Tohil

Revista Jurídica de la Facultad de Derecho

LA CANCELACIÓN DEL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL Y LA GRAVE AFECTACIÓN A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

CARLOS JORGE ESCALANTE PALMA[1]

El Certificado de Sello Digital, resultó ser un elemento determinante dentro del proceso de digitalización del sistema fiscal mexicano y por consiguiente del paso de la factura en papel a la digital, constituyéndose como el elemento informático de autenticación y vinculación de una firma electrónica (hoy e-firma) que hace posible o permite el uso de la misma. Con estos nuevos elementos se generó a la par, un duro golpe a los esquemas de evasión fiscal efectuados con las facturas impresas.

No obstante lo anterior, los esquemas de evasión y defraudación fiscal se adaptaron a este nuevo mundo informático y a efecto de contar con un elemento de control, el SAT comenzó a realizar la cancelación del certificado de sello digital de los contribuyentes, quienes a partir de ese acto, se ven impedidos a emitir comprobantes fiscales digitales por internet (facturas) y en algunos casos hasta para hacer ejercicio de su firma electrónica avanzada.

Hasta antes de la reforma fiscal que entro en vigor en el año 2014, no existía una facultad que permitiera a la autoridad bajo ciertos supuestos y condiciones controlar al contribuyente en tal medida como para cancelar o bloquear su certificado de sello digital (e impedir el uso de su e-firma). Ello surge según la exposición de motivos que dio origen a la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, como consecuencia de que la autoridad detectó diversas conductas de "contribuyentes defraudadores", mismas que se pueden resumir en las

1 Abogado por la Universidad Autónoma de Yucatán, Maestro en Impuestos por el Instituto de Enseñanza Tributaria (IDET-CONSILIUM). Especialidad en Prevencion y persecución de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (Lavado de Dinero) por el Instituto Nacional de Ciencias Penales – PGR, Auditor Externo Independiente en Prevención de Lavado de Dinero, certificado ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores

siguientes 3:

- Omiten en un mismo ejercicio fiscal, estando obligados a ello, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas.

- Desaparecen del domicilio durante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución. Al ser objeto del ejercicio de facultades de comprobación, desaparecen o bien no ponen a disposición de la autoridad fiscal su contabilidad.

- En diversas ocasiones utilizan los comprobantes fiscales digitales para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

La exposición de motivos de que crea la facultad de cancelación del certificado de sello digital, expresamente señala como únicas conductas motivo de surgimiento de la facultad a estas 3 conductas (titulándolas como: "conductas de contribuyentes defraudadores"), mas sin embargo escondido dentro del texto de la ley a reformar se preveía un supuesto extra, que era el que la Autoridad Fiscal podría cancelar el Certificado de Sello Digital, cuando "detectara" que un contribuyente había incurrido en alguna de las infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación, aun cuando la autoridad no estuviere ejerciendo facultades de comprobación contra el contribuyente.

Esto es que el Fisco con la simple detección (aun sin emitir la resolución de multa, que fundada y motivadamente actualice la comisión de la infracción) de alguno de los 57 supuestos jurídicos de infracción previstos en los artículos antes enunciados, puede efectuar la cancelación del certificado digital del contribuyente. Prácticamente cualquier infracción sin importar la calidad en su comisión (que haya sido cometida por error, descuido, falta de pericia), sin un calificativo doloso o con agravante de la pena puede generar esta cancelación (como en el caso del supuesto de infracción de presentar la declaración con datos incompletos del artículo 81 del C.F.F.)

Siendo que como se expresó este supuesto de cancelación del certificado de sello digital (cito en el inciso "d" de la fracción X del

artículo 17-H del C.F.F.), no se encuentra vinculada o identificado como una de las conductas de contribuyentes defraudadores de la exposición de motivos de la reforma, por lo que se sostiene que no goza de una justificación o motivación legislativa que sustente o soporte dicha medida de control para los contribuyentes.

Adicionalmente a lo anterior, esta facultad de cancelación del certificado de sello digital, ocasiona la "génesis del circulo vicioso", que en pocas palabras se resume en que la cancelación de dicho certificado ocasiona la comisión de nuevas infracciones, susceptibles a ser detectadas por el Fisco y provocar la inminente cancelación del certificado de sello digital.

Ahora bien, dentro de la incipiente regulación de dicha facultad, se prevé que el contribuyente pueda subsanar las irregularidades detectadas, mediante un caso de aclaración que deberá subir en el portal del SAT, mismo que el Fisco deberá resolver en un plazo máximo de 3 días, cuestión que en la mayoría de los casos no sucede y el plazo de aclaración se remonta a semanas y en algunos casos meses, impidiéndose que el contribuyente haga uso de su e-firma y emita los comprobantes fiscales a los que está obligado por los bienes o servicios que comercialice o preste, así como los comprobantes fiscales de pago de nómina etc.

Como se aprecia aunado al hecho de que esta facultad no goza de sustento o motivación legislativa (por lo que respecta a la inciso "d" fracción X del artículo 17-H del C.F.F.), contraviene temerariamente el derecho de audiencia (establecido en el artículo 14 Constitucional y en las fracciones X y XI del artículo 2 de la Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes), puesto que el contribuyente antes de que pueda defenderse o mínimo ser oído antes de aplicarle la consecuencia, se le afecta cancelándole su Certificado de Sello Digital. Esto es, que antes de que el contribuyente pueda exponer las consideraciones o excepciones sobre la posible detección de la infracción por parte de la autoridad, se le sanciona mediante la cancelación de su CSD.

Aunado a ello, con la aplicación de esta medida de control, a la par de que se constituye como un nuevo tipo de sanción para los contribuyentes que incurren en alguna de las infracciones contenidas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación (lo cual

podría generar una nueva discusión sobre la afectación al principio Constitucional de prohibición de la doble incriminación por la misma conducta), se contraviene el principio de intervención mínima contenido en el artículo 22 Constitucional que establece en términos generales que toda pena o sanción debe proporcional al bien jurídico afectado por la conducta, lo cual no se justifica ante la cancelación del certificado de sello digital ocasionada ante la comisión de una infracción cometida por error, descuido, falta de pericia, sin una intensión dolosa (como en el caso del supuesto de infracción de presentar la declaración con datos incompletos del artículo 81 del C.F.F.). A su vez con la aplicación de esta facultad de control se afecta el principio de presunción de buena fe de los actos de los contribuyentes (previsto en el artículo 21 de la ley federal de derechos de los contribuyentes) y de presunción de inocencia aplicable a la materia administrativo-sancionadora (establecido en el artículo 22 Constitucional), lo anterior debido a que la autoridad aplica esta facultad basándose únicamente en indicios de la posible comisión de una infracción, pero sin los datos ciertos de su actualización, dejando al pleno arbitrio de la Autoridad fiscal la imposición de dicha medida.

Actualmente se ha emitido la tesis aislada IV.1o.A.52 A (10a.) del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en la cual se reconoce que durante el tiempo de cancelación del certificado de sello digital (con motivo de la facultad analizada), el contribuyente queda imposibilitado a expedir facturas, inhabilitándolo para realizar su actividad comercial, lo que pone en riesgo la viabilidad de su empresa, señalando expresamente que esta cancelación ocasiona un obstáculo para generar riqueza que va incluso en detrimento de la recaudación a favor de la Hacienda Pública, pues esta se obtiene de la utilidad o renta del contribuyente.

Por tanto esta medida de control a los contribuyentes (por lo que respecta a la prevista en el inciso “d” fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación) al no tener un sustento o motivación legislativa, afectar los derechos humanos de los pagadores de impuestos (derecho de audiencia) así como al generar serios problemas de operatividad en la empresa, debería ser reconsiderada legislativamente, ya sea para ser derogada o para prever en su texto lugar, un plazo para efectuar las aclaraciones conducentes previo a la cancelación del

certificado de sello digital. Para que el contribuyente pueda subsanar antes de que se le aplique la consecuencia de cancelar su Certificado y con ello respetar su derecho de audiencia y demás derechos humanos afectados.

Recepción: 04-09-2018 / Dictamen: 20-09-2018