

Fecha Cierta. Requisitos que deben cumplir los documentos privados para acreditar el cumplimiento de obligaciones fiscales, tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación

Fecha Cierta. Requisitos que deben cumplir los documentos privados para acreditar el cumplimiento de obligaciones fiscales, tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación

CUADERNOS INSTITUCIONALES



D.R. © PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja, Alcaldía Benito Juárez
C.P. 03100, México, CDMX.
Teléfonos: (55) 1205-9000, 800 611 0190
www.prodecon.gob.mx

Septiembre 2020

No. de Registro: 03-2020-032412180800-14

**Fecha Cierta. Requisitos que deben cumplir
los documentos privados para acreditar
el cumplimiento de obligaciones fiscales,
tratándose del ejercicio de las facultades de
comprobación**

Índice

Introducción	5
Naturaleza de los contratos privados	8
Documentos electrónicos	22
Supletoriedad del Derecho Común	29
Fecha Cierta	32
Análisis de la ejecutoria que dio origen a la Contradicción de Tesis 203/2019	44
Propuesta de PRODECON en materia de Fecha Cierta	53
Preguntas y respuestas sobre la tesis de Fecha Cierta	55
Implicaciones fiscales	62
Problemas observados por PRODECON	64
Servicios que ofrece PRODECON	66
Conclusiones	68
Apéndice	70
Bibliografía	73

Introducción



El presente cuaderno tiene como finalidad que el contribuyente se familiarice y conozca la naturaleza, alcance e implicaciones del concepto de Fecha Cierta, elemento que es aplicable para los documentos privados, como son: contratos civiles, mercantiles y operaciones comerciales, que tiene repercusiones en el ámbito fiscal. Asimismo se hace notar que se trata de una figura que ha surgido en el ámbito del derecho común, pero que de forma suplementaria resulta aplicable para litigios de índole fiscal.

El tema es de suma importancia, ya que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió un pronunciamiento sobre el requisito de Fecha Cierta en la Jurisprudencia 2ª/J.161/2019 (10a.), mismo que es aplicable a los documentos privados para acreditar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En este contexto, la Fecha Cierta se traduce en un principio de certeza jurídica para los particulares y para la autoridad con respecto a la materialidad de los actos u operaciones y a sus implicaciones fiscales, y se busca evitar que existan situaciones jurídicas con las cuales se eludan las obligaciones fiscales o la elaboración ventajosa de cualquier contrato que pretenda simular una operación.

El presente estudio se enfoca en el análisis de la Tesis de Jurisprudencia 2ª/J. 161/2019 (10a.), la cual versa sobre la Fecha Cierta en materia fiscal. En dicha Tesis se sustentó, por un lado, que algunos tribunales indicaron que al no estar contemplado el requisito de Fecha Cierta en las disposiciones fiscales, el mismo no era exigible por parte de la autoridad fiscal, máxime que al contar con otras pruebas ofrecidas por el contribuyente, la autoridad no debería restar valor probatorio

a las mismas, sino que en conjunto debería analizar todos los elementos que sirvan para demostrar los argumentos ofrecidos por las partes.

Por otro lado y en relación a la misma Tesis, se hace notar que en otros juicios de amparo el pronunciamiento había sido en sentido contrario, al señalar que si bien es cierto que el Código Fiscal de la Federación no establece condición al respecto, no por eso debe perderse de vista que los documentos privados, a fin de adquirir mayor valor probatorio en materia tributaria, deben cumplir con ciertos requisitos, entre ellos contar con Fecha Cierta. Lo anterior para evitar la defraudación fiscal a fin de demostrar la adquisición de un bien, la realización de un contrato o una operación que incida en sus actividades fiscales; criterio que prevaleció en la Contradicción de Tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismo que será analizado en su momento.

Resulta necesario hacer un análisis y revisión de la problemática en materia de Fecha Cierta, ya que la autoridad fiscal cuando inicia sus facultades de comprobación a los contribuyentes, está facultada para determinar créditos fiscales, restando en su caso valor probatorio a ciertas evidencias de índole privado que no contienen la Fecha Cierta, como actualmente lo interpretó nuestro máximo tribunal constitucional, consecuentemente será labor de **PRODECON**, a través de la justicia alternativa no jurisdiccional de defensa de los derechos humanos de los contribuyentes, el protegerlos por medio de sus servicios, realizando un estudio de las pruebas ofrecidas en su conjunto y no de manera individual.

En este contexto, la tarea del *Ombudsperson* fiscal es generar difusión sobre el presente tema, a efecto de informar sobre ciertas problemáticas que pudieran llegar a presentarse, como por ejemplo, en la inaplicación o aplicación retroactiva de la Tesis

de Jurisprudencia por parte de la autoridad, razón por la cual analizaremos qué otras alternativas tienen los contribuyentes para generar certeza respecto de la fecha en que se llevan a cabo ciertos actos de carácter privado.

Naturaleza de los contratos privados



Los contratos son las fuentes ordinarias o normales de las obligaciones, la libertad en el contrato es uno de los más importantes principios contractuales que implica que todas las obligaciones pactadas nacen de la soberana voluntad de las partes, los cuales tienen algunas excepciones, como son los llamados contratos de adhesión. El contrato consta de dos clases de elementos, a saber: a) requisitos de existencia, que son el consentimiento y el objeto, y b) los requisitos de validez, que son la capacidad, ausencia de vicios del consentimiento, la forma, licitud en el objeto, motivo o fin. En términos generales, las partes en un contrato deben contar con la capacidad para celebrar el mismo y para ello debe tenerse en cuenta que la referida capacidad se traduce en la aptitud reconocida por la Ley en una persona para poder celebrar por sí misma un contrato¹.

Resulta importante considerar que los elementos de los contratos guardan vinculación con la materia fiscal, atendiendo a las siguientes consideraciones:

1. Consentimiento

Alude al acuerdo de voluntades que existe en un contrato determinado para realizar determinada conducta, la cual genera derechos y obligaciones. Las obligaciones emanadas de un acuerdo de voluntades, ya sea que se traduzcan en una compraventa, un contrato de mutuo, una donación, un arrendamiento, etc., generan efectos fiscales diversos como la presentación de declaraciones, el pago de impuestos, derechos o aprovechamientos, y sus consecuencias tributarias



1. Gómez Coteró, José de Jesús. Efectos Fiscales de los Contratos. Décima Edición. Thomson Reuters. Check Point. México. 2017. pp. 5-7

dependerán en cada caso del tipo de contrato de que se trate atendiendo a su naturaleza, características y particularidades.

El Código Civil Federal refiere que los contratos se perfeccionan por el simple consentimiento entre las partes, salvo aquellos que deben revestir alguna forma establecida por la ley, y en este contexto un contrato obliga no sólo a lo convenido entre las partes, sino también a las consecuencias que según su naturaleza se prevén en las normas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1803 del Código Civil Federal, el consentimiento en un contrato puede ser expreso o tácito. El consentimiento expreso se refiere al hecho de que la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología, o por medio de signos inequívocos; en tanto que el consentimiento tácito, resultará de hechos o actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlo, excepto en los casos en que por ley o por convenio, la voluntad deba manifestarse expresamente².

2. Objeto

Se refiere a la prestación de dar, hacer o de no hacer a que se obligan las partes en un contrato. De acuerdo con el Código Civil Federal en sus artículos 1824 y 1825, se tiene que son objeto de los contratos, la cosa que el obligado debe dar o el hecho que el obligado debe hacer o no hacer. En cualquier caso, el objeto de un contrato debe existir en la naturaleza, ser determinado o determinable en cuanto a su especie y estar en el comercio.

A juicio de María de Carmen Baca Villarreal, el objeto de una obligación contractual es la conducta que se pretende observar,

.....

2. Código Civil Federal. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

por tanto, las cosas son materia del objeto del contrato y no materia directa de él³.

En las obligaciones de dar, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 2011 del Código Civil Federal, la prestación de una cosa puede consistir en: la traslación de dominio de una cosa cierta, la enajenación temporal del uso o goce de una cosa cierta y la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida, y precisamente dichas conductas están reguladas fiscalmente atendiendo a lo que se dispone en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y demás disposiciones fiscales aplicables. Igual ocurre en las obligaciones de hacer o de no hacer (art. 2027 del Código Civil Federal), como en el caso de prestaciones de servicios, que se tratan de conductas sujetas al cumplimiento de obligaciones tributarias.

3. Capacidad

Atendiendo a lo que se dispone en los artículos 1798 y 1799 del Código Civil Federal, son hábiles para contratar todas las personas no exceptuadas por la ley, igualmente es de destacar que el que es hábil para contratar, puede hacerlo por sí o por medio de otra persona legalmente autorizada.

A criterio de Ángel Acedo Penco, la capacidad jurídica es la cualidad de la persona para ser titular de las distintas relaciones jurídicas que le afectan, es decir, implica la aptitud o idoneidad necesarias para ser titular de derechos y obligaciones⁴.

.....

3. Baca Villarreal, María del Carmen. Requisitos del objeto en el acto jurídico y las consecuencias de su inobservancia. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: file:///C:/Users/hadar.moreno/Downloads/27841-25188-1-PB.pdf. p. 30.

4. Acedo Penco, Ángel. La capacidad de las personas. VLex España. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/capacidad-personas-513350086>.

En este sentido, si dos o más personas han celebrado un contrato determinado, demostrando así que cuentan con capacidad jurídica para celebrarlo, consecuentemente tal situación da lugar a la generación de los efectos fiscales previstos en las normas.

Lo antes señalado se refuerza con lo regulado en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, en donde se indica que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas⁵.

4. Ausencia de vicios

De acuerdo con Javier Salazar Hernández, los vicios de la voluntad son los defectos originados por falsedad, yerro o engaño que causan daño o corrompen el libre albedrío y la conducta de alguien, y generan como consecuencia anular o quitarle la validez al acto respectivo⁶.

Entre los vicios del consentimiento regulados en el Código Civil Federal, se tienen: el error, la violencia y el dolo, elementos que afectan el consentimiento de las partes en un contrato y que pueden llegar a generar la nulidad del mismo⁷.

Respecto del presente punto, Alejandro Sánchez Vega menciona que la obligatoriedad de los contratos deriva de su propia naturaleza jurídica, ya que al firmarlo, se está confirmando la voluntad de las partes y su compromiso a cumplirlo⁸.

.....

5. Código Fiscal de la Federación. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

6. Salazar Hernández, Javier. Vicios de la voluntad: reflexiones sobre el error y el miedo. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3833/20.pdf>. p. 298.

7. Código Civil Federal, artículos 1812 al 1823.

8. Sánchez Vega, Alejandro. Principios de Derecho Fiscal. Estudio práctico de los aspectos básicos en materia tributaria. Línea Universitaria. Editorial ISEF. México. 2018. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://books.google.com.mx/books?id=3-9dDwAA-QBAJ&pg=PT181&lpg=PT181&dq=vicios+del+consentimiento+en+el+derecho+fiscal&source=bl&ots=o1myS7oDe6&si>

Atendiendo a lo antes referido, se destaca que un contrato surtirá plenos efectos jurídicos en el ámbito fiscal, a menos que exista una autoridad jurisdiccional que declare su nulidad por vicios del consentimiento.

5. Forma

Bernardo Pérez Fernández del Castillo expresa que la forma se puede definir como el signo o conjunto de signos por los cuales se hace constar o se exterioriza la voluntad del o de los agentes de un acto jurídico y de un contrato⁹.

El Código Civil Federal prevé en los artículos 1832 y 1833 que en los contratos civiles cada persona se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley y, en todo caso, cuando la norma exija determinada forma para un acto de determinada naturaleza, mientras que éste no revista esa forma no será válido, salvo disposición en contrario; pero si la voluntad de las partes para celebrarlo consta de manera fehaciente, cualquiera de ellas puede exigir que se dé al mismo la forma legal.

Si bien en el sistema jurídico de México se acepta la consensualidad de muchos contratos y no se exige forma alguna, lo cierto es que en el ámbito fiscal la forma sí resulta ser un elemento relevante, ya que implica un medio para acreditar la materialidad de un contrato y con ello se logra que una autoridad administrativa tenga certeza de que una operación se ha llevado a cabo, y a través de la forma escrita normalmente se podrían llegar a evitar conflictos de

.....

9. Pérez Fernández del Castillo, Bernardo. La forma en los actos jurídicos y en los contratos. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/73/cnt/cnt4.pdf>. p. 72.

interpretación y aplicación de normas tributarias que versan sobre declaraciones y pagos de impuestos.

Sobre el presente tema se hace notar que las autoridades fiscales, actualmente para diversos supuestos de interpretación de normas tributarias, están exigiendo que se demuestre la formalización de los contratos ante fedatarios públicos a fin de hacer constar la Fecha Cierta de celebración de los mismos, tema que será objeto de análisis en el presente estudio.

6. Objeto, motivo o fin lícito

El motivo determinante de un contrato normalmente se asocia a la causa del mismo y, en este sentido, Norma Juanes refiere que por medio de la misma se trata de definir el “por qué” de la existencia del acto, su razón de ser, el fin determinante, la justificación o fundamento de la declaración de la voluntad privada¹⁰.

Por lo que respecta al ámbito fiscal, debe recordarse que actualmente dicha causa o motivo determinante implica una exigencia fiscal prevista en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, cuando se alude a que las partes que realicen una operación deben tener una razón de negocios que motive la operación en cuestión.

Al respecto se señala que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, refiere lo siguiente:

“Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan

.....

10. Juanes, Norma. La causa del contrato. Revista de la Facultad . Universidad Nacional de Córdoba. Vol. III. No. 1. Nueva Serie. Argentina. 2012. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: file:///C:/Users/hadar.moreno/Downloads/5962-Texto%20del%20art%C3%ADculo-17319-1-10-20131107.pdf. p. 42.

a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente...”

El contrato, como se ha visto, implica un acuerdo de voluntades mediante el cual se crean o transfieren derechos y obligaciones y es probablemente la fuente de las obligaciones jurídicas más comúnmente empleada por las personas físicas o morales para adquirir derechos y obligaciones.

Miguel Ángel Zamora y Valencia refiere que un contrato implica un acuerdo de voluntades entre dos o más personas para crear o transmitir derechos y obligaciones, y con un contenido de orden patrimonial¹¹.

La capacidad para contratar es una subespecie de la capacidad de obrar o de la de ejercicio, y consiste en la aptitud reconocida por la Ley a una persona para estipular por sí en el contrato, sin necesidad de sustitución o de asistencia de otra persona.

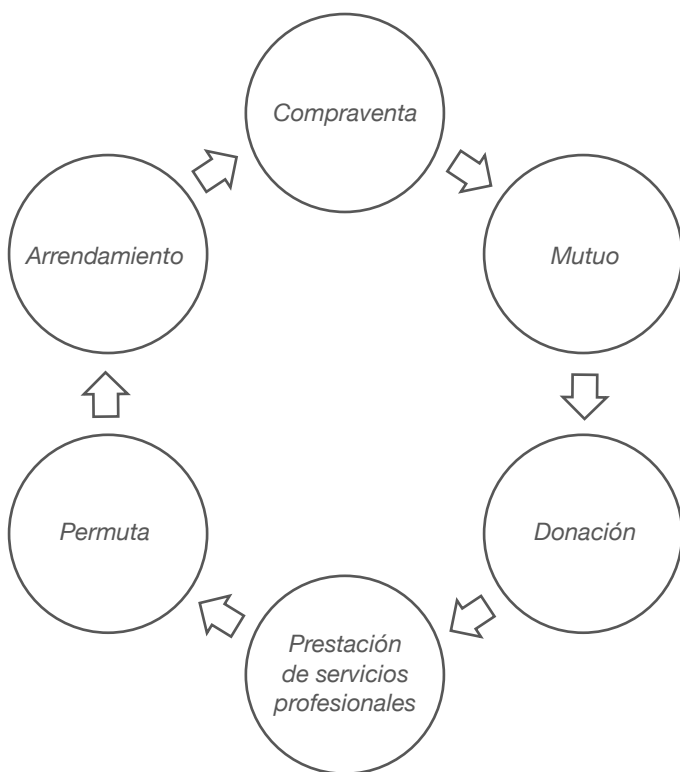
En el Sistema Jurídico Mexicano, el 95% de los contratos celebrados entre particulares tienen una naturaleza consensual, es decir, se perfeccionan por el simple consentimiento¹² entre las partes.

Entre los contratos civiles más comunes en el derecho mexicano se encuentran los siguientes:

.....

11. Zamora y Valencia, Miguel Ángel. Contratos Civiles. Décimotercera Edición. Porrúa. México. 2012. p. 5

12. Se entiende por consentimiento el acuerdo de voluntades de los sujetos que participan en un contrato (Artículo 1794 fracción I y 1796 del Código Civil Federal).



Aún y cuando los contratos se perfeccionan por el simple consentimiento de las partes, la existencia de los mismos depende de formalidades externas cuya finalidad es la protección de los intereses privados¹³.

El Artículo 1796 del Código Civil Federal¹⁴, es el que dispone sobre el consentimiento de las partes en los contratos.

13. Tesis: Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Registro: 362222. Tercera Sala. Tomo XXXVII. Pág. 668. Tesis Aislada (Civil). CONTRATOS, FORMALIDADES DE LOS.

14. Código Civil Federal. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_030619.pdf.

Artículo 1796 del CCF.- Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley.

Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la Buena Fe, al uso o a la ley.

Por otro lado, y en relación a los documentos privados¹⁵, se deberá considerar lo dispuesto en el Artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles¹⁶, el cual establece que el documento sólo prueba su existencia, más no los hechos declarados en el mismo.

Artículo 203 del CFPC.- El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202.

Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

.....

15. Véase Apéndice en relación a la simulación de actos jurídicos.

16. Código Federal de Procedimientos Civiles. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/6.pdf

El Código Civil Federal de México del año 1928, tiene una aplicación supletoria como derecho común para diversas materias, sobre todo a falta de normas expresas, sin embargo, se destaca que en ese año no existían las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICS), ya que solamente se utilizaban dos tipos de contratos: verbales o escritos.

Lo anterior se hace notar, en virtud de que a través de los años el avance tecnológico ha sido exponencial y las disposiciones jurídicas se han ido adecuando a la realidad. El propio Código Civil ha sido objeto de diversas actualizaciones en los temas de contratos.

En el artículo 1834 del Código Civil Federal se regula que cuando se exija la forma escrita para un contrato, los documentos relativos deberán ser firmados por todas las personas a las cuales se imponga esa obligación, asimismo se indica que si alguna de las personas no puede o no sabe firmar, otra lo hará a su ruego y en el documento se imprimirá la huella digital del interesado que no firmó.

Ahora bien, el 29 de mayo del 2000 se hace notar que se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) una reforma al Código Civil Federal, mediante la cual se añadió el Artículo 1834 Bis, que establece lo siguiente:

Artículo 1834 Bis. *Los supuestos previstos por el artículo anterior se tendrán por cumplidos mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre que la información generada o comunicada en forma íntegra, a través de dichos medios sea atribuible a las personas obligadas y accesible para su ulterior consulta.*

En los casos en que la Ley establezca como requisito que un acto jurídico deba otorgarse en instrumento ante fedatario público, éste y las partes obligadas podrán generar, enviar, recibir, archivar o comunicar la información que contenga los términos exactos en que las partes han decidido obligarse, mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en cuyo caso el fedatario público, deberá hacer constar en el propio instrumento los elementos a través de los cuales se atribuye dicha información a las partes y conservar bajo su resguardo una versión íntegra de la misma para su ulterior consulta, otorgando dicho instrumento de conformidad con la legislación aplicable que lo rige.

La reforma mencionada conllevó al reconocimiento de la celebración de actos jurídicos a través de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, añadiéndolos como medios idóneos para la celebración de contratos.

Ahora bien, en materia mercantil el Artículo 78 del Código de Comercio, establece que en las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades¹⁷.

Helmut Sy Corvo refiere que los contratos mercantiles o comerciales se refieren a acuerdos legalmente vinculantes entre dos compañías o partes en los que se establecen pautas sobre lo que están obligados a hacer o abstenerse de hacer en una relación comercial. Estos contratos pueden ser escritos, verbales o virtuales, y se realizan de manera formal o informal¹⁸.

.....

17. Tesis Aislada (Civil) 359075. Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo XLVII. p. 4990.

18. Sy Corvo, Helmut. Contratos mercantiles: características, tipos y países. Derecho. Lifeder.com. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://www.lifeder.com/contratos-mercantiles/>

Con relación a la formación de los contratos mercantiles, se aplican las mismas normas generales de la materia civil que forman parte del derecho general de las obligaciones, es decir, subsisten los elementos esenciales del contrato: capacidad, consentimiento, objeto y causa¹⁹.

Resulta importante para efectos del presente estudio, analizar brevemente el contrato de mutuo, ya que el mismo implica un contrato empleado en la práctica cotidiana para realizar diversas operaciones comerciales, lo que genera el constante cuestionamiento por parte de la autoridad, respecto de su materialidad en las prácticas de auditoría. En este sentido, deberá considerarse que dicho contrato implica que una persona llamada mutuante se obligue a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otra cosa fungible al mutuuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad (Artículo 2384 del Código Civil Federal).

En opinión de Vicente Solís Arana, el mutuo es un contrato traslativo de dominio que permite que una persona que tiene una necesidad temporal de un bien fungible, incluido en este concepto el dinero, pueda tener en su patrimonio, con una justa causa, dicho bien para satisfacer las necesidades que le presente el vivir cotidiano. Desde luego, que quien recibe ese bien fungible en mutuo adquiere la obligación de entregar, en un momento posterior, dicho bien recibido ahora al mutuante. Lo anterior convierte al contrato de mutuo en un contrato de doble transmisión de la propiedad, la primera en tiempo la que hace el mutuante en favor del mutuuario, y la segunda, una vez recibido el bien, del mutuuario al mutuante²⁰.

.....

19. Vázquez del Mercado, Oscar. Contratos Mercantiles. Décima Quinta Edición. Porrúa. México. 2008. p. 151.

20. Solís Arana, Vicente. El contrato de mutuo. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4488/19.pdf>. p. 324.

En opinión de José de Jesús Gómez Cotero, el mutuo puede ser simple o con interés, y civil o mercantil. A final de cuentas, el mutuo consiste en un préstamo de consumo mediante el cual se autoriza a un mutuuario para poder hacer un uso cualquiera de una cosa y en la cual se permite el consumo del dinero.

7. Contrato de mutuo

Resulta importante destacar que el contrato de mutuo, atendiendo a su particular relevancia en el contexto económico y fiscal, resulta ser asimismo, un punto de interés que se encuentra vinculado de manera importante con el tema de Fecha Cierta, mismo que resulta ser objeto de análisis en el presente estudio.

Para el estudio de los efectos fiscales en el contrato de mutuo se deben diferenciar las obligaciones del mutuante en relación al mutuuario.

José Antonio Ruiz Felix ha referido que el Código Civil Federal reconoce que en el contrato de mutuo (por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad recibida) se puede convenir que el interés se apegue ya sea al interés legal (9% anual), o bien al interés convencional (menor o mayor al legal). Y en este sentido, resulta importante destacar que el contrato de referencia deberá celebrarse por escrito a fin de demostrar que la persona moral ha realizado el pago de intereses o de capital y, por lo tanto, la autoridad en su caso no deberá presumir dichos pagos como dividendos o utilidades

distribuidas, y también resulta relevante que el contrato cuente con una fecha cierta para garantizar el momento en que se llevó a cabo el acuerdo de voluntades. Independientemente del régimen que para efectos del Impuesto Sobre la Renta se considere, ya sea dentro del Capítulo VI (intereses) o del Capítulo IX (De los demás ingresos) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la persona moral deberá retener el impuesto y enterarlo, y la persona física deberá acumular dichos ingresos a sus demás ingresos acumulables para determinar el impuesto del ejercicio²¹.

.....

21. Ruiz Felix, José Antonio. Efectos fiscales de préstamos por parte de los socios. Documento consultado en el mes de agosto de 2020. Ubicado en la página: <https://www.ruizconsultores.com.mx/efectos-fiscales-de-prestamos-por-parte-de-los-socios/>

Documentos electrónicos

Actualmente en el Código de Comercio 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.

El **Código de Comercio en su artículo 49²²**, 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 consignent 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.

En este contexto deberá considerarse lo dispuesto en el artículo 89 bis del Código de Comercio, que señala lo siguiente:

“Artículo 89 Bis. No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a cualquier tipo de información por la sola razón de que esté contenida en un Mensaje de Datos. Por tanto, dichos mensajes podrán ser utilizados

.....

22. Código de Comercio. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3_301219.pdf

como medio probatorio en cualquier diligencia ante autoridad legalmente reconocida, y surtirán los mismos efectos jurídicos que la documentación impresa, siempre y cuando los mensajes de datos se ajusten a las disposiciones de este Código y a los lineamientos normativos correspondientes.”

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**.

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.

El objetivo de la NOM-151-SCFI-2016, como se comentó, versa en establecer los requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos²⁴ y la digitalización²⁵ de

.....

23. Norma Oficial Mexicana “NOM-151-SCFI-2016”. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 2017. Ubicada en la página: <http://www.diariooficial.gob.mx/normasOficiales.php?codp=6499view=sif>

24. Mensaje de datos: la información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

25. Digitalización: migración de documentos impresos a mensajes de datos, de acuerdo con lo

documentos, en términos de lo dispuesto por los artículos 33, 38 y 49 del Código de Comercio.

Además se busca asegurar que en los documentos electrónicos respecto de los cuales se solicite una **constancia de conservación de mensaje de datos**, por medio de los mismos se demuestre que existieron dichos documentos con características específicas y en un **tiempo exacto**.

El proceso de digitalización de los documentos electrónicos debe ser controlado por un tercero legalmente autorizado, al cual se denomina como Prestador de Servicios de Certificación Acreditado²⁶, el cual constatará que dicha migración se realice en forma **íntegra e inalterable**, tal y como se generó por primera vez en su forma definitiva, lo que permitirá verificar la integridad del documento original a lo largo del tiempo.

Cuando se pretenda almacenar en un medio electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología, información derivada de un acto de comercio que se encuentre soportada en un medio físico, los comerciantes podrán optar por migrar dicha información a una forma digital y observar para su conservación en forma digital, las disposiciones a que se refiere la NOM-151-SCFI-2016.

Para emitir una Constancia de Conservación de Mensaje de Datos, el Prestador de Servicios de Certificación, de conformidad con lo previsto en la NOM-151-SCFI-2016, seguirá el **formato ASN.1 del RFC 3161**²⁷ que se conformará de uno o más Sellos Digitales de Tiempo.

dispuesto en la Norma Oficial Mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la Secretaría de Economía.

26. La persona o institución pública que preste servicios relacionados con firmas electrónicas, que expide los certificados o presta servicios relacionados como la conservación de mensajes de datos, el sellado digital de tiempo y la digitalización de documentos impresos, en los términos que se establecen en la NOM-151-SCFI-2016.

27. El formato se deja a consideración de cada proveedor del servicio previamente autorizado por la Secretaría de Economía.

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.

Cuando un contrato de compraventa o arrendamiento quedan formalizados, cualquiera de las partes puede solicitar una constancia de conservación de datos, para evitar que en un futuro alguna de las partes incumpla con sus obligaciones.

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.

Secretaría de Economía

Esta Secretaría se encuentra facultada para autenticar y emitir certificados digitales, así como para autorizar a los Prestadores

de Servicios de Certificación o Proveedores²⁸, ello derivado del desarrollo que el comercio electrónico demanda, cuya finalidad es garantizar ventajas corporativas, y para ello se emplea una plataforma para hacer negocios.

También certificará a los proveedores para que brinden servicios relacionados con la Firma Electrónica Avanzada, y éstos consisten en:

- La emisión de Certificados Digitales,
- Sellos Digitales de Tiempo y
- Constancias de Conservación de Mensajes de Datos conforme a la NOM-151-SCFI-2002.

La Secretaría establece que la Firma Electrónica Avanzada posee los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa y se aplica principalmente en asuntos de orden comercial. La dependencia aludida fomentará el comercio electrónico y permitirá el cumplimiento de obligaciones legales relacionados con la conservación de datos, y asimismo motivará la competitividad de las empresas, al aportar herramientas que permitan su participación en el mercado nacional e internacional, con la finalidad de disminuir costos²⁹.

Sobre el tema de la Firma Electrónica, se hace referencia a un criterio sustentado por Tribunales Colegiados, en donde señalan que la confiabilidad de un documento la otorga la **Firma Electrónica Avanzada**, la cual genera seguridad. Asimismo, establece que la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional sobre las

.....

28. Los proveedores son autorizados por la Secretaría de Economía los cuales se encuentren publicados en la página de internet: <http://www.firmadigital.gob.mx/directorio.html>. Ver Apéndice. Documento consultado en el mes de abril de 2020.

29. Página de Secretaría de Economía. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <http://www.2006-2012>.

Firmas Electrónicas, fue adoptada en el Código de Comercio, con la intención de equiparar los documentos electrónicos a los tradicionales elaborados en soporte de papel, mediante la satisfacción de requisitos que giran en torno a la fiabilidad y que trascienden a la fuerza probatoria de los mensajes de datos.

Aunado a lo anterior, el Tribunal manifestó que en caso de carecer de esa firma y haberse objetado su autenticidad, no podrá concedérseles dicho valor similar, aunque su estimación como prueba irá en aumento si en el contenido de los documentos electrónicos se encuentran elementos técnicos suficientes, a juicio del juzgador, para estimar altamente probable su **autenticidad e inalterabilidad**, o bien se complementan con otras probanzas, como la pericial en informática que evidencie tal fiabilidad³⁰.

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.

Debe tenerse en cuenta que el servicio de conservación de mensajes de datos implica la emisión de una constancia que

.....

30. Registro Número 22142. Localización Décima Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XIV. Noviembre de 2012. Tomo III. Página 1856. Tesis: I.4º.C.19 C (10ª.). Tesis Aislada. Materia(s) Civil DOCUMENTOS Y CORREOS ELECTRÓNICO. SU VALORACIÓN EN MATERIA MERCANTIL.

se expide tras la oportuna solicitud por parte del titular de un documento a conservar. Esta constancia supone la emisión de un sello electrónico de tiempo sobre la solicitud, la cual se encuentra conformada en un formato conocido como ASN.1, que incluye al menos la huella digital del documento original obtenida tras la aplicación de uno de los procedimientos de digestión publicados por la Secretaría de Economía.

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.

Supletoriedad del Derecho Común



La Supletoriedad de las leyes, atendiendo a lo señalado por nuestro Máximo Tribunal Constitucional (Suprema Corte de Justicia de la Nación) implica una figura jurídica que procede para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones y, en su caso, generar la aplicación de la figura de la supletoriedad, y al respecto se indica que se deberán cumplir con los siguientes requisitos³¹:

a) El ordenamiento legal a suplir debe establecer expresamente esa posibilidad, e indicar la ley o normas que pueden aplicarse supletoriamente; o en su caso, un ordenamiento que establezca que aplica, total o parcialmente, de manera supletoria a otros ordenamientos.

b) La ley a suplir no contemple la institución o las cuestiones jurídicas que pretenden aplicarse supletoriamente o, aún estableciéndolas, no las desarrolle o las regule deficientemente.

c) Esa omisión o vacío legislativo haga necesaria la aplicación supletoria de normas para solucionar la controversia o el problema jurídico planteado, sin que sea válido atender a cuestiones jurídicas que el legislador no tuvo intención de establecer en la ley a suplir.

d) Las normas aplicables supletoriamente no contraríen el ordenamiento legal a suplir, sino que sean congruentes con sus principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate.



31. Décima Época. Número de Registro: 23161. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVIII. Marzo de 2013. Tomo II. Materia(s) Constitucionales. Tesis: 2a/J.34/2013 (10ª). Página: 1065. SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES. REQUISITOS PARA QUE OPERE.

En materia tributaria, se aplica de manera supletoria el derecho común, conforme a lo dispuesto en el Artículo 5, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación (CFF), que refiere lo siguiente:

“Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

- Ahora bien, al aplicar los requisitos señalados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se tiene que con respecto al **inciso a)** antes referido, el ordenamiento legal, en este caso el artículo 5° del CFF, otorga la posibilidad de aplicar supletoriamente las disposiciones de derecho federal común³².
- En lo que se refiere al **inciso b)**, en el mismo se alude al hecho de que no se contempla la figura legal que en este caso sería el requisito de Fecha Cierta en los documentos privados, y ello se advierte, ya de una lectura que se realice a las disposiciones fiscales, en específico el artículo 28 del CFF y el 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), no se observa la exigencia de que deba cumplirse con el requisito de contar con una Fecha Cierta, para los documentos privados.

.....

32. Código Fiscal de la Federación. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/leyesbiblio/pdf/8090120.pdf

- El **inciso c)**, alude a la figura de la supletoriedad que se dice aplicará cuando se detecte una omisión o un vacío legislativo en un precepto legal, de manera tal que se hace necesaria dicha aplicación supletoria de otra norma legal contenida en un ordenamiento jurídico diverso.
- Por último, el **inciso d)**, establece al igual que en la disposición antes citada, que no se deben contrariar los principios y las bases que rigen la figura de la supletoriedad.

Fecha Cierta



El requisito de Fecha Cierta, como se refirió en apartados anteriores, proviene de una disposición prevista en el Código Civil Federal, el cual establece que un documento privado por sí sólo no produce efectos contra terceros, sino hasta que la fecha se tenga por cierta.

Si bien el Artículo 2034³³ del referido ordenamiento habla sobre la “cesión de créditos”, se debe aplicar el método analógico³⁴ para todos los documentos privados, con la finalidad de oponerse a terceros, puesto que se parte de dos condiciones para su aplicación: en primer lugar, la falta expresa de la norma aplicable al supuesto concreto y, en segundo lugar, a la igualdad esencial de los hechos³⁵.

Respecto a la analogía, es importante recordar que el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos únicamente prohíbe dicho método de interpretación para las normas en los juicios del orden criminal, por lo que debe entenderse que para las demás materias sí resultaría aplicable.



33. Artículo 2034 del Código Civil Federal. La cesión de créditos que no sean a la orden o al portador, no produce efectos contra tercero, sino desde que su fecha deba tenerse por cierta, conforme a las reglas siguientes:

I. Si tiene por objeto un crédito que deba inscribirse, desde la fecha de su inscripción, en el Registro Público de la Propiedad;

II. Si se hace en escritura pública, desde la fecha de su otorgamiento;

III. Si se trata de un documento privado, desde el día en que se incorpore o inscriba en un Registro Público; desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaren, o desde la fecha en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio.

34. La interpretación analógica va de lo particular a lo particular y consiste en comparar dos fenómenos parecidos, pero no idénticos, entre los que, en consecuencia, hay simultáneamente coincidencia y diferencia, por lo que siendo uno de ellos más conocido en sus causas, dan la posibilidad de inferir la o las causas del menos conocido.

35. Séptima Época. Número de Registro: 200634. Instancia: Tercera Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volúmen 151-156. Cuarta Parte. Materia(s): Común. Tesis: Página: 218. MÉTODO ANALÓGICO, APLICACIÓN DEL.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas tesis en las cuales menciona las características que deben cumplir los documentos privados para que cumplan con el requisito de Fecha Cierta, las cuales se mencionan a continuación:

DOCUMENTOS PRIVADOS. PUEDEN Oponerse A TERCEROS SI TIENEN FECHA CIERTA.

Ya existe jurisprudencia de este alto cuerpo en el sentido de que para que pueda oponerse a tercero un documento privado, debe tener Fecha Cierta, y la tiene cuando se incorpora a un registro público; cuando se ratifica ante notario público; cuando se entrega a un funcionario público por razón de su oficio y, también desde el momento de la muerte de su autor³⁶.

DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS.

La Fecha Cierta la tiene un documento privado, desde que se incorpora o inscribe en un Registro Público; desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaren o desde la fecha en que se entregue a un funcionario público, por razón de su oficio³⁷.

DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS.

Un documento privado puede considerarse de Fecha Cierta, si se presenta ante una autoridad con fe pública en razón de sus funciones³⁸.

De lo antes transcrito se desprende que la Fecha Cierta puede oponerse a terceros respecto de documentos privados, es decir, la Fecha Cierta se acredita bajo los siguientes supuestos:

.....
36. Tesis: 813447. Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época. Tercera Sala. p. 55. Tesis Aislada (Civil). DOCUMENTOS PRIVADOS. PUEDEN Oponerse A TERCEROS SI TIENEN FECHA CIERTA.

37. Tesis: 270996. Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época. Tercera Sala. Volúmen XLIX. Cuarta Parte. Página 48. Tesis Aislada (Civil). DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS.

38. Tesis: 216945. Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo XI. Marzo de 1993. Pág. 268. Tesis Aislada (Civil).

- La incorporación a un registro público.
- Cuando se entregue a un funcionario público en razón de sus funciones.
- Desde el momento de la muerte de su autor.

Respecto de los documentos no registrados en el Registro Público de la Propiedad, éstos no producirán efectos contra terceros. La inscripción tiene efectos declarativos cuya característica es reconocer consecuencias jurídicas ya existentes o que se remitan a hechos pasados; mientras que en el Registro Público de Comercio se establece que los actos que no se registren sólo producirán efectos jurídicos entre quienes los celebren³⁹.

Desde 2014, PRODECON ha salvaguardado los derechos de los sujetos pagadores de los impuestos y, por ello, ha emitido diversos criterios con relación al tema de Fecha Cierta, los cuales se presentan a continuación:

El primer criterio sustantivo alude a que los contratos para su validez **no deben cumplir con mayores formalidades**, como protocolizar ante fedatario público o inscribirlo ante el Registro Público de Comercio, por lo que las autoridades **no pueden negar efectos fiscales ni desestimar los contratos**, ni exigir mayores requisitos al no existir norma fiscal que establezca tales atribuciones a las autoridades fiscales y, en cualquier caso, las autoridades fiscales sólo están facultadas para verificar si se acredita la materialidad de las operaciones.

.....

39. Registro Público de Comercio: La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció mediante criterio sustentado en Tesis Aislada que el Registro Público de Comercio es una institución mercantil que tiene como finalidad, hacer del conocimiento de los terceros, la situación y relaciones de los comerciantes y el contenido de determinados documentos, todo ello en beneficio y protección de la Buena Fe en el tráfico mercantil.

18/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)

CONTRATOS ENTRE PARTICULARES. PARA QUE SURTAN EFECTOS FISCALES NO TIENEN QUE CUMPLIR CON MAYORES FORMALIDADES QUE LAS QUE LA LEGISLACIÓN ORDINARIA ESTABLECE.

El principio que rige el derecho de la actuación de los comerciantes, es el inicio consensual en la celebración de los actos de comercio, pues el valor que se protege es la operación flexible e inmediata de quienes realizan actividades mercantiles, para permitir el fomento y promoción de la actividad económica dentro de la sociedad.

Para su validez, por ejemplo, en la celebración de un contrato de mutuo, el mismo no está sujeto al cumplimiento de mayores formalidades, como la protocolización ante fedatario público o su inscripción en algún Registro Público de Comercio (atendiendo a lo señalado en el artículo 1832 del Código Civil Federal, en donde se prevé la validez sin formalidades); de ahí que las autoridades fiscales no están en aptitud de negar efectos fiscales a las operaciones que cumplan con las disposiciones que rigen exclusivamente para esa materia, y teniendo en cuenta, además, los requisitos y condiciones para que un ingreso se estime como acumulable o no, o bien, para que una partida o un gasto se acepte como deducible, por lo que la autoridad no puede exigir mayores requisitos para los contratos entre particulares de los que el derecho común requiere para su formación y perfeccionamiento.

Lo anterior obedece a que no existe una norma fiscal establecida para que los contribuyentes deban dar efectos fiscales a sus operaciones, y que tengan que cumplir con

requisitos extraordinarios para la celebración o formalización de los actos mercantiles que constituyen sus actividades. Luego entonces, la autoridad fiscal no puede desestimar tales contratos bajo el sólo pretexto de la Fecha Cierta y en todo caso está facultada para verificar si se acredita la materialidad de las operaciones respectivas y su adecuado y oportuno registro en la contabilidad del contribuyente.

El segundo criterio establece que los elementos relacionados con la Fecha Cierta, no deben considerarse como parámetros de valoración en el curso de una auditoría para acreditar operaciones celebradas en determinado tiempo, ello ya que el derecho común que regula ese tipo de actos no prevé mayores formalidades para su perfeccionamiento legal.

La autoridad al ejercer facultades de comprobación no actúa como “tercero”, sino como una entidad del Estado dotada con potestad de imperio. Lo anterior obliga al contribuyente a satisfacer exigencias impuestas unilateralmente en cuanto al “valor probatorio” de un documento privado dentro de un procedimiento oficioso de carácter administrativo.

A continuación se cita, en relación con el presente tema, el criterio sustantivo emitido por **PRODECON**, que señala:

19/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)

FECHA CIERTA DE DOCUMENTOS PRIVADOS. SU RELACIÓN CON LA MATERIA FISCAL, A LA LUZ DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

Mediante el criterio de referencia se ha establecido, en lo que le atañe, las siguientes premisas sobre el concepto de Fecha Cierta de documentos privados:

a) Es aquélla que se tiene a partir del día en que el documento se presenta ante un fedatario público, o bien que se inscribe en algún registro público.

b) En caso de que un documento no goce de estas cualidades, no puede otorgársele valor probatorio frente a terceros, ya que no existe certeza en cuanto a la fecha en que acontecieron los actos jurídicos que fueron consignados.

Estas premisas encuentran su contexto, fundamentalmente, en el marco de un procedimiento litigioso en el que se pretende evidenciar la eficacia probatoria de un documento privado, a fin de que el mismo pueda surtir efectos en la esfera jurídica de un tercero, que precisamente es parte en el juicio respecto del objeto del contrato por aducir un derecho preferente que se va afectando por el documento cuestionado. Por lo tanto, en opinión de **PRODECON**, es válido afirmar que los elementos mencionados, relacionados con la Fecha Cierta, no pueden ni deben ser concebidos por la autoridad fiscal como parámetros de valoración en el curso de una auditoría, para apreciar documentos privados exhibidos por los contribuyentes y que han sido revisados con el objeto de acreditar diversas operaciones que se hubieran celebrado, como pueden ser préstamos, aumentos de capital en sociedades de capital variable, entre otros; ya que el derecho común que regula ese tipo de actos no prevé mayores formalidades para su perfeccionamiento. Además de que la autoridad no tiene el carácter de tercero por no tener un derecho preferente respecto del objeto del contrato privado.

Además, cuando ejerce tales facultades, la autoridad no está actuando como un “tercero”, sino como una entidad del Estado dotada de pleno imperio y, en consecuencia, si se pretenden desestimar los efectos fiscales de operaciones contenidas en tales documentos, se deberá acudir más bien a lo que constituye la actividad propia de la labor de la auditoría, es decir, verificar

los asientos en la contabilidad del contribuyente y rastrear la materialidad de las operaciones o su flujo de efectivo, para lo cual puede valerse, incluso, de otros elementos. Considerar lo contrario, sería tanto como colocar al particular en una situación por demás inequitativa, ya que se le obliga a satisfacer exigencias impuestas unilateralmente por la propia autoridad en cuanto al “valor probatorio” de un documento privado que es exhibido, no dentro de un procedimiento jurisdiccional o litigioso, sino dentro de un procedimiento oficioso de carácter estrictamente administrativo, como lo es la revisión o auditoría fiscal.

Asimismo, por parte de PRODECON se emitió la Recomendación número 9/2014, respecto de Fecha Cierta⁴⁰.

La recomendación surgió derivada de que la entonces Administración Local de Auditoría Fiscal de Durango, del Servicio de Administración Tributaria, emitió un oficio determinando un crédito fiscal por concepto de Impuesto Sobre la Renta (ISR) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), recargos y multas, respecto al ejercicio fiscal de 2006, además de un reparto adicional de utilidades. Lo anterior al presumir que unos depósitos bancarios efectuados en la cuenta de la contribuyente por concepto de préstamos, eran ingresos acumulables, ya que a juicio de la autoridad fiscal, los contratos de préstamo no fueron celebrados ante notario público, ni fueron inscritos en el Registro Público de Comercio, por lo que dichos contratos no se consideran de Fecha Cierta.

Al respecto, **PRODECON** consideró que la autoridad fiscal no respetó, protegió, ni garantizó los derechos humanos de la contribuyente, al imponer requisitos no previstos en la legislación fiscal para otorgar valor probatorio a los contratos de préstamo.

.....

40. Recomendación sistémica. PRODECON. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/recomendacionesSPDC/2014/09-2014-recomendación/mobile/index.html>

Si bien se reconoce que los contratos de préstamo son documentos privados, no existe ninguna disposición legal que establezca mayores requisitos para el perfeccionamiento de los mismos, pues como ya se señaló, para dichos contratos es suficiente el consentimiento de las partes contratantes.

Aunado a lo anterior, puede agregarse que la autoridad fiscal, dentro de sus facultades de fiscalización, puede solicitar a la contribuyente que demuestre la materialidad de la operación, como es la comprobación de la transferencia del dinero prestado a través de los estados de cuenta bancarios, a fin de contar con otros elementos en los cuales se haga constar la veracidad de lo asentado en los contratos de préstamo.

A continuación se analizan algunos casos que se presentaron ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en los que personas físicas y morales recibieron auditorías por parte de autoridades fiscales y derivado de ello se determinó la omisión de impuestos. Por lo que ante tales circunstancias, las personas solicitaron el apoyo de dicha Procuraduría, a fin de poder alcanzar Acuerdos Conclusivos con las autoridades correspondientes. En su oportunidad, **PRODECON** sugirió se aportaran diversos medios probatorios, tales como: estados de cuenta bancarios, registros contables, estados financieros, escritos de la empresa, así como otros comprobantes diversos; documentos que en su oportunidad sirvieron de apoyo para alcanzar los acuerdos conclusivos, sin que en los mismos se cumpliera necesariamente con la necesidad de contar con una Fecha Cierta.

Se proceden a analizar los asuntos que fueron sometidos a consideración de **PRODECON**:

CASO 1

Antecedentes

- Se trata de una persona física dedicada a la prestación de servicios de investigación y desarrollo científico.
- Recibió en el ejercicio auditado algunos depósitos en su cuenta bancaria, derivados de dividendos obtenidos de una empresa de la cual era accionista.

Determinación de la Autoridad Fiscal

La autoridad fiscal consideró que dichos depósitos:

- Correspondían a ingresos omitidos, los cuales no se comprobó que se hubieran acumulado.
- Por lo tanto, se debían contribuciones y accesorios correspondientes.

Pruebas ofrecidas en las mesas de trabajo

En las mesas de trabajo celebradas entre la autoridad, el contribuyente y **PRODECON**, se acordó lo siguiente:

- La autoridad fiscal llevaría a cabo una compulsa.
- El contribuyente aportó como medios de prueba:
 1. Acta de asamblea donde se determinaron los dividendos.
 2. Estados de cuenta bancarios.
 3. Registros contables.
 4. Escritos de la empresa.
 5. Estados financieros de la empresa.
 6. Constancias de percepciones y retenciones.

Acuerdo Conclusivo ante **PRODECON**

Se suscribió un Acuerdo Conclusivo en el que se convino lo siguiente:

- Que los depósitos efectuados en la cuenta bancaria correspondían al pago de dividendos de la empresa.
- Que los dividendos ya habían sido objeto de retención de los impuestos correspondientes.

CASO 2

Antecedentes

- Es una empresa moral dedicada a la confección de productos bordados y deshilados como manteles, rebozos y servilletas.
- La empresa recibió depósitos por concepto de préstamos de sus proveedores; depósitos de terceros y depósitos que se recibieron en forma errónea.

Determinación de la Autoridad Fiscal

La autoridad fiscal determinó que existían ingresos en la cuenta bancaria de la empresa, los cuales consideró que se trataban de ingresos presuntos que no se encontraban registrados en la contabilidad y de los cuales no se había demostrado su origen y procedencia.

Pruebas ofrecidas en las mesas de trabajo

En las mesas de trabajo celebradas entre la autoridad, el contribuyente y **PRODECON**, se acordó lo siguiente:

El contribuyente aportó como medios de prueba:

1. Estados de cuenta bancarios del prestador y del prestatario.
2. Estados de cuenta bancarios donde se advertían el depósito y la devolución correspondiente.
3. Pólizas de registros contables.
4. Reportes de auxiliares.
5. Contratos de préstamo.
6. Papel de trabajo de los depósitos recibidos.

Acuerdo Conclusivo ante PRODECON

Se suscribió un Acuerdo Conclusivo en el que se convino lo siguiente:

- Que los depósitos efectuados en la cuenta bancaria correspondían a préstamos efectuados por sus clientes, y a depósitos y devoluciones erróneos.
- Que los depósitos no incrementaron el patrimonio del contribuyente y, por lo tanto, no eran objeto de impuestos.

CASO 3

Antecedentes

- Se trata de una persona física dedicada a la prestación de servicios de consultoría en administración, la cual además percibía ingresos como socio y accionista de una empresa.
- En el ejercicio auditado recibió depósitos bancarios de la empresa de la que era socio.

Determinación de la Autoridad Fiscal

La autoridad fiscal determinó lo siguiente:

- Que los depósitos eran dividendos fictos provenientes de la persona moral de la cual era accionista.
- Se indicó que se debían pagar las contribuciones correspondientes.

Pruebas ofrecidas en las mesas de trabajo

En las mesas de trabajo celebradas entre la autoridad, el contribuyente y **PRODECON**, se acordó lo siguiente:

- El particular manifestó que por error había aportado un contrato de préstamo mercantil.
- Asimismo se exhibió la siguiente documentación:
 1. Convenio de reconocimiento de adeudo celebrado entre el acreedor y el deudor.
 2. Estados de cuenta bancarios tanto del acreedor, como del deudor.

3. Pólizas de registros contables.
4. Carta de reconocimiento de la parte deudora de que la operación se derivó por el pago de un pasivo.

Acuerdo Conclusivo ante PRODECON

Se suscribió un Acuerdo Conclusivo en el que se convino lo siguiente:

- Que los depósitos recibidos en sus cuentas bancarias correspondían a retribución de préstamos y no así a dividendos distribuidos de la persona moral de que es accionista.
- El contribuyente pudo comprobar el origen y procedencia de los depósitos efectuados por la autoridad revisora y, al corresponder a una retribución de préstamos, no se encontraban sujetos al pago de impuestos.

Análisis de la ejecutoria que dio origen a la Contradicción de Tesis 203/2019

El 23 de octubre de 2019, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la Contradicción de Tesis 203/2019 sustentada por los Tribunales Colegiados, Séptimo del Tercer Circuito, Segundo del Cuarto Circuito y Tercero, Quinto y Sexto del Tercer Circuito, todos en Materia Administrativa, en la que se estableció que los documentos privados presentados por los contribuyentes ante la autoridad fiscal dentro del ejercicio de facultades de comprobación, deberán cumplir con Fecha Cierta como un requisito exigible para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales, emitiendo la siguiente Tesis de Jurisprudencia:

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 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 esos documentos adquieren Fecha Cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, 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 lograr⁴¹.

Para conocer un poco más sobre el tema, a continuación se explicarán cuáles fueron los criterios contendientes.

El Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa denunció la contradicción de tesis, al encontrarse los siguientes pronunciamientos:

ÓRGANO JUDICIAL	ASUNTO	POSTURA
Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito	Amparo directo 305/2017	Deben tener Fecha Cierta
Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito	Amparo directo 411/2015	Deben tener Fecha Cierta
Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito	Amparo directo 184/2014	No deben tener Fecha Cierta
Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito	Amparo directo 40/2017	No deben tener Fecha Cierta
Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito	Amparo directo 396/2018	No deben tener Fecha Cierta

.....

41. Tesis publicada el viernes 06 de diciembre de 2019 en el Semanario Judicial de la Federación la cual se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de diciembre de 2019. Registro Número 2021218. Décima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Viernes 06 de diciembre de 2019. 10:18 h. Tesis 2a/J.161/2019 (10a.). Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa.

Criterios que consideran que la Fecha Cierta es un requisito exigible en materia fiscal

Amparo	Amparo directo 305/2017, resuelto por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.
Tema	Una sociedad anónima presentó ante el SAT solicitudes de devolución de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA).
Auditoría Fiscal	La entonces Administración Local de Auditoría Fiscal (ALAF) del SAT ordenó la visita domiciliaria, con el objeto de verificar la procedencia de las solicitudes de devolución. Posteriormente, emitió resoluciones mediante las cuales negó las mismas, al no acreditar la materialidad.
TFJA	La contribuyente presentó juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, misma que declaró la nulidad de la resolución impugnada.
Tribunal Colegiado	Negó el amparo a la empresa quejosa, al considerar: • Los contratos de préstamos allegados por el particular son documentos privados y requieren de Fecha Cierta, estatus que puede alcanzarse cuando se inscribe en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio, a partir de la fecha en que se presente ante un fedatario público, o partir de la muerte de cualquiera de los firmantes, ello para evitar actos fraudulentos o dolosos como sería el asentar una fecha falsa. • Aún y cuando los Artículos 28 y 45 del Código Fiscal de la Federación y 33 de su Reglamento, no establecen como obligación que los particulares certifiquen los documentos privados para el acreditamiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tal exigencia emana del valor probatorio que de dichos documentales se pretende lograr por parte de los oferentes, de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Amparo:	Amparo directo 411/2015, resuelto por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.
Tema:	Visita domiciliaria de conformidad con el Artículo 42, primer párrafo, fracción II, del CFF, para verificar la declaración correspondiente que dio origen a los saldos a favor en materia de IVA que acreditó la contribuyente contra el cargo determinado en los meses de mayo y noviembre de 2009.
La autoridad fiscal resolvió:	No fueron consideradas las declaraciones toda vez que, en la revisión la contribuyente no proporcionó los datos, informes o parte de su contabilidad que demostrara y comprobara el origen de los saldos a favor por los cuales se acredita en los pagos mensuales de mayo y noviembre de 2009 de IVA.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa resolvió:	• La parte actora tenía la carga procesal de probar que los ingresos corresponden a operaciones registradas en su contabilidad y deben estar soportadas con la documentación idónea. • Con el contrato de mutuo no acreditó que corresponde a préstamos recibidos al no tener efectos contra terceros, considerando que dichos depósitos fueron ingresos presuntivos. • El contrato de mutuo que exhibió solo contempló la fecha de celebración del contrato, más no de cuando se presentó ante el notario público. • Los medios de convicción aportados, consistentes en 81 depósitos bancarios, no permiten corroborar el origen y procedencia de los depósitos bancarios.
Tribunal Colegiado	• El contribuyente debió demostrar que cumplió con las disposiciones fiscales, debió exhibir los documentos necesarios que acreditaran el saldo a favor de periodos anteriores, que son parte de los elementos que conforman la contabilidad, porque con ellos justifica el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. • A través de la fecha se tiene precisión o un conocimiento indudable de que existió, evitando la realización de actos fraudulentos o dolosos. • La Fecha Cierta se adquiere a partir de la certificación ante notario público y no a partir de la fecha que está asentada en el documento.

Criterios que consideran que la Fecha Cierta no debe ser un requisito exigible en materia fiscal

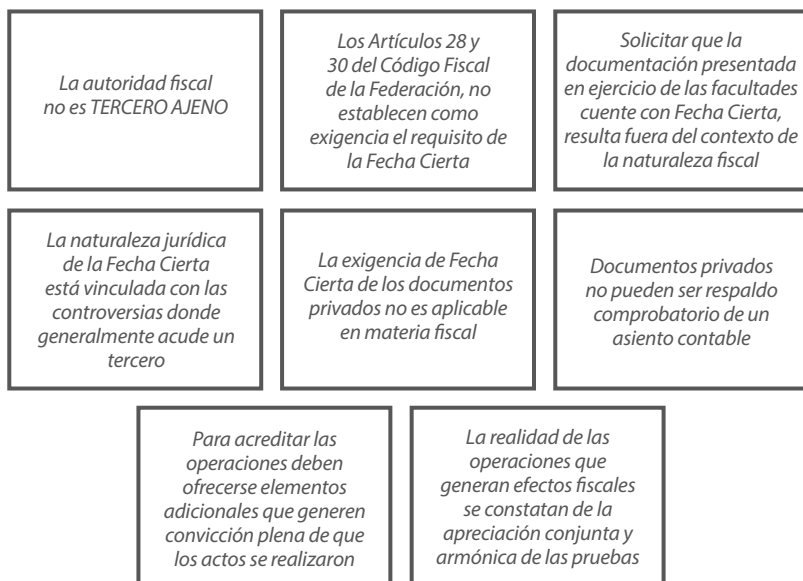
Amparo	Amparo directo 396/2018. Séptimo Tribunal Colegiado.
Tema	Orden de visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ISR e IETU de 2010 y 2012.
Autoridad Fiscal	Determinación de crédito fiscal por los ejercicios fiscales de 2010 y 2012, toda vez que: • Las pruebas exhibidas son insuficientes, ya que los comprobantes emitidos por los proveedores y/o prestadores de servicios sólo hacen fe de su existencia, más no de los servicios prestados. • Las operaciones debieron demostrarse con el ofrecimiento de elementos adicionales que, adminiculados entre sí, hagan convicción plena de que los actos efectivamente se realizaron. • Exhibió registros contables y formas de pago, pero omitió presentar documentación que comprobara fehacientemente que fueron efectivamente realizadas las operaciones. • Los contratos son documentos privados que hacen prueba de los hechos mencionados, pero la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas, al carecer de Fecha Cierta. • De la revisión a la información allegada por la autoridad se conoció que se presentaron identidades falsas de los proveedores.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa resolvió:	Resolvió que no acreditó los extremos de su acción, por lo que reconoce la validez de la resolución impugnada. • Los contratos presentados con certificación ante notario público no tienen valor probatorio pleno, sino indiciario. • El requisito tiene como finalidad otorgar eficacia probatoria y certeza jurídica. • Los documentos privados, en términos del Artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), únicamente prueban que existen distintos contratos entre personas privadas, pero no prueban la veracidad de lo ahí señalado. • Los contratos no fueron presentados en el procedimiento de fiscalización. • La fecha presentada ante fedatario público es de 2017 y los ejercicios revisados fueron de 2010 y 2012.
Tribunal Colegiado	• La Sala no realizó una valoración individual de los medios de convicción que fueron puestos, para esclarecer si dichas operaciones fueron simuladas. • Con la finalidad de hacer efectivos los principios de certeza y seguridad jurídica en la materialidad del acto, tanto la jurisprudencia como el Código Civil Federal acuden a un tercero fidedigno. • La Fecha Cierta no es aplicable a la materia fiscal, al ser contrario a la naturaleza propia de las facultades de comprobación. • Los Artículos 28 y 30 del CFF no establecen el requisito de Fecha Cierta. • La autoridad no se coloca como tercero ajeno de la calidad de persona civil, ni se le oponen documentos en un juicio, sino que en uso de facultades de comprobación obtiene la información para llegar a una conclusión, puede comprobar la realización material del hecho o acto jurídico concretado en el documento privado, y tiene facultades para verificar y constatar la existencia de las operaciones celebradas por los contribuyentes.

Amparo	Amparo directo 184/2014, resuelto por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.
Tema	Determinación de un crédito fiscal por omisión en el pago de ISR, IETU, IVA respecto al ejercicio fiscal de 2009, derivado de una visita domiciliaria.
Tribunal Federal de Justicia Administrativa resolvió:	El Tribunal reconoció la validez de la resolución al señalar que los prestamos demuestran únicamente las cantidades detectadas, pero al ser documentos privados que no cumplen con la formalidad, no son suficientes para acreditar que no son ingresos, por lo que no pueden ser valorados como medios de convicción idóneos para estimar que se trataban de préstamos y no de ingresos.
Tribunal Colegiado	Resolvió conceder el amparo al señalar que: • Los documentos privados no pueden ser respaldo comprobatorio de un asiento contable, aunado a que la autoridad fiscalizadora no desestimó los documentos por no contener Fecha Cierta, sino fue la Sala del TFIJA quien manifestó dicho requisito.

Amparo	Amparo directo 40/2017, resuelto por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.
Tema	Visita domiciliaria en donde la autoridad refirió que los contratos y registros contables en conjunto con los comprobantes fiscales, eran insuficientes para acreditar la realidad de las operaciones.
Autoridad fiscal	El motivo del rechazo fue la falta de registro en contabilidad, al considerarse documentos que se presumen elaborados y no concatenados con la contabilidad.
Tribunal Colegiado	Concedió el amparo al considerar que: • La Sala no realizó una valoración individual de los medios de convicción que fueron puestos a la consideración de la autoridad fiscal. • La obligación de contar y conservar los documentos que amparan el cumplimiento de las disposiciones fiscales, no exige que deban contener Fecha Cierta. • La Fecha Cierta es oponible frente a terceros, para que puedan producir una afectación a la esfera jurídica con motivo de los hechos o actos jurídicos consignados en los documentos privados. • La finalidad de la Fecha Cierta es otorgar eficacia probatoria a la fecha que consta en el mismo y, con ello, certeza jurídica para evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. • Hipótesis jurídica: certidumbre de su materialidad a través de su fecha. • Naturaleza jurídica de Fecha Cierta: vinculada con las controversias donde generalmente acude un tercero, quien hace valer derechos que derivan de un documento privado para evitar la DEFRAUDACIÓN DE TERCEROS. • La certidumbre de las operaciones de los contribuyentes se constata de la apreciación conjunta y armónica de las pruebas exhibidas. • La autoridad no se coloca como TERCERO ajeno de la calidad de persona civil, ni se le oponen documentos en un juicio. • A través del uso de las facultades obtiene la información necesaria para llegar a una conclusión, la ley no exige el cumplimiento del requisito.

De los criterios emitidos por los Tribunales Colegiados de Circuito que contendieron en la Contradicción de Tesis 203/2019, se observa que en los mismos se indicó lo siguiente:



Criterio sustentado por la Segunda Sala que dirime la Contradicción de Tesis

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación indicó que el exigir Fecha Cierta en los documentos privados para que surtan efectos contra terceros, coadyuvará a impedir el logro de **propósitos fraudulentos** que pretendan llevarse a cabo, esto con la elaboración de instrumentos con fecha falsa, antedatada, o bien para afectar la validez o eficacia de ciertos actos jurídicos.

Asimismo, debe indicarse que el propio Tribunal Constitucional a través de distintas tesis y jurisprudencias, ha sustentado que un documento privado se considera 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 un funcionario público, por razón de su oficio.

- A partir de la muerte de cualquiera de los firmantes.

Entre algunos de los señalamientos vertidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir su criterio en la Contradicción de Tesis, se tienen a saber:

<i>El contribuyente no proporciona datos, informes o parte de su contabilidad</i>	<i>Falta de registros en la contabilidad</i>
<i>Fecha Cierta dé certidumbre sobre la materialización de actos que se celebran entre particulares para evitar defraudación de terceros</i>	<i>El documento privado sólo hace fe de su existencia, más no de las operaciones que se contiene en la misma</i>

En este sentido, la relevancia que tiene el tema de Fecha Cierta en un documento privado es importante, en virtud de que debe establecerse el día en que fue realizado el acuerdo de voluntades.

El cumplimiento de alguna de las hipótesis tiene como finalidad otorgar eficacia probatoria a la fecha que consta en un documento y con ello otorgar certeza jurídica, toda vez que los documentos son elaborados por las partes, independientemente que la ley secundaria no exija que el acto contenido en un documento privado se celebre o ratifique ante un tercero fidedigno.

En materia fiscal, cuando se trata del ejercicio de facultades de comprobación a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la documentación comprobatoria de la contabilidad debe cumplir con el requisito de Fecha Cierta.

La autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, debe constatar la certeza de las operaciones que lleven a cabo los contribuyentes, así como que generen efectos fiscales, para lo cual podrá adminicular las diversas pruebas que se presenten y valorar cualquier otro documento comprobatorio. Sin embargo, esa facultad con que cuenta no exime al particular del deber de contar con documentos privados de respaldo de Fecha Cierta, es decir, tales documentos no pueden ser manipulados por las partes firmantes⁴².

.....

42. Contradicción de Tesis 203/2019. Suscitada entre el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y los Tribunales Colegiados Tercero, Quinto y Sexto en Materia Administrativa, todos del Tercer Circuito.

Propuestas de PRODECON en materia de Fecha Cierta



Atendiendo a lo señalado en las líneas anteriores, a consideración de **PRODECON**, entre algunas alternativas de solución que pueden plantearse, se tienen las siguientes:

1. La autoridad fiscal independientemente del requisito de Fecha Cierta a que se refiere la Jurisprudencia contenida en la Tesis 2a/J.161/2019 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deberá realizar el análisis y valoración en conjunto de todas las demás pruebas que aporte el contribuyente en los procedimientos de fiscalización, por lo que no deberían ser afectados los derechos del contribuyente, examinando únicamente los documentos privados que no cuenten con Fecha Cierta, sino que se debería examinar y analizar la demás documentación aportada por éstos, de la que se advierta la existencia y materialidad de las operaciones.
2. En caso de que los documentos privados no sean considerados de Fecha Cierta, la autoridad debería valorarlos como pruebas indiciarias junto con otras pruebas en su conjunto, conforme al **Principio Ontológico de la prueba**⁴³, con la finalidad de demostrar la materialidad de las

.....

43. De acuerdo con el criterio jurisprudencial 6/2018 (Aprobado 2ª Sesión Ordinaria 23/02/2018), se tiene que la VALORACION DE PRUEBAS. LAS APORTADAS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DEL IVA, NO SÓLO PRUEBAN LOS HECHOS DIRECTOS, SINO QUE EN UNA APRECIACION HOLÍSTICA TAMBIÉN PUEDEN ACREDITAR LOS INDIRECTOS. El Tribunal Colegiado consideró que el Servicio de Administración Tributaria y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al momento de valorar la información y documentación que ofrece un contribuyente para acreditar la materialidad de su operación o la estricta indispensabilidad de su gasto para efectos del acreditamiento en materia del impuesto al valor agregado (IVA), deben analizar en su conjunto todas las documentales y hacer uso de la prueba circunstancial o indiciaria, que también constituye una prueba eficaz para llegar a conocer la verdad; dicha prueba consiste en un ejercicio argumentativo, en el que a partir de hechos probados, por cualquier medio, también resulta probado el hecho presunto, ya que no sólo deben encontrarse acreditados los hechos base de los cuales se parte, sino que también debe existir una conexión racional entre éstos y los que se pretenden demostrar. El Órgano Judicial estimó que la prueba indiciaria tiene valor probatorio pleno cuando varios elementos apuntan en el mismo sentido y enlazados, producen convicción plena sobre la veracidad del

operaciones.

3. Se podría sugerir a los contribuyentes que presenten documentos ante las autoridades fiscales dotados de fe pública o por órganos certificadores, con la finalidad de que los mismos se consideren que cuentan con Fecha Cierta y se les dé valor probatorio pleno.
4. Habilitar medios electrónicos o plataformas (Buzón tributario, Mi Portal, proveedores de servicios) donde el contribuyente pueda enviar un documento electrónico o físico digitalizado, ante la autoridad fiscal, para que se le dote de Fecha Cierta, tal y como lo lleva a cabo la Secretaría de Economía, a través de la autorización de proveedores de servicios, siempre que cuenten con la infraestructura para que brinden los servicios a los usuarios, a través del uso de la firma electrónica avanzada, para dar certeza a los documentos mediante una constancia de certificación de documentos digitales.
5. Poner énfasis en los contribuyentes, en la obligación que tienen de llevar la contabilidad y adjuntar la documentación que le da origen a sus operaciones, así como de aquélla que sustente las mismas.

hecho averiguado, tanto por la fuerza y peso que representa el conjunto de elementos, así como porque no existen indicios en contrario que sean aptos para desvirtuar o disminuir considerablemente los primeros. Por lo tanto, al momento en que se valore la documentación que aporta un contribuyente para acreditar sus operaciones o la indispensabilidad de un gasto, se debe realizar un ejercicio de valoración holística en el que a partir de hechos probados por cualquier medio, se tenga por probado el hecho presunto, ya que si los hechos apuntan a que una situación se dio sin elementos en contrario, se considera válido sustentar que así ocurrieron las cosas aunque no se cuente con la prueba directa, lo que resulta acorde con el principio ontológico de la prueba: "lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba". Juicio de Amparo Directo. Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 2017. Sentencia firme. Relacionado con: Criterio Jurisdiccional 3/2018 "VALOR AGREGADO. A JUICIO DEL ÓRGANO JUDICIAL PARA DEMOSTRAR SU DEBIDO ACREDITAMIENTO SE DEBEN ANALIZAR DE MANERA CONJUNTA Y NO AISLADA TODAS LAS DOCUMENTALES CON LAS QUE SE DEMUESTRA QUE EL GASTO ES ESTRICAMENTE INDISPENSABLE Y ESTÁ VINCULADO CON EL OBJETO SOCIAL DE LA CONTRIBUYENTE."

Preguntas y respuestas sobre la tesis de Fecha Cierta



Ahora bien, de las posturas sustentadas por el Poder Judicial de la Federación, es necesario poner énfasis en ciertos puntos importantes que deben tomarse en consideración.

¿Si un contribuyente lleva sus registros contables en orden, la autoridad podrá exigir el requisito de Fecha Cierta en sus documentos privados?

Sí, ya que de los asuntos analizados en algunos juicios de amparo, por ejemplo, en el Amparo Directo 411/2015 resuelto por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, o bien, en el Amparo Directo 396/2018 emitido por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, se observó que de las revisiones efectuadas por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, los contribuyentes **no tenían registradas sus operaciones en los asientos contables, o bien, existían irregularidades como identidades falsas de proveedores**, por lo que ante tales circunstancias la autoridad se vio en la necesidad de solicitar documentación que comprobara que los actos existían y que no fueron inventados por los contribuyentes.

Por lo que debe recordarse que los contribuyentes, de conformidad con el Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 33 de su Reglamento, se encuentran obligados a llevar la contabilidad en los términos establecidos en la Ley⁴⁴.

.....

44. Ver Apéndice

¿La autoridad fiscal puede ser considerada como TERCERO para efectos de un contrato?

Sí, ya que en principio, se debe partir de la definición de tercero y para ello se considera como tal, en el marco del Derecho Civil, a la persona que no ha intervenido en la formación de dicho acto, sino que adquiere un derecho respecto del bien que fue materia de un acto en el que no intervino⁴⁵.

Ahora bien, respecto a la **AUTORIDAD** en su carácter de ente público con facultad de imperio se entiende que la misma se trata de un órgano del Estado, investida legalmente de la facultad de decisión y de poder de mando necesario para imponer a los particulares sus propias determinaciones o las que emanen de algún otro órgano del mismo Estado⁴⁶. **Por lo que no se debe considerar a la autoridad como un tercero ajeno.**

La autoridad se encuentra dotada de imperio, para revisar la documentación y valorarla dentro del ejercicio de facultades de comprobación que la ley le permite.

.....

45. Los Terceros y el Registro Público de la Propiedad. Conferencia sustentada por el señor Lic. Eduardo Baz en el Aula "Jacinto Pallares" el día 23 de marzo de 1955, en los Cursos de Invierno organizados por la Facultad de Derecho. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en: www.juridicas.unam.mx

46. Tesis Aislada; Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: XLV; Página: 5033; Materia(s): Común; Quinta Época; No. de Registro: 335,181; que refiere lo siguiente: AUTORIDAD, CARÁCTER DE, PARA LOS EFECTOS DEL AMPARO. En derecho público, se entiende por autoridad, a un órgano del Estado, investido legalmente de la facultad de decisión y del poder de mando necesario para imponer a los particulares sus propias determinaciones, o las que emanen de algún otro órgano del mismo Estado; pero tratándose del juicio de amparo, no debe examinarse este concepto con el criterio antes expresado, en cuanto deba exigirse la atribución legal de las facultades correspondientes como indispensables para que un funcionario, agente o empleado, pueda ser considerado como autoridad, ya que de tenerse como necesaria esta circunstancia, se llegaría a la conclusión absurda de que el amparo no procede cuando un órgano del Estado obra fuera de su competencia legal, en perjuicio de los particulares, siendo, estos casos, indudablemente, los que requieren más frecuentemente, y con más imperiosa necesidad, la intervención de la justicia federal.

¿A partir de qué fecha debe ser obligatoria la jurisprudencia de Fecha Cierta?

La tesis sobre Fecha Cierta en los documentos privados aplicable a la materia fiscal fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 06 de diciembre de 2019. La jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 217 de la Ley de Amparo⁴⁷, es decir, que la autoridad fiscal y los órganos jurisdiccionales no podrán aplicarla en documentos que fueron celebrados con anterioridad al 06 de diciembre de 2019. Ello, toda vez que la retroactividad de la tesis causaría un perjuicio en la seguridad jurídica del contribuyente.

Para robustecer lo anterior se tiene el criterio sustentado en la siguiente tesis:

JURISPRUDENCIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE AQUÉLLA TUTELADO EN EL ARTÍCULO 217, PÁRRAFO ÚLTIMO, DE LA LEY DE AMPARO.

De acuerdo al citado principio, la jurisprudencia puede aplicarse a los actos o hechos jurídicos ocurridos con anterioridad a que cobre vigencia, siempre y cuando ello no conlleve un efecto retroactivo en perjuicio de las personas, como acontece cuando:

- (I) al inicio de un juicio o procedimiento existe una jurisprudencia aplicable directamente a alguna de las

.....

47. Fundamento: Acuerdo General Número 19/2013 de 25-11-13 del Pleno de la SCJN. Así como de la Jurisprudencia 2a./J.139/2015 (10a.) de rubro: JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. LA OBLIGATORIEDAD DE SU APLICACIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 217 DE LA LEY DE AMPARO, SURGE A PARTIR DE SU PUBLICACIÓN EN EL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

cuestiones jurídicas relevantes para la interposición, tramitación, desarrollo y resolución de un asunto jurisdiccional;

(II) antes de emitir la resolución jurisdiccional respectiva, se emita una jurisprudencia que supere, modifique o abandone ese entendimiento del Sistema Jurídico; y

(III) **la aplicación del nuevo criterio jurisprudencial impacta de manera directa la seguridad jurídica de los justiciables.** De ahí que si el gobernado orientó su proceder jurídico o estrategia legal conforme a una jurisprudencia anterior, siguiendo los lineamientos expresamente establecidos en ésta -ya sea para acceder a una instancia jurisdiccional, para plantear y acreditar sus pretensiones, excepciones o defensas o, en general, para llevar a cabo alguna actuación jurídica-, no es dable que la sustitución o modificación de ese criterio jurisprudencial afecte situaciones legales definidas, pues ello conllevaría corromper la seguridad jurídica del justiciable, así como la igualdad en el tratamiento jurisdiccional de las mismas situaciones y casos, con lo cual, se transgrediría el principio de irretroactividad tutelado en el Artículo 217, párrafo último, de la Ley de Amparo.⁴⁸

En el caso concreto, el impacto que tendría en los contribuyentes el hecho de exigir una Fecha Cierta en todos los documentos legales, daría lugar a que la autoridad fiscal le restaría valor probatorio a documentos privados por no contener el requisito de Fecha Cierta señalando que no se acredita la materialidad, determinando créditos fiscales o negando devoluciones.

.....

48. Época: Décima Época. Registro: 2013494. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 38. Enero de 2017. Tomo I. Materia(s): Común. Tesis 2a./J.199/2016 (10a.). Página 464.

La aplicación de la jurisprudencia de Fecha Cierta no implica que no se pueda llevar a cabo la adminiculación con otros medios de prueba por parte de las autoridades o juzgadores, toda vez que debe atenderse al **principio ontológico de la prueba, que señala lo siguiente: “Lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba”**.

Dicho en otras palabras, quien afirma algo que está fuera de los acontecimientos naturales, tiene en su contra el testimonio universal de las cosas y por consecuencia la carga de demostrar su aseveración, tal como lo ordena el Artículo 83 del Código Federal de Procedimientos Civiles⁴⁹.

Este principio facilita la tarea del juzgador ya que en las contiendas jurisdiccionales pueden existir situaciones donde concurren dos hipótesis acerca de la misma cuestión, pero de las cuales no se tenga una prueba directa de una u otra circunstancia, por lo que se podría dar valor a la hipótesis más próxima a lo ordinario, es decir, se sobrepondría la razonabilidad de lo que comúnmente es, por encima de lo que rara vez acontece o es poco creíble o improbable, salvo prueba en contrario⁵⁰.

Aunado a lo anterior, se tiene la tesis relacionada con la valoración de pruebas en materia fiscal, por lo que hace a los ingresos por depósito en cuenta bancaria:

.....

49. Tesis: XI.1º.A.T.63 A (9a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. 160201. Tribunales Colegiados de Circuito. Libro VI. Marzo de 2012. Tomo 2. p. 1324. Tesis Aislada (Administrativa), cuyo rubro es PRINCIPIO ONTOLÓGICO DE LA PRUEBA. SU APLICACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

50. Décima Época. Número de Registro: 2013711. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 39. Febrero de 2017. Tomo III. Materia(s) Común. Tesis: II.1º.24 K (10a.). Página: 2335. PRINCIPIO ONTOLÓGICO DE LA PRUEBA. ALCANCE DE SU OPERATIVIDAD PARA ACREDITAR LA PROCEDENCIA O LOS ELEMENTOS PARA EJERCER LA ACCIÓN DE AMPARO O CUALQUIER CONTIENDA JURISDICCIONAL.

PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN LA CUENTA BANCARIA DEL CONTRIBUYENTE. PARA DESVIRTUARLA CON UN CONTRATO DE MUTUO SIMPLE O CON INTERÉS DEBE PROBARSE SU MATERIALIDAD, ENTRE OTROS MEDIOS, CON LOS RECIBOS O ESTADOS DE CUENTA DEL MUTUANTE.⁵¹

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 56/2010, que puede consultarse en la página 838 del Tomo XXXI, mayo de 2010, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: “PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE”, determinó que la estimativa indirecta de ingresos contenida en el precepto señalado, faculta a la autoridad fiscal a considerar los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos y valor de los actos o actividades por los que debe pagar contribuciones, cuando no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de sus transacciones comerciales. De acuerdo con lo anterior, para desvirtuar con un contrato de mutuo simple o con interés, la presunción relativa a que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente son ingresos, debe probarse su materialidad y que el mutuuario depositó en la cuenta

.....

51. Tesis: XVI.1º.A.J/55 A (10a.) Publicada el viernes 10 de enero de 2020 en el Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Núm. de Registro: 2021387. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 74. Enero de 2020. Tomo III. Materia(s): Administrativa. Tesis: XVI.1º.A.J/55 A (10a.). Página: 2394.

del contribuyente el importe pactado en ese acuerdo de voluntades, precisamente para cubrir el adeudo, entre otros medios, con los recibos o estados de cuenta del mutuante, pues la exhibición del contrato solamente acredita la realización de éste, pero es insuficiente para justificar la efectiva transferencia del numerario que en él se indica, sobre todo que en la presunción aludida se encuentra implícito el principio ontológico de la prueba, en el sentido de que lo ordinario es que los contribuyentes que desarrollan actividades lucrativas perciben ingresos con motivo de éstas, salvo prueba en contrario, por lo cual, la norma fiscal considera que los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente constituyen ingresos.

De acuerdo con el criterio de referencia, se establece que derivado de la determinación presuntiva de ingresos por la autoridad fiscal al considerar a los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos, cuando no se sustenta con la documentación para demostrar la materialidad, existe la alternativa probatoria de poder exhibir recibos o estados de cuenta, ello ya que la sola exhibición de un contrato solamente sirve para acreditar la realización del mismo, pero es insuficiente para justificar la efectiva transferencia de recursos, encontrándose implícito en esta presunción el principio ontológico de la prueba, en el sentido de que lo ordinario es que los contribuyentes desarrollen actividades lucrativas cuando perciban ingresos con motivo de éstas, salvo prueba en contrario.

Implicaciones fiscales

Como consecuencia de lo expresado en los puntos anteriores, se observa que en la práctica fiscal cotidiana aparecen las siguientes situaciones:

1. El contribuyente debe dar cabal cumplimiento a sus obligaciones fiscales, en especial la de llevar la contabilidad electrónica. Para tal efecto, debe registrar cada una de las operaciones realizadas, para evitar que no pueda probar con la documentación idónea sus actos y la autoridad los desestime.
2. La autoridad al ejercer facultades de comprobación y observar que el contribuyente no lleva el registro de sus operaciones en la contabilidad, exigirá que la documentación privada que sea aportada cuente con el requisito de Fecha Cierta, a fin de demostrar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en cuanto a la materialidad de los actos efectuados por el contribuyente.
3. **La autoridad fiscal** independientemente del requisito de Fecha Cierta, tal y como lo establece la Jurisprudencia, **deberá realizar el análisis y valoración en conjunto de todas las demás pruebas que aporte el contribuyente, por lo que no debería ser afectado examinando únicamente los documentos privados** que no cuenten con Fecha Cierta, sino que deberá de examinar y analizar la demás documentación aportada por el contribuyente de la que se advierta la existencia y legalidad de los actos.
4. Con el requisito de la Fecha Cierta se está adicionando un requisito a los documentos que integran la contabilidad del contribuyente, que no está establecido en las disposiciones fiscales; sin embargo, de la aplicación del derecho común

en forma supletoria, se pretende dar certeza a los actos efectuados por los contribuyentes, evitando defraudación o actos dolosos en perjuicio del gasto público.

5. La autoridad para efectos fiscales, dentro del ejercicio de facultades de comprobación, no se le debe considerar “tercero ajeno”, toda vez que no tiene afectación en su esfera jurídica, pero sí lo tiene un tercero en su carácter civil, toda vez que ésta exigencia tendrá como única finalidad el poder llegar a una conclusión sobre si las operaciones realizadas por los contribuyentes existen o son simuladas.

Problemas observados por PRODECON



Gastos para cumplir el requisito de Fecha Cierta

Uno de los principales problemas que resentirán los contribuyentes es el gasto que generará la inscripción ante el Registro Público de la Propiedad o del Comercio, así como acudir con un fedatario público, por lo que se debe recordar lo dispuesto en el Artículo 2° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente⁵², el cual establece que es un derecho de los contribuyentes que las actuaciones de las autoridades se lleven a cabo en la forma que resulte **menos onerosa**.

Presunción de Buena Fe del contribuyente

La autoridad debe partir de la presunción de Buena Fe en las actuaciones de los contribuyentes y, debido a ello, debe considerar que el documento privado exhibido por el contribuyente corresponde a las operaciones y fechas en él asentadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. No obstante, la realidad es que la autoridad se vio en la necesidad de implementar este requisito como un medio de convicción probatorio de que las operaciones realizadas por los contribuyentes realmente existen y que no fueron creadas con fecha posterior, esto para evitar así los actos fraudulentos y dolosos que suceden por la práctica reiterada de empresas que sólo simulan los actos. Derivado de lo anterior, **PRODECON** reconoce dicha situación y se encuentra



52. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

a favor del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los sujetos pagadores de impuestos, de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables.

Valor probatorio de la documentación

En los casos en los que el contribuyente no acredite la Fecha Cierta por no haber realizado alguno de los supuestos de incorporación o inscripción en un Registro Público de la Propiedad y de Comercio o de presentarse ante un funcionario público por razón de su competencia, la autoridad fiscal debe allegarse y valorar otros documentos probatorios, es decir, si no se le da valor al documento privado por no contener Fecha Cierta, se puede asociar con otros documentos que creen convicción plena y no limitarse a que no existen los actos realizados por el contribuyente, por ejemplo, se pueden emplear elementos tales como: transferencias bancarias, estados de cuenta, pólizas de registros contables, comprobantes fiscales, inversiones, comunicaciones documentales y electrónicas.

Servicios que ofrece **PRODECON**



Asesoría

- Se apoya al contribuyente para que él mismo pueda verificar si el documento fue generado en fecha posterior a la publicación de la Tesis de Jurisprudencia 2a/J.161/2019 (10a.) y si cumple con el requisito de Fecha Cierta.
- Asesorar a los contribuyentes para dar a conocer la forma en que el documento privado adquiere Fecha Cierta.
- Orientar a los contribuyentes para que cumplan las obligaciones fiscales relacionadas con llevar el registro adecuado de las operaciones asentadas en su contabilidad.

Quejas y Reclamaciones

- En caso de que la autoridad fiscal hubiese aplicado la Tesis de Jurisprudencia 2ª./J.139/2015 (10a.) de rubro: JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. LA OBLIGATORIEDAD DE SU APLICACIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 217 DE LA LEY DE AMPARO, SURGE A PARTIR DE SU PUBLICACIÓN EN EL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, se le ofrecerá el servicio de quejas para solicitar a la autoridad que informe bajo qué fundamentos y motivos aplica la Jurisprudencia de referencia.
- En caso de no ser valoradas las pruebas aportadas por el contribuyente en su conjunto, se le solicitará información al respecto, así como que aplique el principio ontológico de la prueba. Lo anterior atendiendo a que, en caso de que los documentos privados no sean considerados de Fecha Cierta, la autoridad debería valorarlos como pruebas indiciarias

junto con otras pruebas en su conjunto, conforme al referido Principio, con la finalidad de demostrar la materialidad de las operaciones.

Representación Legal y Defensa

- En el supuesto de que se determine un crédito fiscal al contribuyente derivado del ejercicio de las facultades de comprobación y se detecte que no fueron valoradas las pruebas de manera conjunta, o que se aplicó de manera indebida la Tesis de Jurisprudencia de Fecha Cierta, se le ofrecerá el servicio de Representación Legal para analizar el medio de defensa procedente, siempre y cuando el monto del asunto o de los créditos fiscales (sin contar actualizaciones, accesorios y multas) no excedan de 30 veces el salario mínimo vigente en la Ciudad de México (ahora Unidad de Medida y Actualización “UMA”) elevado al año (\$951,336.00), acorde a lo establecido en el artículo 3º de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente⁵³.

Acuerdos Conclusivos

- Toda vez que la autoridad fiscal puede aplicar la exigencia sobre la Fecha Cierta en los documentos privados que aporte el contribuyente derivado del ejercicio de facultades de comprobación (revisión de gabinete, visita domiciliaria y revisión electrónica), mediante la tramitación de un Acuerdo Conclusivo se podría solicitar a la autoridad que valore las pruebas en su conjunto y de manera adminiculada, sin restar valor probatorio a los contratos que no cumplan con dicho requisito.

.....

53. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>

Conclusiones

PRIMERA. La figura de Fecha Cierta tiene su origen en el derecho común, y a partir del mes de diciembre de 2019 fue introducida a la materia fiscal por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la Tesis de Jurisprudencia 2ª/J.161/2019 (10a.), a fin de asegurar que las operaciones no registradas en la contabilidad puedan ser acreditadas mediante la presentación de documentos privados que contengan Fecha Cierta, con el objetivo de evitar actos fraudulentos.

SEGUNDA. El requisito de Fecha Cierta, en el ámbito tributario, resulta aplicable en aquellos casos en los que la autoridad fiscal, al ejercer sus facultades de comprobación, detecta que los contribuyentes supuestamente realizaron operaciones que no se encuentran registradas en su contabilidad, y que éstos pretenden acreditarlas con documentales privadas. Motivo por el cual era necesario que la autoridad fiscal revisara la materialidad de los documentos privados aportados. Lo anterior atendiendo a la situación de que, en caso de que los documentos privados no sean considerados de Fecha Cierta, la autoridad tendría que valorarlos como pruebas indiciarias junto con otras pruebas en su conjunto, conforme al Principio Ontológico de la prueba.

TERCERA. La alternativa de autorizar a diversos proveedores para autenticar los documentos privados que amparen operaciones con efectos tributarios y con ello dotar de Fecha Cierta a los documentos privados que les sean aportados, así como el uso del buzón tributario para que mediante esta herramienta se pueda dotar de Fecha Cierta a los documentos electrónicos o físicos que sean digitalizados y enviados a la autoridad, podrían ser dos opciones viables para que los

contribuyentes cumplan con el requisito de Fecha Cierta en sus documentos, y así la autoridad fiscal esté en posibilidad de otorgarles valor probatorio pleno a los mismos.

CUARTA. De la Tesis de Jurisprudencia 2a/J.161/2019 (10a) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se observa que un documento privado se considera de Fecha Cierta, en los siguientes casos:

1. A partir del día en que el documento se incorpore o se inscriba en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio.
2. Desde la fecha en que el documento se presente ante un funcionario público, por razón de su oficio.
3. A partir de la muerte de cualquiera de los firmantes.

QUINTA. Si bien es cierto, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que los documentos deben contener Fecha Cierta para generar certidumbre jurídica, también lo es que dicho requisito debe aplicarse a partir de la fecha de publicación de la Tesis de Jurisprudencia y en adelante, atendiendo a lo señalado en el artículo 217 de la Ley de Amparo, así como en lo dispuesto en los diversos criterios judiciales emitidos por el propio Poder Judicial de la Federación, en los cuales se destaca que la jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Apéndice



1. Simulación de los actos jurídicos

¿Qué es un acto simulado?

Es cuando una de las partes declara o confiesa falsamente lo que en realidad no ha pasado, o no se ha convenido entre ellas.

¿Qué es la simulación absoluta?

Aparece en el momento en que el acto simulado no tiene nada de real.

¿Qué es la simulación relativa?

Es la falsa apariencia de un acto jurídico que oculta su verdadero carácter.

¿Qué efectos produce la simulación absoluta?

La simulación absoluta no produce efectos jurídicos.

¿Qué efectos produce la simulación relativa?

Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, el acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.

¿Quiénes podrán pedir la nulidad de los actos simulados?

- Los terceros perjudicados con la simulación.
- El Ministerio Público, cuando se haya cometido en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

¿Cuál es el efecto de la nulidad del acto simulado?

Una vez anulado un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, en caso de que los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado a título oneroso a un tercero de Buena Fe, no habrá lugar a la restitución. También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de un tercero que actuó de Buena Fe.

Lo anterior se encuentran en los Artículos 2180 al 2184 del Código Civil Federal.

2. Integración de la contabilidad

De acuerdo con lo establecido en el artículo 28 del CFF, en relación con lo dispuesto en el numeral 33 del RCFF, la contabilidad se integra de la siguiente manera:

• Los registros o asientos contables auxiliares. • Catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto. • Las pólizas de dichos registros y asientos.	Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte.	Las declaraciones: • Anuales. • Informativas. • Provisionales mensuales. • Bimestrales. • Trimestrales. • Definitivas.
• Estados de cuenta bancarios. • Las conciliaciones de los depósitos. • Retiros respecto de los registros contables. • Los estados de cuenta correspondientes a: • Inversiones. • Tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente. • Monederos electrónicos y vales de despensa que se otorguen a los trabajadores.	• Las acciones. • Partes sociales. • Títulos de crédito. En los que sea parte el contribuyente.	La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones.
La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o de comercio exterior.	La documentación e información que ampare el registro de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios.	Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

3. Proveedores de Servicios de Certificación

Dichos proveedores directamente ofrecen los servicios a las empresas, para la emisión de la Firma Electrónica Avanzada, Sellado de tiempo y Constancias, algunos ofrecen en paquete los servicios (esto con relación a las necesidades) para garantizar la integridad de los datos, mediante el uso de algoritmos.

Cuentan con un validador que permite al público en general saber si la constancia o el documento con el sello fue emitida por un proveedor autorizado por la Secretaría de Economía.

Los documentos contendrán la hora oficial que se asigne mediante el Centro Nacional de Metrología, lo cual depende de la ubicación de las partes.

No se valida el contenido del documento, sino que únicamente se da constancia de la conservación de dicho documento para crear certeza en que el mismo no fue modificado en el tiempo que dure la constancia y que el documento existió.

Bibliografía

Acedo Penco, Pedro. La capacidad de las personas. VLex. España. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/capacidad-personas-513350086>

Baca Villarreal, María del Carmen. Requisitos del objeto en el acto jurídico y las consecuencias de su inobservancia. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Ubicado en la Página: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/27841/25160>

Gómez Cotero, José de Jesús. Efectos Fiscales de los Contratos. Décima Edición. Thomson Reuters. Check Point. México. 2017.

Juanes, Norma. La causa del contrato. Revista de la Facultad. Universidad Nacional de Córdoba. Vol. III. No. 1. Nueva Serie. Argentina. 2012. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/download/5962/6859/>

Pérez Fernández del Castillo, Bernardo. La forma en los actos jurídicos y en los contratos. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/73/cnt/cnt4.pdf>

Salazar Hernández, Javier. Vicios de la voluntad: reflexiones sobre el error y el miedo. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3833/20.pdf>

Sánchez Vega, Alejandro. Principios de Derecho Fiscal. Estudio práctico de los aspectos básicos en materia tributaria. Línea Universitaria. Editorial ISEF. México. 2018. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://books.google.com.mx/books?id=3-9dDwAAQBAJ&pg=PT181&lpg=PT181&dq=vicios+del+consentimiento+en+el+der echo+fiscal&source=bl&ots=o1myS7oDe6&si>

Sy Corvo, Helmut. Contratos mercantiles: características, tipos y países. Derecho. Lifeder.com. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://www.lifeder.com/contratos-mercantiles/>

Solís Arana, Vicente. El contrato de mutuo. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4488/19.pdf>

Vázquez del Mercado, Oscar. Contratos Mercantiles. Décima Quinta Edición. Porrúa. México. 2008.

Zamora y Valencia, Miguel Ángel. Contratos Civiles. Décimotercera Edición. Porrúa. México. 2012.

Legislación

Código Civil Federal. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

Código Federal de Procedimientos Civiles. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en abril de 2020. Ubicado en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/6.pdf

Código de Comercio. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3_301219.pdf

Código Fiscal de la Federación. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>

Páginas de Internet

De las obligaciones en general. Primera Parte. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3844/5.pdf>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en: <https://mexico.leyderecho.org/operaciones-de-credito/>

Consulta: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales#:~:text=Los%20criterios%20normativos%20y%20sustantivos,ejercicio%20de%20sus%20atribuciones%20sustantivas.>

PRODECON. Recomendación Sistémica. México. Documento consultado en abril de 2020. Ubicado en: <http://www.prodecon.gob.mx/documentos/recomendacionesSPDC/2014/09-2014-recomendacion/mobile/index.html>

Consulta: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales>

Recomendación Sistémica. PRODECON. <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RecomendacionesSPDC/2014/09-2014-recomendacion/mobile/index.html>



COLABORADORES

Luis Alberto Placencia Alarcón

Luis Fernando Balderas Espinosa

Alejandro Ibarra Dávila

María Teresa Bermúdez González

Rafael Alejandro Caporal Ortiz

Nancy Pedraza Martínez

Narcizo Vázquez Vega

Patricia del Carmen Magos Suero

César Andrés Hernández Arredondo

Orlando Iván Romero González

Fecha Cierta. Requisitos que deben cumplir los documentos privados para acreditar el cumplimiento de obligaciones fiscales, tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación

Con motivo de la publicación de la jurisprudencia 2a./J.161/2019 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 6 de diciembre de 2019, resulta de interés para los pagadores de impuestos el tema relativo al requisito de Fecha Cierta con que deben contar los documentos privados con los que los contribuyentes pretendan acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación.

Derivado de lo anterior, **PRODECON** se dio a la tarea de realizar un estudio pormenorizado que permite conocer los supuestos con relación al perfeccionamiento de los contratos, los documentos electrónicos y la supletoriedad de las leyes, para integrar una omisión en la ley o interpretar sus disposiciones jurídicas en la regulación sobre Fecha Cierta; de igual manera, se llevó a cabo un análisis de los diversos criterios jurisprudenciales emitidos tanto por el Poder Judicial de la Federación, como por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como de los criterios emitidos por parte de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En el siguiente estudio, se revisarán las problemáticas comunes detectadas por este *Ombudsperson* fiscal, así como los servicios que presta **PRODECON**.

