

RECOMENDACIÓN 09/2013
PRODECON/OP/0516/13
EXPEDIENTE: 2730-I-QR-857/2012-B
CONTRIBUYENTE: Eliminadas 9 palabras.
Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de
Transparencia y Acceso a la Información Pública
Gubernamental. Motivación ver (1)

México, Distrito Federal, a 19 de septiembre de 2013

LIC. LUIS ALBERTO PAYÉN HUERTA
ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE LA PAZ Y
C.P. MARÍA DE LOURDES BENAVIDES FLORES
ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ Y,
AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Álvaro Obregón, entre esq. Ignacio Bañuelos Cabezud y Mutualismo,
Edificio hacendario y anexo, Aduana de La Paz 320, Col. Centro,
La Paz, Baja California Sur, México, C.P. 23000
P r e s e n t e s .

Con fundamento en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1, 2, 5 fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 8, fracción V, 21, 22 fracción II, 23, 25, primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, Apartado A, fracción I y 15, fracción XXIII del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 03 de abril de 2013, vigente a partir del día siguiente de su publicación, en relación con los diversos 53, 59, fracción IX, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

ANTECEDENTES

1. El 21 de noviembre de 2012 ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** por conducto de su representante legal **Eliminadas 3 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** personalidad que acreditó en términos del instrumento notarial 43,426 otorgado ante la fe del Lic. Roberto Armando Orozco Alonzo, Notario Público 130 en Guadalajara, Jalisco, promovió **QUEJA** en contra de actos atribuidos a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL JURÍDICA DE LA PAZ, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**, consistentes en la emisión del oficio 600-15-2011-001764, en el que se

resolvió el recurso de revocación interpuesto por la quejosa y se confirmó la liquidación 500-34-00-05-04-2011-2979, del 27 de junio de 2011, a través de la cual la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ**, con motivo de la revisión realizada por el ejercicio fiscal 2007, le determinó un crédito por supuestas omisiones en impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, recargos y multas que ascendía a \$36'309,640.07.

2. Mediante acuerdo del 27 de noviembre de 2012 se admitió a trámite la queja que ahora se resuelve, a la cual recayó el expediente 2730-I-QR-857/2012-B.
3. A través de los oficios PRODECON-DGPDFC-NTF-2260/2012 y PRODECON-DGPDFC-NTF-2268/2012 se requirió a los Titulares de la **ADMINISTRACIÓN LOCAL JURÍDICA DE LA PAZ, DEL SAT** y de la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ, DEL SAT** para que informaran sobre los actos que se les atribuían y, en su caso, acompañaran las documentales para desvirtuar la violación a los derechos aducidos por la quejosa.
4. Mediante oficio 500-34-00-06-01-2012-07284 del 3 de diciembre de 2012, el Administrador Local de Auditoría Fiscal de La Paz, del SAT rindió ante esta Procuraduría el informe que le fue requerido.
5. El 13 de diciembre de 2013, la Administración Local Jurídica de La Paz, del SAT rindió el informe que le fue requerido a través del oficio 600-15-2012-00167, del 6 de diciembre de 2012.
6. El 15 de diciembre de 2012 esta Procuraduría emitió un acuerdo de acciones de investigación, consistente en realizar diversas reuniones de trabajo con la autoridad, a fin de analizar la problemática planteada por la quejosa.

PRECISIÓN DE LOS ARGUMENTOS DE QUEJA

En un primer orden, esta Procuraduría estima oportuno precisar los motivos por los cuales la empresa **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** sostiene que los Administradores Locales de Auditoría Fiscal y Jurídica, ambos de La Paz, del Servicio de Administración Tributaria (SAT), transgredieron sus derechos como contribuyente:

1. Durante el ejercicio revisado fueron depositados en las cuentas bancarias de la contribuyente \$29'965,926.24 por concepto de emisión de obligaciones, y \$4'465,346.00 por aportaciones para futuros aumentos de capital; sin embargo, aun cuando se exhibió la documentación comprobatoria de tales operaciones, la autoridad fiscalizadora consideró que los montos debían considerarse como ingresos acumulables para efectos del ISR y valor de actos o actividades gravados para efectos del IVA, de conformidad con lo previsto en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en tanto que no correspondían con registros de

su contabilidad que estaba obligado a llevar, situación que fue así confirmada por la responsable.

2. La fiscalizadora rechazó deducciones en cantidad total de \$7'292,339.40, al considerar que las erogaciones correspondientes se efectuaron en un periodo pre-operativo y que, como consecuencia de ello, debieron tratarse como una inversión y no como un gasto. No obstante, fue ignorado por la autoridad el hecho de que el referido periodo había ya concluido, atento a que la contribuyente había presentado el aviso de inicio de operaciones ante el RFC y las declaraciones de pagos mensuales.
3. Al determinar el crédito fiscal a cargo de la quejosa, fue pasado por alto que la contribuyente había declarado en ejercicios anteriores al revisado, pérdidas fiscales en cantidad de \$15'337,009.00, las cuales no fueron disminuidas de la utilidad calculada.

CONSIDERACIONES RESPECTO DEL ARGUMENTO DE QUEJA 1

Esta Procuraduría estima oportuno destacar que su papel como Defensor no jurisdiccional de derechos tiene como propósito fundamental la salvaguarda de los derechos del contribuyente.

Al respecto, el artículo 53 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría dispone que el procedimiento de quejas y reclamaciones tiene por objetivo conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes a efecto de emitir recomendaciones públicas y proponer, en su caso, medidas correctivas a las autoridades fiscales involucradas.

Ante las consideraciones anteriores, y a la luz de los argumentos específicos de la Queja presentada por **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, esta Procuraduría advierte que en éstos se duele de una actuación que considera violatoria de sus derechos como contribuyente, atento a la forma en que originalmente la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ DEL SAT** llevó a cabo el análisis de su contabilidad y documentación comprobatoria que aportó dentro de la revisión de gabinete a la que fue sujeta, y de la que derivó la determinación de que durante el ejercicio revisado los depósitos efectuados en las cuentas bancarias de la contribuyente en cantidades de \$29'965,926.24, por concepto de emisión de obligaciones y \$4'465,346.00, por aportaciones para futuros aumentos de capital, fueran considerados presuntivamente como ingresos acumulables para efectos del ISR y valor de actos o actividades gravados para efectos del IVA, de conformidad con lo previsto en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Del análisis efectuado por este *Ombudsman* al expediente formado con motivo de la queja interpuesta por la empresa **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, se tiene a la vista el oficio número 500-34-00-05-04-2011-2979, de 27 de junio de 2011, en el cual la

ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ DEL SAT resuelve el procedimiento de fiscalización referido en el párrafo inmediato anterior y determina un crédito fiscal a cargo de la ahora quejosa en cantidad total de \$36'309,640.07.

Ahora bien, este Organismo Público Autónomo observa que como sostiene **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** la autoridad fiscalizadora efectuó, a través de una auditoría, la revisión de las operaciones realizadas por la empresa durante el ejercicio fiscal de 2007, a través de la valoración tanto de los depósitos bancarios como de la contabilidad de la contribuyente, para lo cual analizó declaraciones, asientos contables; integraciones mensuales de ingresos, registros auxiliares, pólizas y documentación comprobatoria; papeles de trabajo; estados de cuenta bancarios; comprobantes fiscales; contratos; libro de actas; títulos de crédito denominados obligaciones.

Al respecto, debe decirse que la propia quejosa exhibió en el presente procedimiento de queja varias cajas con documentación que expone, está relacionada con la valoración contable fiscal hecha por los auditores en el procedimiento de revisión.

En este orden de ideas, cabe señalar que, según la definición dada por la Enciclopedia Jurídica Mexicana, publicada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 2004, la auditoría fiscal **“es la revisión y comprobación que lleva a cabo la autoridad fiscal competente de la declaración fiscal, de la contabilidad, de los papeles de trabajo, bienes, mercancías y dictámenes sobre estados financieros para verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes personas físicas, personas morales, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y para determinar, en su caso, si existe la probable comisión de delitos fiscales”**.

En contraste, la queja regulada por la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es un procedimiento sumario, expedito, de tutela y salvaguarda de derechos fundamentales del pagador de impuestos, cuyo objeto es conocer e investigar los actos de autoridades fiscales que los afecten.

Es decir, el motivo de la queja presentada en este punto, no es otro que la forma y términos en que se analizaron los documentos exhibidos en la auditoría, lo que implicó el examen y evaluación de elementos contables, pues se encuentran en contradicción las apreciaciones técnicas de la autoridad y la contribuyente; cuestión sobre la que esta Procuraduría no puede pronunciarse, ya que excede la naturaleza misma del procedimiento de queja, que tutela derechos, es decir, prerrogativas contenidas en normas jurídicas, sin que este Organismo pueda realizar una nueva auditoría o evaluación contable en un procedimiento, el de queja, que de suyo y por naturaleza, es sumario; ya que la pretensión de la quejosa se basa fundamentalmente en la indebida apreciación de su contabilidad.

En efecto, si bien es cierto, el análisis probablemente inexacto en materia contable puede llevar a una actuación ilegal al ir en contra de determinadas normas tributarias, también lo es que las violaciones a los derechos que se tutelan y salvaguardan en el procedimiento sumario de queja, deben evidenciarse sin que se requiera para ello, indispensablemente, el apoyo de un cálculo aritmético-contable que determine la violación de esos derechos como único elemento para ello.

De ahí que no resulte procedente el que esta Procuraduría se aboque al análisis técnico de cuestiones eminentemente contables, tal y como pretende la quejosa. Lo que provoca en consecuencia, que este Organismo Público Autónomo no pueda concluir respecto de este tema la presente Queja dictando acuerdo de no responsabilidad o mediante una recomendación, ya que al no haber abordado el fondo de la pretensión del contribuyente, no se tienen elementos para arribar a ninguna de esas dos conclusiones.

CONSIDERACIONES RESPECTO DEL ARGUMENTO DE QUEJA 2

Por lo que se refiere a la deducción de los gastos en cantidad total de \$7'292,339.40, fueron rechazados por la autoridad en la determinante del crédito, por considerar que se efectuaron durante el periodo pre-operativo de la persona moral contribuyente, por lo que el tratamiento fiscal que les correspondía era el de inversiones, conforme a los porcentajes previstos en el artículo 39, fracción II, de la LISR.

Efectivamente, en la página 55 de la resolución liquidatoria se observa que las erogaciones efectuadas por la contribuyente y que fueron consideradas como inversiones por la autoridad fiscalizadora consistieron en: *“publicidad y desarrollo creativo, desarrollo de logo, diseño esquemático del camino, diseño esquemático-Parcela Ritz, diseño esquemático Parcela Nicklaus, diseño de todo el sistema de irrigación, diseño de las estaciones de bombeo de agua, plan maestro actualizado, desarrollo del diseño, revisión del plan en sitio, documentos de construcción, diseño en sitio, paisaje ornamental, coordinación de construcción y pavimentación”*.

Ahora bien, esta Procuraduría estima que la conclusión a que arribó la autoridad fiscalizadora no viola los derechos de la contribuyente quejosa, en tanto que, de conformidad con lo previsto en el artículo 38 de la LISR, las erogaciones realizadas en periodos pre-operativos ***“son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante”***.

Según se desprende del precepto anterior, son dos los supuestos específicos que deben satisfacerse para que una erogación deba considerarse como realizada en periodo pre-operativo:

1) Que tenga por objeto la investigación y desarrollo, a fin de que se lleve a cabo el diseño, la elaboración, el mejoramiento, el empaque o la distribución de un producto, o bien la prestación de un servicio.

2) Que se efectúe antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante.

Es decir, deben satisfacerse los dos extremos para que una erogación efectuada por un contribuyente tenga el tratamiento de inversión, sin que sea determinante la naturaleza o tipo específico de esa erogación (*adquisición de un bien determinado, pago de una contraprestación, prestación de un servicio en concreto, etc.*), pues lo verdaderamente relevante es el objeto y fin por el que se lleva a cabo la erogación, a saber la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto por parte del contribuyente, o con la prestación de un servicio. Resulta de igual modo relevante la época en que se efectúa la erogación, pues necesariamente debe ser antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios de forma asidua o constante.

Ahora bien, en relación con el primero de los citados requisitos, este *Ombudsman* considera legalmente válido el análisis que la autoridad llevó a cabo de los diversos documentos aportados por la contribuyente, entre otros, los contratos de prestación de servicios celebrados para la realización de los actos y actividades antes referidos, ya que de la simple lectura de los conceptos que refieren las erogaciones efectuadas por la quejosa se advierte que su naturaleza está encaminada, precisamente, a la investigación y desarrollo para la enajenación de los productos y prestación de servicios propios de su objeto social.

Ello es así, porque esta Procuraduría tiene a la vista copia de la escritura pública 26, Tomo I, de fecha 1° de abril de 2003, pasada ante la fe del Notario Público número 130, adscrito al Municipio de Guadalajara, estado de Jalisco, que contiene la protocolización del acta constitutiva de la sociedad **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, visible a páginas 213 a 240 del expediente de Queja, en la que observa que en el estatuto Segundo se describe el objeto social, destacándose la realización de todo tipo de actividades relacionadas con la industria de la hotelería –incluyendo su desarrollo y explotación–, urbanización de predios, construcción de inmuebles, y toda clase de negocios relacionados con el área del turismo.

Por lo tanto, las erogaciones por publicidad, desarrollo creativo, de logo, el diseño de diversos proyectos relativos todos ellos a la construcción de un desarrollo turístico por parte de la contribuyente, tipifican exactamente la hipótesis que para erogaciones pre-operativas da el multicitado artículo 38, último párrafo, de la LISR.

En segundo lugar, con relación al requisito de temporalidad previsto en el precepto de mérito, esta Procuraduría advierte que la contribuyente **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** considera que ya estaba desarrollando sus operaciones de manera constante, en virtud de que ya había presentado su aviso respectivo ante el RFC y regularmente sus declaraciones de pagos mensuales por los ingresos referentes a la venta de activo fijo, intereses, utilidad por fluctuación cambiaria, prestación de servicios y utilidad en la compra de acciones como contempla su objeto social; **sin embargo**, según quedó precisado, el artículo 38, último párrafo, de la LISR exige para estimar que una erogación se efectuó fuera del periodo pre-operativo que el contribuyente esté ya enajenando sus productos o prestando sus servicios en forma constante cuando la realice; situación diversa y ajena a la del alta en el RFC y/o la presentación de declaraciones.

Ahora bien no puede estimarse por esta Procuraduría que en el ejercicio revisado la contribuyente ya estuviera enajenando sus productos y prestando sus servicios en forma constante, pues en ese rubro lo único que acredita haber efectuado es la enajenación de una vialidad principal, lo que a consideración de esta Procuraduría constituye una operación aislada que no da base para estimar que la quejosa ya estaba efectuando de manera constante su actividad preponderante, pues como se ha visto, su objeto social de manera fundamental lo constituye la realización de todo tipo de actividades relacionadas con la industria de la hotelería. Por lo que solo haber concluido y enajenado una vialidad no basta, como lo estimó la autoridad responsable, para demostrar que estuviera realizando sus actividades en forma constante y, tan es así, que los conceptos de las erogaciones que dedujo como gastos, debiendo haberlo hecho como inversiones, precisamente se refieren a publicidad y desarrollo de diseños y logos, o sea que como se dijo, su naturaleza es esencialmente de preparación para que la empresa pueda posicionarse a través de la actividad constante propia de su objeto social.

En este sentido, de los elementos que fueron hechos del conocimiento de esta Procuraduría, no se advierte una razón justificada para que la autoridad fiscalizadora pudiera arribar a una conclusión distinta respecto del tratamiento de deducibilidad que debía darse a las erogaciones efectuadas por concepto de *“publicidad y desarrollo creativo, desarrollo de logo, diseño esquemático del camino, diseño esquemático-Parcela Ritz, diseño esquemático Parcela Nicklaus, diseño de todo el sistema de irrigación, diseño de las estaciones de bombeo de agua, plan maestro actualizado, desarrollo del diseño, revisión del plan en sitio, documentos de construcción, diseño en sitio, paisaje ornamental, coordinación de construcción y pavimentación”*.

CONSIDERACIONES RESPECTO DEL ARGUMENTO DE QUEJA 3

Como último motivo de Queja, la empresa **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** sostiene que al momento de liquidar el crédito fiscal a su cargo, la autoridad fiscalizadora estaba obligada a tomar en consideración que en el ejercicio fiscal de 2006 había declarado una pérdida

fiscal en cantidad de \$15'337,009.00, la que debió disminuir de la utilidad fiscal determinada por el ejercicio fiscal de 2007.

Por su parte, las autoridades responsables al momento de rendir su informe sostuvieron que el motivo por el cual no tomaron en consideración la disminución de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores fue porque el contribuyente no lo solicitó ni tampoco acreditó su origen y procedencia, conforme lo ordena el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En criterio de esta Procuraduría, la omisión en que incurrió la **ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ** y cuya legalidad fue confirmada por el **ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE LA PAZ**, ambos del **SAT**, resulta violatoria de los derechos fundamentales de exacta aplicación de la Ley, y fundamentación y motivación a que se refieren los artículos 14 y 16 Constitucionales, según se expone a continuación.

El procedimiento para el cálculo del ISR a cargo de los contribuyentes personas morales está previsto en el artículo 10 de la LISR, mientras que el numeral que prevé a las pérdidas fiscales es el diverso 61 del mismo ordenamiento, los cuales son del siguiente tenor:

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Artículo 61. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

De la interpretación conjunta que se efectúa a los citados preceptos, esta Procuraduría colige que para la determinación del resultado fiscal del ejercicio, los contribuyentes pueden disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, so pena de perder el derecho para hacerlo, en caso de haber tenido la posibilidad de disminuirlas.

Ahora, aun cuando la citada regla de disminución debe entenderse desde la perspectiva de la obligación que tienen todos los contribuyentes de auto determinar las contribuciones a su cargo, según lo dispone el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que en el caso concreto, la determinación del nuevo resultado fiscal de la empresa **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** correspondiente al ejercicio fiscal de 2007, derivó de las facultades de comprobación que fueron desarrolladas por la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ DEL SAT**, por lo que, en opinión de esta Procuraduría, dicha autoridad no tenía la opción, sino la obligación de disminuir las pérdidas que esta empresa había declarado en el ejercicio de 2006, máxime que esa declaración se produce precisamente ante el propio SAT, por lo que las autoridades que lo integran no pueden ni deben pretender hacer valer su desconocimiento en perjuicio de los contribuyentes.

En efecto, en opinión de este organismo autónomo, no puede considerarse que ante una verificación llevada a cabo por el fisco, que dé origen a un incremento de la base del impuesto sobre la renta, la autoridad se aparte de aplicar las pérdidas de ejercicios anteriores; ello, máxime que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que a la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar en ejercicios anteriores, siendo interpretable la frase “en su caso” no como una opción de la autoridad fiscal, sino a la obligación que tiene de hacer la disminución correspondiente “en caso” de que dichas pérdidas de ejercicios fiscales anteriores, existan.

Por lo tanto, no resulta apegado a derecho, que la autoridad desestimara la pérdida fiscal pendiente de amortizar de ejercicios anteriores, simplemente bajo el argumento de que la contribuyente **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** no lo solicitó ni tampoco acreditó el origen y procedencia de la misma; pues si bien es al contribuyente al que corresponde en principio, cuando cuente con utilidad fiscal en el ejercicio, disminuir, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el contribuyente no está en posibilidad de hacerlo, cuando es la propia autoridad, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, la que determina el resultado fiscal, motivo por el cual, es a ésta, a quien corresponde, al emitir la resolución relativa, disminuir, en términos de ley, las pérdidas fiscales que traiga la contribuyente.

En este mismo orden de ideas, resulta oportuno destacar que la empresa **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** expresamente formuló como argumento de agravio en su recurso de revocación la citada omisión, y acompañó como prueba la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de 2006; sin embargo, el **ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE LA PAZ DEL SAT** simplemente se limitó a desestimarlo bajo los infundados argumentos antes referidos.

En apoyo de lo anterior esta Procuraduría estima conveniente transcribir el contenido del penúltimo párrafo del artículo 42 del CFF.

Artículo 42.- (...)

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

(...)

Según se desprende de lo transcrito, el citado numeral prevé la facultad para que la autoridad fiscalizadora requiera al contribuyente la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma. Así entonces, se corrobora la conclusión a la que arribó esta Procuraduría respecto a que si la contribuyente traía una pérdida fiscal sufrida en el ejercicio fiscal de 2006, la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ DEL SAT** debió efectuar su análisis y, consecuentemente, disminuirla de la utilidad fiscal determinada por el ejercicio fiscal de 2007; ya que sólo así daría debido cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 10 de la LISR, para determinar el impuesto a cargo de **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1).**

En este mismo sentido, el **ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE LA PAZ DEL SAT** debió tomar en consideración dicha ilegalidad y revocar la resolución liquidatoria recurrida ante él, a fin de que la autoridad fiscalizadora efectuara la valoración de la citada pérdida fiscal declarada por la contribuyente en el ejercicio fiscal de 2006.

Por lo que las autoridades podrán, ante las ilegalidades detectadas por esta Procuraduría, modificar o revocar los actos que vulneran los derechos de los contribuyentes con fundamento en lo establecido en el artículo 25 de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, el cual establece lo siguiente:

*“Artículo 25.- La recomendación será pública y no tendrá carácter imperativo para la autoridad o servidor público a los cuales se dirija y, en consecuencia, no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.
(...)”*

De la interpretación literal de dicho precepto se advierte que la Recomendación, por sí misma, no podrá dejar sin efectos las resoluciones o actos contra los que se promovió la Queja, por consiguiente, la autoridad a la que sea dirigida la misma podrá anular, modificar o dejar sin efectos el acto o resolución, pues dicha aceptación la faculta a realizar todas las acciones que tal adopción implica, pues tal es la función de los *Ombudsman* en los estados de derecho.

Es decir, a fin de que el acto pueda ser legalmente anulado, modificado o dejado sin efectos, el artículo 25 establece dos hipótesis que deberán de actualizarse, i) la existencia de una Recomendación por parte de esta Procuraduría y ii) la aceptación por parte de la autoridad a la que fue dirigida. Entonces, de actualizarse estos dos supuestos, resultará complemento válido y legal el que se anule, modifique o se deje sin efectos la resolución o acto que motivó la queja.

Atento a lo anterior, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 23, primer párrafo de la Ley Orgánica de este Organismo, se determina que el **LIC. LUIS ALBERTO PAYÉN HUERTA, ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE LA PAZ** y la **C.P. MARÍA DE LOURDES BENAVIDES FLORES, ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ, AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, violaron los derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el principal consagrado en el artículo 1º Constitucional que establece la obligación de todas las autoridades de procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22 fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se formulan las siguientes:

III. RECOMENDACIONES Y MEDIDAS CORRECTIVAS

PRIMERA.- Se recomienda al **LIC. LUIS ALBERTO PAYÉN HUERTA, ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE LA PAZ** y a la **C.P. MARÍA DE LOURDES BENAVIDES FLORES, ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ, AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, adoptar la medida correctiva consistente en dejar sin efectos las resoluciones 600-15-2011-001764, recaída al recurso de revocación promovido por la quejosa, así como la contenida en el oficio número 500-34-00-05-04-2011-2979, del 27 de junio de 2011, en que se determinó el crédito fiscal a su cargo, en virtud de la omisión en la valoración de las pérdidas fiscales declaradas en el ejercicio fiscal de 2006.

En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se **CONCEDE** al **LIC. LUIS ALBERTO PAYÉN HUERTA, ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE LA PAZ** y a la **C.P. MARÍA DE LOURDES BENAVIDES FLORES, ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ**, ambos del **SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, el plazo de TRES días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que informen si la aceptan o, de lo contrario funden y motiven su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

Se informa a las autoridades que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE la presente recomendación por oficio a las autoridades involucradas, **LIC. LUIS ALBERTO PAYÉN HUERTA, ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE LA PAZ** y a la **C.P. MARÍA DE LOURDES BENAVIDES FLORES, ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE LA PAZ**, ambos del **SAT**. Asimismo, acompañense las documentales que resulten necesarias, a fin de que cuenten con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

HFOP/JMAS

c.c.p. Lic. Aristóteles Núñez Sánchez.- Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

c.c.p. Lic. Héctor Fernando Ortega Padilla.- Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes.

ANEXO I
MOTIVACIÓN

- I. Se eliminan 120 palabras relativos al:

Nombre de la persona física y/o nombre del contribuyente, a fin de proteger la identidad de los involucrados y evitar que sus nombres y datos personales sean divulgados. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2, fracción XXIV, y 6 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18, fracción II y artículo 20 fracción VI de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.