

FECHA CIERTA PARA FINES FISCALES

Dentro de las facultades de comprobación con las cuáles cuenta las autoridades fiscales está en la de la protestad de solicitar a los contribuyentes documentación comprobatoria relacionada la información declarada por los mismos y que ésta cumple con todos los requisitos fiscales señalados en las diferentes disposiciones fiscales para la determinación de sus impuestos.

Los documentos referidos son los que se encuentran ligados a la contabilidad de los contribuyentes y sobre todo los que soportan los actos jurídicos sobre las operaciones celebradas por el contribuyente con terceros y donde queda plasmado en los derechos y obligaciones entre las partes, y que están directamente relacionados con sus ingresos y deducciones.

Este tipo de información constituyen un documento privado que las autoridades fiscales tienen facultades de revisar y exigir que cumpla con el requisito de fecha cierta, este requisito se encuentra establecido en el Artículo 2034, del Código Civil Federal, el cual establece que un documento privado por sí solo no produce efectos contra terceros, sino hasta que la fecha se tenga por cierta.

Por lo antes señalado, la postura de las autoridades fiscales ante los documentos privados ha sido en rechazarlos como una prueba válida por carecer de “fecha cierta”, por lo consiguiente afectando al contribuyente por no permitirle incluir dicha operación en sus deducciones proveniente del acto jurídico llevado a cabo entre particulares.

Tal postura fue confirmada por la publicación de la Jurisprudencia “2a./J.161/2019 (10ª.), Registro 2021218, diciembre 2019; en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. En Materia Administrativa.

“Documentos privados. Deben cumplir con el requisito de fecha cierta tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente la connotación jurídica de la fecha cierta deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar hoy actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la fecha cierta es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que estos documentos adquieren fecha cierta cuando se inscriben en el registro público de la propiedad, hoy a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr”¹

Con anterioridad a esta Jurisprudencia se habían emitido diferentes criterios contradictorios por los Tribunales Colegiados de Circuito como se muestran a continuación:

Tabla 1

Órgano Jurisdiccional	Expediente	Criterio
Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito	Amparo directo 305/2017	Debe de tener fecha cierta

¹ Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Administrativa, Jurisprudencia 2ª/J. 161/2019 (10ª), Registro 2021218, diciembre 2019.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito	Amparo directo 411/2015	Deben de tener fecha cierta
Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito	Amparo directo 184/2014	No deben de tener fecha cierta
Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito	Amparo directo 40/2017	No deben de tener fecha cierta
Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito	Amparo directo 396/208	No debe de tener fecha cierta

Por lo consiguiente, cuando se ejercen las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, la documentación comprobatoria que se proporcione debe de cumplir con el requisito de fecha cierta, para que produzca efectos fiscales, conforme a este criterio es aplicable a todos los documentos que se encuentren en la contabilidad, contratos, para acreditar materialidad, ingresos, asambleas, pagares, entre otros.

Ante la carencia de “Fecha Cierta” las autoridades fiscales rechazan los efectos fiscales y contables de los actos celebrados por los contribuyentes, en su opinión, carece de validez los documentos privados rechazando deducciones, acreditamientos, otorgamiento de créditos y el efecto contable realizado por el contribuyente.

La PRODECOM (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente) ha emitido criterios respecto a los requisitos que deben de cumplir los documentos privados para acreditar el cumplimiento de obligaciones fiscales, tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación, expresando lo siguiente:

- Con la finalidad de evitar la posibilidad de que las autoridades fiscales consideren actos fraudulentos los actos no registrados en la contabilidad se cuente con documentos privados que contenga “fecha cierta”.
- En los casos en que el contribuyente no cuente con registro de sus operaciones en la contabilidad y enfrente una revisión de parte de las autoridades fiscales deberá de aportar documentación que contenga el requisito de fecha cierta, a fines de demostrar el debido cumplimiento de los requisitos fiscales.
- Considerar el uso de diversos proveedores para autenticar los documentos privados que amparen que amparen operaciones para fines fiscales y con ello dotar de “fecha cierta” a dichos documentación.
- Derivado la Tesis de Jurisprudencia “2a./J.161/2019 (10ª.)”, Registro 2021218, diciembre 2019, se recomienda cumplir con los requisitos de “fecha cierta” en los siguientes casos:
 - A partir del día en que el documento se incorpore o se inscriba en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio.
 - Desde la fecha en que el documento se presente ante funcionario público, por razón de oficio.
 - A partir de la muerte de cualquiera de los firmantes.

DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS²

La PRODECOM también se ha pronunciado que en el Código de Comercio donde se prevén disposiciones relativas a los documentos electrónicos en donde se regulan conceptos que podrían interpretarse en concordancia con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, a fin de normar la conservación de los documentos electrónicos.

² PRODECOM. Cuadernos Institucionales. Fecha Cierta. Pag 22; para mayor detalle consultar su contenido total en https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/fecha_cierta.pdf

El Código de Comercio en su artículo 49, establece que es obligación de los comerciantes conservar por un plazo mínimo de diez años los originales de las cartas, telegramas, mensajes de datos o cualquier otro documento en que se consignen contratos, convenios o compromisos que den nacimiento a derechos y obligaciones. En este contexto, la Secretaría de Economía es la autoridad encargada de emitir la Norma Oficial Mexicana (NOM) que establece los requisitos para la conservación de mensajes de datos, norma que actualmente corresponde a la NOM-151-SCFI-2016.

Ello implica que los documentos electrónicos podrán ser utilizados como medio probatorio en cualquier juicio o procedimiento ante una autoridad y, por ende, surtirán los mismos efectos jurídicos que la documentación impresa.

Ahora bien, del contenido de los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y 34 de su Reglamento, se desprende, que el contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integral de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde se almacenan y procesan sus datos contables y los diagramas del mismo, así como poner a disposición de la autoridad fiscal, el equipo y sus operadores para que les auxilien cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación y en su caso, deberá cumplirse con lo previsto en las **Normas Oficiales Mexicanas** relacionadas con la generación y conservación de **documentos electrónicos**.

Con relación al presente tema, deberá considerarse que los Prestadores de Servicios de Certificación autorizados por la Secretaría de Economía, prestan sus servicios de conservación de mensajes de datos y/o sellado de tiempo digital sobre documentos que requieren de una conservación en soporte electrónico, con la garantía jurídica de que, entre otros aspectos, se realice sobre: libros contables, declaraciones de impuestos, contratos, facturas, memorias de proyectos, especificaciones técnicas, etc., y estos documentos pueden ser originales que son generados desde el principio en forma electrónica, o bien se tratan de representaciones electrónicas de documentos analógicos, sometidos a los procesos de digitalización.

La **Norma Oficial Mexicana** a que se hace referencia en el Código de Comercio, así como en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, es la **NOM-151-SCFI-2016**²³, misma que contiene los requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos y la digitalización de documentos, publicada en el DOF el 30 de marzo de 2017.

Es importante señalar que cada Sello Digital de Tiempo deberá contar con los siguientes elementos:

- Versión del Sello Digital de Tiempo.
- Identificador de objeto, cuyo contenido corresponderá con la versión del documento de las Políticas de emisión de Sellos Digitales de Tiempo.
- Huella digital electrónica que se obtiene de la solicitud.
- Número serial único que identifica al Sello Digital de Tiempo.
- **Fecha y hora** en que se está generando el Sello Digital de Tiempo.

Lo anterior tiene como beneficios:

- Generar certeza jurídica a los que realizan actos de comercio.
- Evitar fraudes al no poderse alterar los documentos.
- Dar cumplimiento regulatorio para avalúos electrónicos, contratos, convenios electrónicos, etc.
- Asegurar la integridad de la información electrónica

En este contexto se desprende que con el sellado digital de tiempo y con las constancias de conservación de mensajes de datos se garantiza ante cualquier tercero o autoridad, por ejemplo, la fiscal, que los documentos electrónicos se han conservado íntegros y sin cambios desde el momento de su generación, impidiendo con ello la simulación de actos jurídicos; por lo tanto, puede señalarse que con el sellado digital de tiempo, o

bien, con las constancias de conservación de mensajes de datos, se puede dotar a los documentos digitales de Fecha Cierta, que bien pueden servir como medios de prueba que pudieran utilizarse en el ámbito fiscal. El Servicio de Administración Tributaria se ha pronunciado respecto a que los documentos firmados electrónicamente con la “Firma Electrónica Avanzada y /o “E.FIRMA” no contiene el requisito de “fecha cierta”, debido a que por si sola no contiene un mecanismo que cumpla con la NOM-151-SCFI-201623, emitida por la Secretaría de Economía, consistente en la constancia de conservación de mensajes y de datos emitida por un Prestador de Servicios de Certificación que responda de la autenticidad e integridad del documento electrónico.

Por otra parte, ha señalado, los siguiente:

1. Los documentos electrónicos se pueden utilizar con valor probatorio en cualquier juicio o procedimiento ante la autoridad y surtirán los mismos efectos jurídicos que los documentos impresos.
2. Debido a la fecha de inicio de vigencia asentada en cada sello digital de tiempo indicará desde cuándo el mensaje de datos se considera existente para efectos de conservación conforme la citada NOM-151, además de que constará la verificación de qué fue un éxito el estampar el sello, por lo consiguiente el sello digital de tiempo costará su integridad del documento.
3. La constancia de conservación de mensajes de datos emitidas por un prestador de servicios de certificación debidamente acreditado ante la Secretaría de Economía garantiza que el contenido del documento electrónico se ha conservado íntegro y sin cambios desde su generación, impidiendo así la simulación de actos jurídicos.
4. Siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la multicitada Norma Oficial Mexicana NOM-151-SCFI-201623, en relación con el artículo 49 del Código de Comercio, así como, en términos del diverso artículo 7 de la ley de la Firma Electrónica Avanzada vigente, las constancias de mensajes de datos podrán servir como medios de prueba en el ámbito fiscal.

El contar con el requisito de “fecha cierta” proporciona la certeza de la celebración de los actos jurídicos entre particulares y permite convalidar los efectos fiscales derivados de dichos actos, proporcionando tranquilidad y seguridad al contribuyente.