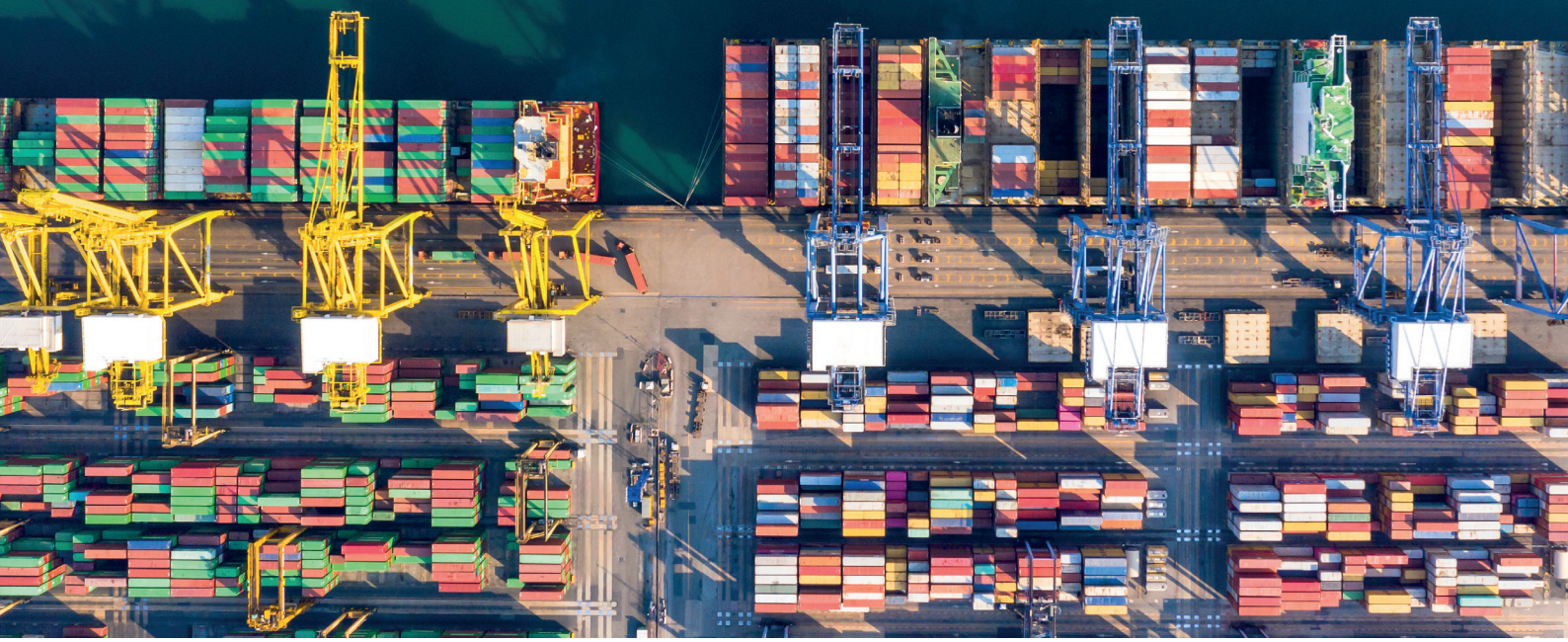
Materialidad y "fecha cierta" en operaciones de comercio internacional



GARRIDO LICONA Y ASOCIADOS S.C.

Mtro. Miguel Ángel Martínez Ochoa, Socio de Comercio Exterior y Aduanas de Garrido Licona y Asociados

Derivado de la simulación o inexistencia de actos jurídicos, las autoridades tributarias al realizar sus actos de fiscalización –desde hace algunos años– comenzaron a cuestionar durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, la necesidad de los particulares de acreditar la materialidad de sus operaciones a las cuales pretendían darles algún efecto fiscal. Asimismo, tanto esas autoridades como nuestros tribunales federales, han adicionado un ingrediente más a la obligación de sustentar jurídicamente la eficacia a las operaciones realizadas por los contribuyentes: La figura de "fecha cierta"

INTRODUCCIÓN

Desde hace varios años, he sido testigo del incremento de los actos de fiscalización por parte de las autoridades hacendarias, con la finalidad de detectar la evasión y elusión fiscal mediante la realización de actos jurídicos ilícitos, tales como la expedición de facturas que amparan operaciones simuladas o inexistentes, y mediante esos comprobantes se pretendía gozar de un beneficio fiscal en perjuicio del fisco federal.

Tales actos ilícitos han generado que los actos de fiscalización por parte de las autoridades hacendarias se tornen mucho más complejos, debido a que, con el afán de detectarlos, estas exigen a los contribuyentes la comprobación de la materialidad de los actos jurídicos, añadiendo un ingrediente más, el cual se refiere a la comprobación de la "fecha cierta" en la realización de tales operaciones.

De esta manera, afrontar un acto de fiscalización por parte de las autoridades fiscales se ha vuelto tarea difícil para el contribuyente, pues durante el ejercicio de tales actos de comprobación, ha quedado demostrado que no basta ofrecer los documentos que integran la contabilidad del visitado, debido a que la autoridad ahora exige al contribuyente la obligación de acreditar la materialidad y la "fecha cierta" de la celebración de la operación de que se trate.

Tal circunstancia no se circunscribe únicamente a la realización de operaciones comerciales efectuadas en el ámbito nacional, sino que también se ha extendido a aquellas que surgen del comercio internacional, pues no hay que olvidar que una gran cantidad de empresas realizan frecuentemente operaciones con otras entidades que se encuentran en otro país, y estas también han sido cuestionadas por las autoridades hacendarias.

Debido al dinamismo del comercio internacional y atendiendo a la práctica normal de esta clase de operaciones, los actores en muchas ocasiones no prestan la adecuada atención para sustentar documentalmente sus transacciones, pues normalmente se sustentan –en la mayoría de los casos–, en órdenes de compra, facturas, notas de crédito, papeleo de transporte, etc., es decir, documentos que, aunque denotan una relación comercial, las autoridades fiscales durante el ejercicio de sus facultades de comprobación pudieran cuestionar su materialidad y, por tanto, concluir que se trata de operaciones inexistentes o simuladas, teniendo por consecuencia un impacto fiscal o inclusive catalogarse como una operación de las reguladas en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF).

MATERIALIDAD Y "FECHA CIERTA" EN OPERACIONES DE COMERCIO INTERNACIONAL

Derivado de la simulación o inexistencia de actos jurídicos, la autoridad hacendaria al realizar sus actos de fiscalización desde hace algunos años comenzó a cuestionar durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, la necesidad de los particulares de acreditar la materialidad de sus operaciones, a las cuales pretendían darles algún efecto fiscal.

Por su parte, el concepto de "materialidad" ha sido arduamente cuestionado, toda vez que este no se encuentra previsto en ninguna disposición jurídica de naturaleza fiscal. Sin embargo, lo cierto es que nuestros tribunales federales han sostenido su legalidad y, por ello, ha quedado plenamente establecida la obligación del contribuyente de acreditar y sustentar documentalmente ante la propia autoridad, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, la existencia de sus operaciones y, por tanto, que no se trata de actos simulados.

Ahora bien, en fechas recientes, tanto las autoridades fiscales como nuestros tribunales federales han adicionado un ingrediente más a la obligación de sustentar jurídicamente la eficacia de las operaciones realizadas por los contribuyentes; me refiero a la figura de la "fecha cierta".

Esto es, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha sustentado el criterio relativo a la "fecha cierta" en la celebración de los actos jurídicos a los cuales se les pretenda otorgar efectos de naturaleza fiscal, señalando expresamente lo siguiente:

> ***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 lograr.

Contradicción de tesis 203/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo del Tercer Circuito, Segundo del Cuarto Circuito y Tercero, Quinto y Sexto del Tercer Circuito, todos en Materia Administrativa. 23 de octubre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Tesis y criterios contendientes:

Tesis III.6o.A.4 A (10a.), de título y subtítulo: 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 publicada en el Semanario Judicial de la Federación *del viernes 12 de enero de 2018 a las 10:13 horas y en la* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, *Décima Época, Libro 50, Tomo IV, enero de 2018, página 2164; y,*

El sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 305/2017, el sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 159/2017, el sustentado por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 396/2018, y el diverso sustentado por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 184/2014.

Tesis de jurisprudencia 161/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de noviembre de dos mil diecinueve.

Como se puede observar, en la tesis antes mencionada se indica expresamente que para otorgar eficiencia probatoria a los documentos de naturaleza privada y evitar actos fraudulentos o dolosos, es necesario acreditar fehacientemente la fecha en la cual se celebró el acto jurídico, máxime cuando se le pretenda dar un efecto fiscal a tal operación, especificando que los documentos privados estarán dotados de "fecha cierta" cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de que se presenten ante un fedatario público o desde la muerte de cualquiera de los firmantes.

Lo anterior generará, sin duda, por una parte, la necesidad de los particulares de cerciorarse de que los documentos que amparan sus operaciones normales cumplen con tales requisitos y, por la otra, la exigencia de las autoridades de acreditarla durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, bajo el riesgo de que al no hacerlo, tales operaciones serán consideradas inexistentes o simuladas.

Tal aspecto, impactará no solamente a las operaciones normales realizadas por los contribuyentes en el ámbito nacional, sino también en aquellas transacciones de naturaleza comercial internacional, debido a que, indudablemente, los principios antes indicados no distinguen sobre la aplicación de uno, y la exclusión del otro, sino que ambos serán exigibles por parte de las autoridades hacendarias.

Para el caso de las operaciones de naturaleza comercial internacional, se antoja difícil su cumplimiento, debido a que esta clase de transacciones normalmente se basan en el dinamismo y la buena fe, además de que se distinguen por la carencia de formalidades para su celebración, la utilización de usos y costumbres –por citar algunos–, siendo que estos frecuentemente se sustentan en documentos

cuya simplicidad se reduce, en la mayoría de las veces, a meras cartas intención, comunicaciones entre las partes interesadas, órdenes de compra, facturas, mismos documentos que, inclusive, en su mayoría carecen de rasgos tales como la firma del emisor, algún sello y, por tanto, denotan la ausencia en la celebración formal de contratos comerciales.

La carencia en la formalización de contratos obedece a la urgencia que tienen las partes involucradas para cerrar el trato lo más pronto posible y evitar sumirse en un abismo legal, el cual pudiera dilatar la operación considerablemente, aunado al hecho de que ni la legislación nacional ni la internacional, las obliga a formalizar sus acuerdos mediante la celebración de contratos.

Tan es cierto que la legislación tanto nacional como internacional no requieren la formalización de contratos que, a manera de ejemplo, es importante mencionar que el artículo 36-A de la Ley Aduanera, al mencionar los documentos que deberán anexarse al pedimento respectivo, en ningún momento establece la obligación de incluir el contrato en el que consten los acuerdos celebrados entre las partes involucradas en la operación, reduciéndose solamente a requerir la factura comercial o el documento equivalente, la acreditación en el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, los documentos de transporte, etcétera.

En este sentido, ante la carencia de disposiciones legales que obliguen a los actores a celebrar contratos de naturaleza comercial internacional, resulta importante cuestionarse si ese acto jurídico sería exigible por parte de la autoridad hacendaria para acreditar la materialidad y "fecha cierta" de tales operaciones.

La respuesta –a mi juicio– no es simple, debido a que lo cierto es que la autoridad buscará en todo momento, sustentando su dicho en los principios de materialidad y "fecha cierta", la exigibilidad en la presentación de un contrato en el que consten los acuerdos de las partes en la celebración de la operación. Sin embargo, siempre existirá el problema de verificar si la contraparte de la misma, ubicada en otro país, desea realizar la firma del contrato.

De igual manera, existirá el problema de que, si se atiende a lo indicado por la jurisprudencia de la SCJN, para que se verifique la efectividad de la "fecha cierta" del contrato se requerirá, además de su inscripción en el Registro Público de la Propiedad, que se presente a escrituración ante un fedatario público, o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes, lo cual definitivamente será un obstáculo difícil de superar para el contribuyente.

No obstante lo anterior, sería recomendable que para evitar la fragilidad jurídica en la que se sustentan las operaciones comerciales internacionales, y de esta manera disminuir el riesgo de cuestionamientos por parte de las autoridades hacendarias, que los contribuyentes intenten –en la medida de lo posible– sustentar la formalidad de sus operaciones comerciales internacionales mediante la celebración de contratos.

Por lo que se refiere a la materialidad y eficacia de la "fecha cierta", habrá que reconocer que nuestro Código de Comercio (Ccom), específicamente en su artículo 89-bis, señala la posibilidad de recurrir a la firma electrónica de tales documentos.

Esto es, se podría recurrir con un prestador de servicios de certificación acreditado, quien mediante una cadena de sellos digitales certifique la fecha de firma y, por tanto, de celebración del acto.

Esta última consideración, a mi juicio, sería un mecanismo eficaz para sustentar la materialidad y "fecha cierta" de la operación, debido a que se estaría recurriendo a la tecnología para suplir una formalidad exigida por la normatividad fiscal.

CONCLUSIONES

Con base en todo lo anterior, considero recomendable que los contribuyentes, para salvaguardar sus intereses y, sobre todo, amparar debidamente sus operaciones comerciales internacionales, respalden debidamente sus transacciones, mediante la celebración formal de un contrato, sustentándolo con los demás documentos que amparen la operación.

Ello, con la finalidad de que, en caso de que tales operaciones sean cuestionadas por las autoridades hacendarias en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuenten con los elementos suficientes para demostrar la materialidad del acto y su "fecha cierta". •