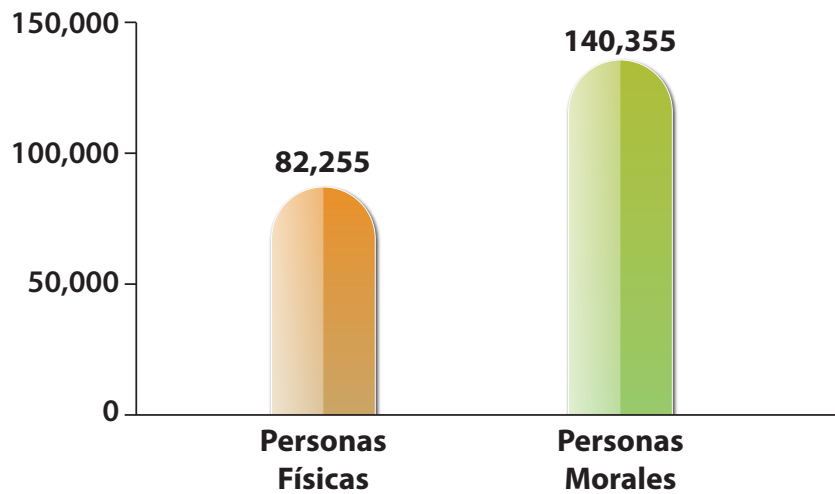


702,822 Contribuyentes en el esquema de CFDI ²



Fuente: Estadísticas del SAT de enero de 2011 a agosto de 2013.

222,610 Contribuyentes en el esquema de CFD ³



Fuente: Estadísticas del SAT de enero de 2011 a agosto de 2013.

Así pues, el 12 de diciembre de 2011 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación (DOF), diversas reformas al Código Fiscal Federal, dentro de las cuales se adicionaron nuevos requisitos a los comprobantes fiscales digitales; sin embargo, mediante el Artículo Décimo Octavo Transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal para

2012 (RMF-12) se otorgó la facilidad hasta el 30 de junio del 2012, para que los contribuyentes pudieran emitir las versiones vigentes en 2011 de CFD y CFDI.

² Toriz García, Miguel Ángel. *La facturación electrónica en 2013*. PAF editores. México, 2013.

³ *Idem*

- **LA EVASIÓN FISCAL
ORIGINADA POR
LA FACTURACIÓN
ELECTRÓNICA**

La evasión fiscal por la facturación electrónica es un fenómeno complicado de enfrentar debido a las distintas modalidades en que se presenta. En México, las modificaciones legales de los últimos años han intentado contener su crecimiento, pero los resultados han sido parciales, dada la magnitud en la evasión, que no ha dejado de crecer.

La revisión de experiencias internacionales reveló que en muchos aspectos, México está a la vanguardia en materia de combate a la evasión por prácticas de facturación, con medidas similares a las adoptadas por los países miembros de la OECD en materia de administración tributaria. Sin embargo, a diferencia de los países avanzados, en donde el énfasis se ha puesto en la prevención y disuasión de esta práctica, en México, al igual que en otros países de América Latina, el uso de los comprobantes fiscales digitales (CFD) parece ser una herramienta de gran utilidad para combatir esta práctica.

En este contexto, la naturaleza de la evasión por prácticas de facturación es similar en los diversos países, pero los métodos adoptados para su combate difieren de país a país, dependiendo de las particularidades de sus sistemas impositivos y, por supuesto, de los contextos propios de cada país; por ejemplo, en las economías desarrolladas ha descansado más en técnicas de auditoría preventivas y/o disuasivas.

Algunos países (por ejemplo Hungría, Nueva Zelanda y el Reino Unido) utilizan métodos basados en principios gerenciales de riesgo (*risk management principles*). Estos métodos si bien no se concentran exclusivamente en el combate a la facturación apócrifa, sí la incluyen y tienen la ca-

racterística de ser preventivos o disuasivos. Otros, (por ejemplo, Azerbaiyán, Bulgaria, China y Corea) buscan influir o controlar a los contribuyentes mediante esquemas más intrusivos y regulaciones aplicadas a todo tipo de contribuyentes.

“En lo referente a la facturación, los esquemas utilizados en México son perfectamente comparables a los de muchos países miembros de la OECD y, en algunos casos, superiores”

En general, se observa que en las economías emergentes en donde prevalece una cultura baja de pago de impuestos, se tiene la percepción de que el principio gerencial de riesgo mencionado líneas arriba, si bien es útil para ciertos contribuyentes, no lo es tanto cuando su uso se extiende a sectores más amplios.

En el extremo opuesto, se registraron algunos países con el uso de procesos poco sofisticados y sin soporte computarizado. En el caso de América Latina y África se reportó la existencia de ambos métodos.⁴

En Chile, por ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos (SII) 29 puso en marcha el modelo a partir del año 2003 incorporando durante los años siguientes una cantidad importante de empresas autorizadas para operar bajo esta modalidad.

4 Barajas Sara, Campos Raymundo, Sobarzo Horacio y Zamudio Andrés. EVASIÓN FISCAL DERIVADA DE LOS DISTINTOS ESQUEMAS DE FACTURACIÓN. El Colegio de México. Enero 2011.



Juana María De Coss León
Secretaria de Hacienda del Estado de Chiapas e integrante
del Grupo de Ingresos de la CPEF



En su origen se optó por la utilización de certificados digitales y firmas electrónicas a fin de autenticar a los emisores. Desde el año 2005, el sistema se amplió para incorporar a las micro, pequeñas y medianas empresas, ofreciéndoles un servicio gratuito.

En su operación, los contribuyentes solicitan folios de documentos para emitir comprobantes fiscales, vía internet, mismos que proporciona el propio SII. Así, los contribuyentes emiten los documentos y los transmiten al SII en forma simultánea a la entrega que se hace al cliente.

Una característica importante es que cada documento debe ser validado electrónicamente, y se incluyen todo tipo de documentos, como facturas, notas de crédito, facturas de exportación e incluso notas de venta directa al consumidor. Todos estos documentos, salvo los vinculados a ventas a personas físicas, se

validan utilizando los servicios web que el SII ofrece.

No obstante lo anterior, debe decirse que la penetración de la facturación electrónica es todavía bajo, particularmente entre las Pymes, en buena medida por factores culturales y de lo que se ha dado en llamar alfabetización digital (ver Cámara de Comercio de Santiago, 2009).

En lo referente a la facturación, los esquemas utilizados en México son perfectamente comparables a los de muchos países miembros de la OECD y, en algunos casos, superiores. Sin embargo, las medidas más importantes para combatir la evasión por prácticas de facturación en México, son sin duda las iniciadas en 2004-2005 con el comienzo del uso de CFD y a partir de 2011 que es obligatorio el uso del CFDI, sin lugar a dudas pondrá un obstáculo importante al crecimiento de la evasión por este concepto.

- **LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN MÉXICO, A PARTIR DE 2013**

De acuerdo con el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente, los contribuyentes deberán expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet; por su parte, el artículo 29-C establece que, tratándose de contribuyentes que realicen operaciones con público en general y aquellos que por las leyes se encuentren obligados, deberán emitir comprobantes simplificados.

En este contexto, los comprobantes fiscales digitales por internet se representan mediante un archivo con terminación XML. Para poder expedir este tipo de comprobante se deberá:

- Contar con Fiel vigente.
- Tramitar un Certificado de Sello Digital y uno por cada local o establecimiento.
- Contratar los servicios de un proveedor autorizado de certificación (PAC).

En esta modalidad, la factura es generada por el contribuyente a través de un software informático. Posteriormente el documento es enviado de forma digital a una empresa que opera como Proveedor Autorizado de Certificación (PAC) con la finalidad de que ésta valide a través de Internet los elementos de seguridad del documento.

Cabe destacar que, la autorización para operar como PAC la otorga el SAT únicamente, a empresas que han demostrado mediante una serie de requisitos muy específicos, que garantizan la seguridad de la información de los contribuyentes, así como el tener la tecnología capaz de soportar tan importante sistema.

- **¿QUÉ ES UN CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD)?**

Es el elemento de seguridad que expide el SAT para uso específico del CDFI, y a través del cual, el contribuyente sella electrónicamente la cadena original de los comprobantes que emite; así se identifica el origen del CFD, junto con la unicidad y las demás características que tienen los certificados digitales (integridad, no repudio, autenticidad y confidencialidad).

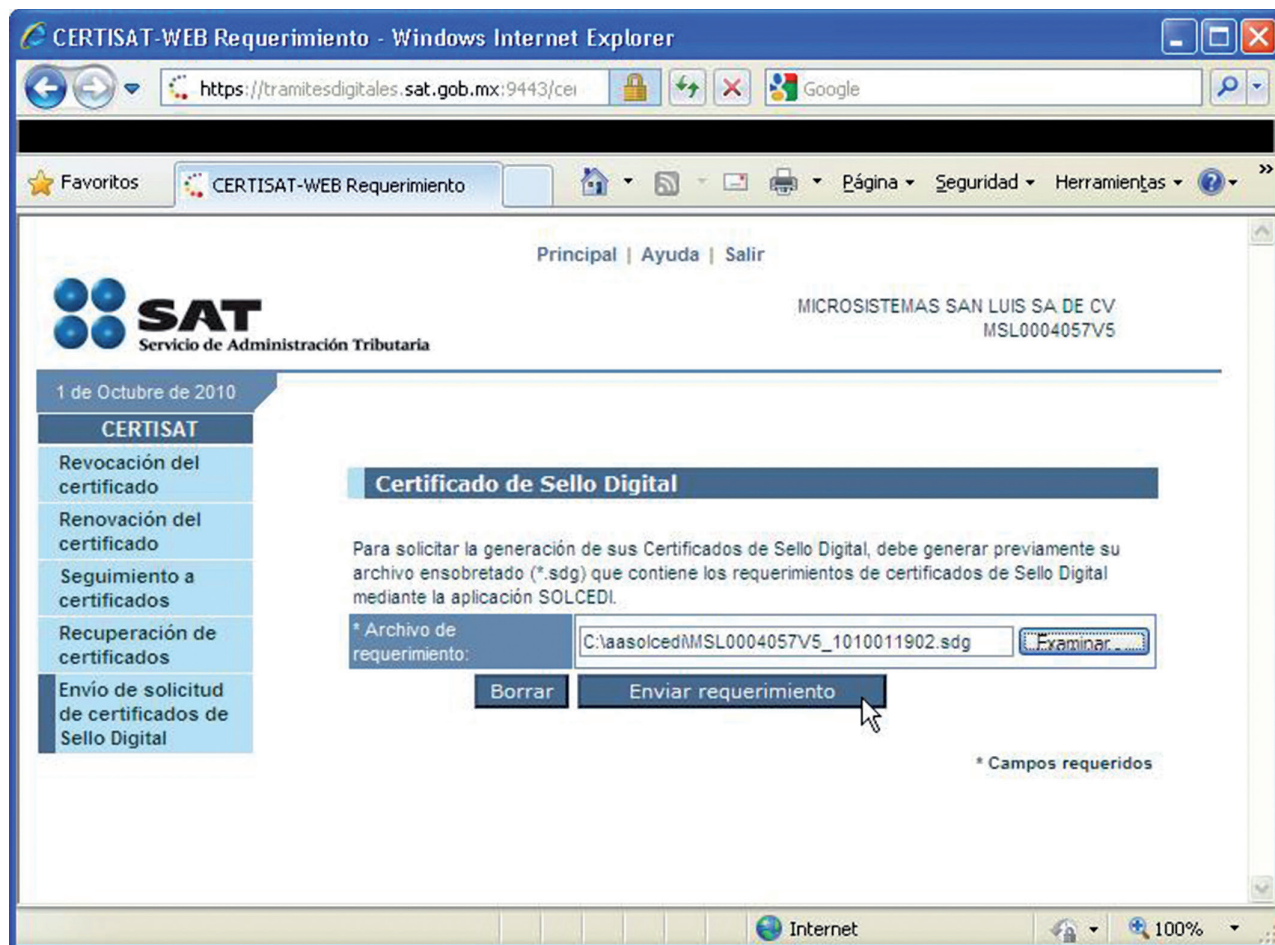
El Certificado de Sello Digital (CSD) se tramita a través de la aplicación Solicitud de Certificados Digitales (Solcedi) en el portal del SAT. Está conformado por un juego de llaves, que son los archivos necesarios para la generación y validación del mismo. Este juego de llaves está conformado por una llave privada (*.key), la cual no debe ser revelada a nadie, ya que con ella se genera la Fiel o sello digital, y la llave pública contenida dentro del certificado digital que valida la Fiel o el CSD.

Los contribuyentes podrán solicitar un CSD para la emisión de un CDFI en su domicilio fiscal y, en su caso, como máximo uno para cada una de sus sucursales o establecimientos; en el caso de unidades de transporte, utilizarán el CSD del domicilio fiscal, sucursal o establecimiento al cual estén asignados.

De esta manera, y en términos del artículo 17-G del Código Fiscal de la Federación, los certificados que emita el SAT serán válidos siempre y cuando contengan los siguientes datos:

I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitaciones que tengan para su uso.

II. El código de identificación único del certificado.



III. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica.

IV. Nombre del titular del certificado y su clave de registro federal de contribuyentes.

V. Periodo de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.

VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.

VII. La clave pública del titular del certificado.”

Es así como, a través del uso de certificados válidos, la integridad y autenticidad de una factura electrónica (CFDI) con

sello digital es verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

Luego entonces, los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando éstos consten en representación impresa, podrán comprobar su autenticidad, de acuerdo con lo que dispone el penúltimo párrafo del artículo 29 del CFF, consultando en la página del SAT si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión el comprobante fiscal digital certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en este órgano desconcentrado.



Roberto Antonio Rodríguez Asaf
Secretario de Administración y Finanzas del Estado de Yucatán e integrante del Grupo de Ingresos de la CPFF

¿CUÁNDO QUEDA SIN EFECTOS UN CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD)?

De acuerdo con lo establecido en el artículo 17-H del CFF:

“Artículo 17-H.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

- I. Lo solicite el firmante.*
- II. Lo ordene una resolución judicial o administrativa.*
- III. Fallezca la persona física titular del certificado.*
- IV. Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.*
- V. La sociedad escidente o la sociedad fusionada desaparezca con moti-*

vo de la escisión o fusión, respectivamente.

VI. Transcurra el plazo de vigencia del certificado.

VII. Se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados.

VIII. Se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe.

IX. Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá cancelar sus propios certificados de sellos o firmas digitales, cuando se den hipótesis análogas a las previstas en las fracciones VII y IX de este artículo”.



“En México, al igual que en otros países de América Latina, el uso de los comprobantes fiscales digitales (CFD) es una herramienta de gran utilidad para combatir la evasión”

CAUSAS PARA DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL

De acuerdo a lo que dispone la regla I.2.2.4 de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 y sus Anexos 1, 1-A, 1-B y 3:

“I.2.2.4. Para los efectos de los artículos 17-H, primer párrafo, fracción II, y segundo párrafo; 17-J y 29, primero y segundo párrafos, fracción II, párrafos primero, segundo y tercero del CFF, el SAT, a fin de verificar el debido control e identificación del uso del sello digital y el certificado respectivo, podrá dejar sin efectos el certificado de sello digital que hubiere emitido, cuando:

I. Las autoridades fiscales, en el ejercicio de las facultades de comprobación que le conceden las leyes, no localicen al contribuyente, éste desaparezca durante el procedimiento, no ponga a disposición o no presente su contabilidad, o bien, se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos, se utilizaron para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

II. Las autoridades fiscales tengan conocimiento de la probable existencia de

un delito de los previstos en los artículos 96, 102, 103, 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 113 del CFF; la conducta sea imputable al contribuyente titular del certificado y pudiera encuadrar en los supuestos del artículo 92 o, en su caso, 93 del propio ordenamiento.

III. Los contribuyentes en un mismo ejercicio fiscal, omitan estando obligados a ello, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas.

IV. Durante el procedimiento administrativo de ejecución no se localice al contribuyente o éste desaparezca.

Los supuestos anteriores procederán respecto de personas físicas o morales en lo que les resulten aplicables.

Cuando en el ejercicio de sus facultades, las autoridades fiscales tengan conocimiento de la actualización de alguno de los supuestos previstos en las fracciones anteriores, solicitarán a la AGSC que deje sin efectos el certificado para el uso de sello digital en términos de lo dispuesto en el artículo 17-H, fracción II del CFF.

La resolución que determine la cancelación del certificado para el uso de sello digital deberá quedar debidamente

fundada, motivada y será notificada al contribuyente en términos del artículo 134, fracción I, primero, segundo, tercero, cuarto, quinto y sexto párrafos del CFF, a través de la página de Internet del SAT, en la opción “Mi Portal”, apartado “Buzón Tributario”.

Para efectos del artículo 17-H, tercer párrafo, 29, penúltimo párrafo y 69, primer párrafo del CFF, los contribuyentes podrán consultar en la página de Internet del SAT, los certificados de sellos digitales que han quedado sin efectos, así como la fecha y hora respectiva. A los contribuyentes emisores de comprobantes fiscales digitales que se ubiquen en alguno de los supuestos a que se refieren las diversas fracciones de la presente regla, se les negará la aprobación de nuevos folios y les serán cancelados los folios que no hayan sido utilizados a partir de que surta efectos la notificación de la resolución correspondiente.

En términos del artículo 29-A, último párrafo del CFF, los comprobantes fiscales emitidos con posterioridad a que se hubiere dejado sin efectos el certifica-

do de sello digital o cancelado los folios de que se trate, no tendrán valor para efectos fiscales.

El contribuyente podrá aclarar la causa que dejó sin efectos el certificado de sello digital, a través de un caso de aclaración que presente en la página de Internet del SAT, en la opción “Mi Portal”, conforme a la ficha de trámite 167/CFF contenida en el Anexo 1-A.

Si la autoridad resuelve que, sí fue procedente dejar sin efectos el certificado de sello digital al haberse actualizado las causales previstas en la presente regla, el contribuyente de que se trate, una vez regularizada su situación fiscal, quedará obligado a emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet en términos de los artículos 29 y 29-A del CFF.”

Finalmente, cabe destacar que: en la iniciativa de reforma hacendaria y social que recientemente presentó el ejecutivo federal, se propone adicionar una fracción X al artículo 17-H en la cual, se establecen las hipótesis para que la autoridad proceda a la cancelación del sello digital.





“Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando éstos consten en representación impresa, deberán comprobar su autenticidad”

• EN CONCLUSIÓN.-

El uso de la facturación electrónica en los países de América Latina, ha sido un proceso impulsado desde las autoridades tributarias con el claro objetivo de reducir la evasión fiscal por el uso de facturación apócrifa.

La experiencia de otros países sugiere que este proceso no es siempre sencillo, particularmente en economías tan complejas como la de México, donde uno de los retos permanentes es vencer resistencias e inercias arraigadas entre los contribuyentes, particularmente en el ámbito de las Pymes.

En términos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente, a partir de 2013 en adelante, los contribuyentes deberán expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso

cuando éstos consten en representación impresa, deberán comprobar su autenticidad, dado que, en caso de dar efectos fiscales a un comprobante apócrifo, se estaría recayendo en una de las conductas infractoras que establece el Código Fiscal de la Federación.

Es clara la intención de las autoridades fiscales de poner un freno a la práctica deshonestas de algunos contribuyentes, implementando la estrategia de cancelar el certificado del sello digital de los CFDI; esto permitirá, como una consecuencia natural, fortalecer las medidas de prevención y disuasión del fenómeno de la evasión originada por dichas prácticas. ■

*Margarita Navarro Franco, es Abogada por el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Occidente ITESO; Especialista en Derecho Público por la Universidad Juan Pablo CEU de España; y actualmente se desempeña como Consultor Investigador en el INDETEC.
mnavarrof@indetec.gob.mx*