

La *fecha cierta* en documentos electrónicos: Más que un requisito probatorio en materia fiscal

Derivado del surgimiento de la obligación de acreditar la *fecha cierta* de los documentos privados ante las autoridades fiscales –y ahora derivado de la situación de contingencia sanitaria por el *coronavirus disease* (Covid-19)–, la transición del comercio y en general de las actividades económicas de los contribuyentes en México del papel a lo electrónico ha cobrado relevancia para los estudiosos del Derecho Fiscal. En este contexto, resulta de suma importancia el criterio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), con respecto a la satisfacción de ese requisito en los casos en los cuales se involucren documentos privados en formato electrónico.

Deloitte.

Lic. Arianna Gabriela Aguirre Álvarez, Socia Tax Controversy de Deloitte



Lic. Arianna Gabriela Aguirre Álvarez Lic. Casandra Stefany Aguilar García, Gerente Tax Controversy de Deloitte

INTRODUCCIÓN

En materia de comercio electrónico se suscitaron dos reformas importantes a la legislación mexicana, en 2000 y 2003, mismas que tuvieron como objetivo reconocer la importancia de la tecnología en la celebración de actos de comercio y agregar conceptos importantes, como lo son: Firma electrónica, firma electrónica avanzada o fiable, mensaje de datos, prestador de servicios de certificación, entre otros.

Así, el 29 de mayo de 2000 se publicó en el DOF el "Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, del Código Federal de Procedimientos Civiles, del Código de Comercio y de la Ley Federal de Protección al Consumidor"¹, mediante el cual, primordialmente, se realizaron los cambios siguientes:

1. Se reformó el artículo 80 del Código de Comercio (Ccom), para incluir a las operaciones realizadas mediante el uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en las hipótesis de expresión del consentimiento y perfeccionamiento de ofertas desde su recepción o de la recepción de sus condiciones, con las que fueron modificadas. En esa misma fecha, también se adicionó el Título II "Del comercio electrónico" (que comprende de los numerales 89 al 94), y se cambió la denominación del Libro Segundo del Ccom.

2. En materia civil, se reformaron y adicionaron diversos artículos del Código Civil Federal (CCF). Entre ellos, se adicionó el numeral 1834 bis, en el cual se reconoció el principio de equivalencia funcional, entre el consentimiento expresado a través de medios

electrónicos y la firma autógrafa tradicional, siempre que la información generada o comunicada en forma íntegra a través de esos medios pueda ser atribuida a las personas obligadas, y sea accesible para su posterior consulta. Cuestión de suma importancia para el tema que nos ocupa.

3. Se reconoció como un medio de prueba a los mensajes de datos, así como que, para su valoración probatoria, se debe estimar la fiabilidad del método en el cual se haya generado, archivado, comunicado o conservado. Esto fue incluido en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC).

Posteriormente, el 29 de agosto de 2003 se publicó en el DOF el "Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código de Comercio en Materia de Firma Electrónica"² mediante el cual, en resumen, se reformaron –y adicionaron– algunos artículos del Ccom, en relación con la firma electrónica, certificaciones y mensajes de datos.

Aunado a lo anterior, se han reformado la Ley del Mercado de Valores (LMV), la Ley de Instituciones de Crédito (LIC) y la Ley Federal de Protección al Consumidor (LFPC), para reconocer tanto la contratación electrónica como una forma válida de contratar, así como la equivalencia de la firma electrónica con la autógrafa.

Ahora bien, por lo que hace a la materia fiscal, fue en sesión privada del 6 de noviembre de 2019, que resultó aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), la tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), de rubro: DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES

¹ Véase en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccom/CCom_ref25_29may00.pdf

² Véase en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccom/CCom_ref29_29ago03.pdf

DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.³

Derivado de lo anterior, la Prodecon, en sesión ordinaria del 29 de octubre de 2020, aprobó el criterio **28/2020/CTN/CS-SASEN** “**FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA ACREDITAR QUE UN DOCUMENTO ELECTRÓNICO PRIVADO ADQUIERE FECHA CIERTA, ES SUFICIENTE QUE SE ENCUENTRE VALIDADO CON LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA DE LAS PARTES Y CUENTE CON UNA CONSTANCIA DE CONSERVACIÓN DE MENSAJES DE DATOS EMITIDA POR LA AUTORIDAD CORRESPONDIENTE**”.⁴ –en relación con la consulta PRODECON/SASEN/DGEN/II/289/2020 y en referencia a la recomendación 9/2014 y el criterio sustantivo 19/2014/CTN/CS-SPDC-, mediante el cual estableció su postura con respecto al cumplimiento del requisito de *fecha cierta* en los casos en los cuales los documentos privados que se exhiban ante las autoridades fiscales se encuentren en formato electrónico.

En ese contexto, como consecuencia de la obligación de acreditar la *fecha cierta* en documentos privados electrónicos ante las autoridades fiscales, pareciera indispensable para el fiscalista tener conocimiento del marco normativo de la contratación electrónica con más de 20 años de antecedentes.

TESIS DE JURISPRUDENCIA

2A./J. 161/2019 (10A.)

Criterio de la SCJN que cambió los requisitos del documento privado “en papel”

Como se mencionó, fue en sesión privada de noviembre de 2020, que resultó aprobada por la Segunda Sala de la SCJN, la tesis de jurisprudencia 2A./J. 161/2019 (10A.), la cual establece lo siguiente:

³ Véase en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2021218>

La tesis de jurisprudencia en cita tuvo su origen en la contradicción de los siguientes criterios:

a) Tesis III.6o.A.4 A (10a.), de rubro: **FECHA CIERTA. NO ES UN REQUISITO EXIGIBLE RESPECTO DE LA DOCUMENTACIÓN QUE SE PRESENTA A LA AUTORIDAD FISCAL EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y QUE CONSTITUYE PARTE DE LA QUE EL CONTRIBUYENTE SE ENCUENTRA OBLIGADO A LLEVAR.**, aprobada por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, y

b) Los sustentados por: **(i)** el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 305/2017; **(ii)** el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 159/2017; **(iii)** el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 396/2018, y **(iv)** el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 184/2014

⁴ Véase en: http://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/996

DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE “FECHA CIERTA” TRÁNTODOSE 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 adquieran 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 lograr.

Del criterio anterior, resulta relevante mencionar que:

1. El concepto jurídico de *fecha cierta* deriva del Derecho Civil, y tiene como finalidad otorgar eficacia probatoria a los documentos privados, así como evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas.

2. La *fecha cierta* es un requisito exigible con respecto de los documentos privados que se presentan

a la autoridad fiscal, como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación.

3. Los documentos adquieren *fecha cierta* cuando: **(i)** se inscriban en el Registro Público de la Propiedad; **(ii)** a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público, o **(iii)** a partir de la muerte de cualquier a de los firmantes.

4. Lo anterior, sin perjuicio de que la legislación fiscal no exija expresamente la satisfacción de una *fecha cierta*, pues tal condición emana del valor probatorio que de esos documentos se pretenda obtener.

Así, el criterio establecido en la tesis de jurisprudencia 2a/J.161/2019 (10a), se traduce en que, en materia fiscal, cuando se trata del ejercicio de facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la documentación comprobatoria de la contabilidad que consista en documentos privados debe cumplir con el requisito de *fecha cierta*.

Lo anterior, encuentra fundamento en que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, debe constatar la certeza de las operaciones que efectúen los contribuyentes, así como que generen efectos fiscales, para lo cual, debe administrar las diversas pruebas que se presenten y valorar cualquier otro documento comprobatorio.

Sin embargo, a la luz de la jurisprudencia en mención, el deber y facultad de la autoridad fiscal señalada anteriormente, no exime a los contribuyentes de contar con documentos privados,⁵ los cuales contengan una *fecha cierta*.

Es decir, el contribuyente de alguna manera debe garantizar que tales documentos no han sido manipulados por las partes involucradas, ni podrán serlo.

Por tanto, de acuerdo con el criterio de la SCJN, la realización de alguna de las hipótesis para cumplir la *fecha cierta* tiene como finalidad otorgar certeza jurídica, independientemente de que la ley no exija que el acto en sí mismo se celebre o ratifique ante un tercero investido con fe pública.

Al respecto, es de mencionar que la tesis en cuestión solamente se considera aplicable a los documentos generados (actos jurídicos celebrados) en fecha posterior a su aprobación;⁶ esto, en atención a lo establecido en el artículo 217, párrafo último, de la Ley de Amparo,⁷ el cual prohíbe la irretroactividad de la jurisprudencia en perjuicio alguno de los particulares.

En ese contexto, resultó claro para los estudiosos del Derecho que el criterio establecido en la tesis de jurisprudencia 2a/J.161/2019 (10a), aplicaba sin impedimento alguno a los actos jurídicos celebrados en "papel", pero lo que ocurría en el caso de los documentos electrónicos ha sido sujeto de numerosos cuestionamientos.

El criterio de la Prodecon que disipa dudas

Derivado de las consultas de los contribuyentes, no es sino casi un ejercicio fiscal después que la Prodecon, durante su novena sesión ordinaria del 29 de octubre de 2020, aprobó el criterio 28/2020/CTN/CS-SASEN, el cual señala lo siguiente:

⁵ Se consideran como documentos privados, aquellos generados por particulares, y que no cumplen los requisitos necesarios para considerarse públicos (numerales 129 y 133 del CFPC).

Artículo 129. Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones. La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.

Artículo 133. Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.

⁶ No obstante, la postura más conservadora es que todos los documentos privados, con efectos fiscales posteriores al 6 de noviembre de 2019, deben satisfacer el requisito de fecha cierta, con la finalidad de prevenir discrepancias de criterio con la autoridad fiscal durante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

⁷ Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Artículo 217. ...

La jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

HLa figura de *fecha cierta*, introducida al Derecho Fiscal mediante la tesis de jurisprudencia 2a/J.161/2019 (10a.), tiene su justificación en el objetivo del Estado de comprobar la existencia y materialidad de las operaciones de los contribuyentes mediante la valoración de documentos privados, con la intención de evitar actos fraudulentos.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. PARA ACREDITAR QUE UN DOCUMENTO ELECTRÓNICO PRIVADO ADQUIERE FECHA CIERTA, ES SUFICIENTE QUE SE ENCUENTRE VALIDADO CON LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA DE LAS PARTES Y CUENTE CON UNA CONSTANCIA DE CONSERVACIÓN DE MENSAJES DE DATOS EMITIDA POR LA AUTORIDAD CORRESPONDIENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en la Tesis de Jurisprudencia 2a/J. 161/2019 que lleva por rubro: 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., que los documentos privados adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes o a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público; sin embargo, lo anterior únicamente

es aplicable cuando se trata de documentos en papel, toda vez que para acreditar la fecha cierta de un documento privado electrónico, además de que éste sea validado por la firma electrónica avanzada de su emisor o emisores, se debe acompañar a dicho documento una "constancia de conservación de mensajes de datos", la cual se conforma por sellos digitales emitidos por un tercero autorizado por la Secretaría de Economía o por la misma Secretaría, en términos de lo especificado en la NOM-151-SCFI-2016; por tanto, cuando un contribuyente acompañe a un documento electrónico privado la constancia de referencia, en opinión de esta Procuraduría, ello debe ser valorado por la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, ya que con tal constancia se permite demostrar la fecha cierta en que el documento fue firmado, además de que garantiza que al momento de firmarlo, cada firma electrónica avanzada estaba vigente, dando certeza de que ya no es posible modificar el documento con posterioridad.

Del criterio anterior, resulta relevante que:

1. Las hipótesis para acreditar la *fecha cierta* de un documento privado señaladas en la tesis de jurisprudencia 2a/J.161/2019 (10a), únicamente son aplicables a los documentos en papel.
2. Para acreditar la fecha cierta de un documento privado electrónico, este debe estar validado por la firma electrónica avanzada de su emisor o emisores, y debe tener una constancia de conservación de mensajes de datos.
3. La constancia en mención se conforma por sellos digitales, emitidos por un tercero autorizado por la Secretaría de Economía (SE) o por la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en cumplimiento de lo establecido en la Norma Oficial Mexicana (NOM) "NOM-151-SCFI-2016 Requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos y digitalización de documentos".
4. La constancia de referencia, en opinión del *ombudsman* tributario, permite demostrar la *fecha cierta* en que el documento fue firmado, y garantiza que, al momento de la firma, cada firma electrónica avanzada estaba vigente, lo cual dota de certeza de que

ya no sería posible modificar el documento posteriormente.

En ese sentido, a criterio de la Prodecon, resulta suficiente que en caso de desahogar documentos privados electrónicos ante las autoridades fiscales, los mismos se encuentren firmados con la firma electrónica avanzada de su emisor o emisores, y se haya emitido al respecto una constancia de conservación de mensajes de datos, por parte de un prestador de servicios de certificación acreditado.

Al respecto, resulta de utilidad mencionar que las definiciones anteriores se encuentran establecidas en los artículos 1 y 97 del Ccom, así como en el punto 4.2 de las Definiciones y en el Apéndice Normativo A de la NOM-151-SCFI-2016, en resumen, como sigue:

- **Firma electrónica avanzada o fiable:** Es aquella firma electrónica que cumple con los requisitos contemplados en las fracciones I a IV del artículo 97 del Ccom.⁸
- **Prestador de servicios de certificación:** Es la persona o institución pública que presta servicios relacionados con firmas electrónicas; 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-2016.⁹

• **La constancia de conservación de datos:** Es aquel mensaje de datos emitido por un prestador de servicios de certificación, de conformidad con lo establecido en el Apéndice Normativo A de la NOM-151-SCFI-2016.¹⁰ Es decir, que puede ser verificable y que está conformado por uno o más servicios digitales de tiempo, entre otras características.

Por tanto, y de acuerdo con el criterio mencionado de la Prodecon, podría ser suficiente que al exhibir documentos privados en formato electrónico durante el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, los mismos hayan sido celebrados con la firma electrónica avanzada de las partes contratantes, y cuenten con una constancia de conservación de mensajes de datos emitida por un prestador de servicios de certificación acreditado ante la SE o la SHCP, debido a que esos requisitos garantizan la integridad del documento, la imposibilidad de su modificación y el momento en el cual fue generado, claro, siempre y cuando se cumpla con el marco regulatorio correspondiente.

⁸ **Artículo 97.** Cuando la ley requiera o las partes acuerden la existencia de una Firma en relación con un Mensaje de Datos, se entenderá satisfecho dicho requerimiento si se utiliza una Firma Electrónica que resulte apropiada para los fines para los cuales se generó o comunicó ese Mensaje de Datos.

La Firma Electrónica se considerará Avanzada o Fiable si cumple por lo menos los siguientes requisitos:

I. Los Datos de Creación de la Firma, en el contexto en que son utilizados, corresponden exclusivamente al Firmante;
 II. Los Datos de Creación de la Firma estaban, en el momento de la firma, bajo el control exclusivo del Firmante;
 III. Es posible detectar cualquier alteración de la Firma Electrónica hecha después del momento de la firma, y
 IV. Respecto a la integridad de la información de un Mensaje de Datos, es posible detectar cualquier alteración de ésta hecha después del momento de la firma.

Lo dispuesto en el presente artículo se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de que cualquier persona demuestre de cualquier otra manera la fiabilidad de una Firma Electrónica; a presente pruebas de que una Firma Electrónica no es fiable.

⁹ Véase en: <https://diariooficial.gob.mx/normasOficiales.php?codp=6499&view=sí>

¹⁰ NOM-151-SCFI-2016 Requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos y digitalización de documentos

...
 4. Definiciones. Para efectos de lo dispuesto en la presente Norma Oficial Mexicana aplicarán las definiciones contenidas en el Título Segundo del Libro Segundo del Código de Comercio. Además de las siguientes:

...
 4.2 Constancia del Prestador de servicios de certificación. Mensaje de datos emitido por un prestador de servicios de certificación, conforme a lo establecido en el Apéndice Normativo A de la presente Norma Oficial Mexicana.



Es indiscutible que el criterio emitido por la Prodecon aclara los cuestionamientos de particulares y sus asesores fiscales. Sin embargo, solamente la aplicación del mismo en un caso real podrá indicar si la autoridad fiscal y, en última instancia, los tribunales correspondientes, convergen en el mismo sentido.

Además de satisfacer el requisito de *fecha cierta*, es posible que lo anterior pudiera tener otros beneficios como evitar que se alteren los documentos generados por particulares y asegurar la integridad de la información electrónica. También, podría reducir costos y hacer más eficaz y eficiente la celebración de los acuerdos de voluntades con proveedores y clientes. Asimismo, podría resultar mucho más sencilla la conservación de la documentación soporte de las operaciones de los contribuyentes.

CONCLUSIONES

La figura de *fecha cierta*, introducida al Derecho Fiscal mediante la tesis de jurisprudencia 2a/J.161/2019 (10a.), tiene su justificación en el objetivo del Estado de comprobar la existencia y materialidad de las operaciones de los contribuyentes mediante la

valoración de documentos privados, con la intención de evitar actos fraudulentos.

Si bien es cierto que la SCJN ha señalado que los documentos privados (en físico o electrónicos), deben contener *fecha cierta* para generar certeza jurídica, este requisito no deberá ser aplicado retroactivamente.

Incluso en los casos en los cuales se considere que los documentos privados no cumplen con el requisito de *fechacierta*, la autoridad fiscal tendría que valorarlos como indicios, admiculándolos con otros medios de prueba, si los hubiere.

A criterio de la Prodecon, la utilización de los servicios de prestadores de servicios decertificación para dotar de *fecha cierta* a los documentos privados en formato electrónico (soporte de las operaciones realizadas por el contribuyente), podría ser una opción válida y, en consecuencia, la autoridad fiscal podría otorgarles valor probatorio pleno.

Finalmente, la transición de la documentación en papel a contrataciones electrónicas puede traer beneficios económicos y estructurales adicionales para los contribuyentes, más allá del cumplimiento de requisitos fiscales. •