

RECOMENDACIÓN/09/2014

PRODECON/OP/055/14

EXPEDIENTE: 4598-I-QRO-854/2014-C

CONTRIBUYENTE: **Eliminadas 10 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 14 de agosto de 2014.

TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE  
AUDITORÍA FISCAL DE DURANGO, DEL SERVICIO  
DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Presente.

Con fundamento en los artículos 1°, 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 XXVI del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, con relación a los diversos 37, 48 y 49 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría vigentes, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

## I. ANTECEDENTES

1. El 19 de mayo de 2014 **Eliminadas 5 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, en representación legal de **Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, promovió QUEJA en contra de actos atribuidos al Titular de la ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE DURANGO, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT), al estimar que el oficio No. 500-26-00-04-02-2010-10157, de 28 de septiembre de 2010, lesiona sus derechos fundamentales de legalidad, certeza y seguridad jurídica relativos a la materia tributaria, ya que al determinarle a su cargo un crédito fiscal por concepto de impuesto sobre la renta (ISR) e

impuesto al valor agregado (IVA), recargos y multas por el ejercicio fiscal de 2006, así como un reparto adicional de utilidades, desestimó el valor probatorio de contratos privados ofrecidos para demostrar que los depósitos bancarios observados por la autoridad tienen la calidad de préstamos y por ende no son ingresos acumulables, aduciendo que éstos no fueron celebrados ante notario público ni están inscritos en el Registro Público de Comercio. La queja quedó radicada con el número de expediente 4598-I-QRO-854/2014-C.

2. Tramitada la queja en todas sus etapas, se procede a la emisión de la Recomendación de acuerdo con las siguientes:

## II. OBSERVACIONES

**PRIMERA.-** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5º, fracciones III y IX, de su Ley Orgánica, así como por el diverso 37 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas.

**SEGUNDA.-** En relación con las violaciones de derechos hechas valer por la empresa quejosa, la autoridad responsable al rendir su informe manifestó esencialmente lo siguiente:

- a) Que los contratos de reconocimiento de adeudo y préstamo mercantil aportados durante el procedimiento de fiscalización por **Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, no resultan suficientes para comprobar el origen y procedencia de la cantidad total de \$21'381,252.36, contabilizados como pasivos (préstamos) para efectos del ISR, toda vez que de conformidad con los artículos 133 y 129, primer párrafo, del Código Federal de Procedimientos Civiles se trata de documentos privados al carecer de la forma encomendada a funcionario dotado de fe pública, por lo que en términos de los diversos 202 y 203 del mismo ordenamiento legal, invocados en forma supletoria, sólo prueban los hechos mencionados en éstos cuando afectan los intereses de su autor; y prueban en beneficio del mismo únicamente cuando no son objetados, por lo que al no actualizarse estos últimos supuestos, no son prueba idónea al no estar respaldados con documentales que garanticen su autenticidad y relación con los registros contables.
- b) Que la contribuyente está obligada no sólo a asentar datos en su contabilidad, sino también a sustentar dichos registros en medios de convicción idóneos a efecto de que

exista correspondencia entre los montos y demás registros relativos de su contabilidad, tales como fechas, cuentas, subcuentas contables afectadas y el respectivo soporte documental de las operaciones registradas, por lo que si no demuestra con la documentación pertinente cada operación susceptible del pago de impuestos y sólo obran los registros en su contabilidad, válidamente presume que el importe de \$21'381,252.36, es ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

**TERCERA.-** Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente en que se actúa y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 21 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en lo esencial resulta fundada la pretensión de la contribuyente, pues el Titular de la Administración Local de Auditoría Fiscal de Durango, del Servicio de Administración Tributaria (SAT), transgredió los derechos fundamentales de legalidad, certeza y seguridad jurídica de la quejosa, contenidos en los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Federal, en las razones que dicha autoridad utilizó para desestimar los contratos que exhibió para acreditar el origen de los ingresos observados como provenientes de operaciones de préstamo.

En efecto, según se desprende del contenido del oficio No. 500-26-00-04-02-2010-10157, de 28 de septiembre de 2010, la autoridad consideró como ingresos presuntos para efectos de impuesto sobre la renta los depósitos bancarios de **Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, registrados contablemente como "préstamos", en virtud de que determinó que la quejosa no exhibió documentación suficiente que demostrara el carácter atribuido a tales partidas, pues no obstante que aportó tres contratos de reconocimiento de adeudo y préstamo mercantil, todos de fecha 30 de enero de 2005, celebrados con las empresas acreedoras **Eliminadas 8 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, **Eliminadas 8 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** y **Eliminadas 8 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, respectivamente, desestimó el valor probatorio de dichos documentos bajo las consideraciones siguientes:

“... ”

Ahora bien, la contribuyente **Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** mediante la aportación contratos (sic) de reconocimiento de adeudo y préstamo mercantil mencionados con antelación, pretende acreditar la procedencia de los depósitos bancarios, registrados como prestamos, por medio de contratos de reconocimiento de adeudo y préstamo mercantil, que resultan oponibles y exigibles únicamente entre las partes contratantes, no así para un tercero, ubicándose estas documentales dentro de los llamados "documentos privados", por lo que aparte de haber ofrecido como pruebas las aludidas documentales, también debió haber procurado a través de los medios idóneos que efectivamente dichas documentales eran de fecha cierta, para efecto de estar en posibilidades de tener certeza jurídica que efectivamente el monto derivado de los depósitos constituyen prestamos; ya que al tratarse de acuerdos de voluntad pactados, para que dichos actos surtieran sus efectos legales contra terceros, era necesario su perfeccionamiento, llevando a cabo las formalidades necesarias a fin de probar que efectivamente dichas documentales eran de "fecha cierta" por lo que era necesario que constaran cuando menos en un documento público, esto es, que se hayan celebrado antes Notario Público, o bien inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Comercio, pues solo así surten efectos ante terceros como es la "Autoridad Fiscal", cuando se pretende demostrar ante esta autoridad tributaria que la naturaleza de dichos actos es un préstamo monetario; sin que ello implique que se esté exigiendo mayores elementos que los previstos por la legislación civil federal, debido a que no se está condicionando los efectos de los contratos, sino de qué manera puede surtir sus efectos contra terceros; de acuerdo a lo anterior, la contribuyente debió proporcionar otros documentos para demostrar el origen y aplicación de los importes depositados contabilizados como prestamos, tales como estados de cuenta bancarios en donde se observe que tanto el retiro de la cuenta del acreedor así como el depósito a la cuenta de **Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** coinciden en importe y en fecha y corresponden a los datos asentados en los registros contables.

Entonces, tal y como se indicó (sic) previamente, los contratos de reconocimiento de adeudo y préstamo mercantil, **no son suficientes fiscalmente para comprobar el origen y procedencia de los préstamos**, en cantidad de \$21,381,252.36 la cual resulta de ingresos omitidos contabilizados como pasivos (préstamos) para efectos del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que de conformidad con el Artículo 133 del Código Federal de procedimientos civiles, "Son documentos privados los que no reúnan las condiciones previstas por el artículo 129", y de conformidad con el Artículo 129 primer párrafo del

*citado ordenamiento legal "Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la Ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de fe pública, y los expedidos por los 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 y otros contratos de préstamos son documentos privados, pues carecen de la forma encomendada a funcionario dotado de fe pública como se precisó en el párrafo que precede, y tomando en cuenta lo previsto por el diverso numeral 202 del precitado Código, el cual señala que "los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad de que aquéllos procedan; ... en relación con Artículo 203 del citado código mismo que versa "El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, ... El documento proviene de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra so colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.", ordenamientos legales invocados de forma supletoria por esta autoridad, al amparo del artículo 5, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente en el ejercicio que se liquida, mismo que establece lo siguiente:*

(Se transcribe)

*Por lo anteriormente expuesto, se concluye que los contratos presentados por la contribuyente **Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, al tratarse de documentos privados, los mismos solo (sic) prueban los hechos mencionados en el (sic) si afectan los intereses de su autor, o en beneficio de este (sic), si no son objetados; por lo que en el caso que nos ocupa, no resultan prueba idónea al ser su contenido en beneficio de quien los ofrece y ser objetado su valor probatorio, al no estar respaldados con documentales que garanticen su autenticidad y relación con los registros contables.*

Ahora bien, esta Procuraduría estima, en lo esencial, que las autoridades no puede negar efectos fiscales a las operaciones celebradas en el desarrollo habitual de la actividad del contribuyente, en virtud de que dichas operaciones no reúnan requisitos de carácter formal que no son establecidos por el Derecho Común (Civil o Mercantil) que las regula; pues lo propio del actuar fiscal es la aplicación de las disposiciones que establecen los requisitos y condiciones para que un ingreso se estime como acumulable o no, o bien para que una partida o gasto se acepte como deducible; sin que exista alguna norma fiscal que establezca que para que los contribuyentes, en este caso

sociedades mercantiles regidas por el derecho ordinario, puedan dar efectos fiscales a sus operaciones, tengan que cumplir con requisitos extraordinarios para la celebración o formalidad de los actos mercantiles que constituyen parte de su actividad habitual.

En otras palabras, el principio que rige en nuestro derecho la actuación de los comerciantes es el principio consensual en la celebración de los actos de comercio. 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, y así existen una serie de actividades que las sociedades mercantiles pueden realizar sin necesidad de sujetarse a mayores requisitos que los que la ley establece.

Ahora bien, en nuestro Derecho ordinario, el Código Civil Federal establece el principio general de celebración de los contratos por el solo consentimiento de las partes en cuanto al objeto del mismo, como lo disponen expresamente los artículos 1794 y 1796 del Código Civil Federal, que a la letra se transcriben:

**Artículo 1794.-** Para la existencia del contrato se requiere:

- I. Consentimiento;
- II. Objeto que pueda ser materia del contrato.

**Artículo 1796.-** 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 otra parte, el contrato de mutuo está regulado en el Código Civil Federal, cuyo artículo 2384 y siguientes no establecen mayores formalidades para su celebración. Se transcribe el citado artículo:

**Artículo 2384.-** El mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad.

En este orden de ideas, para que una operación o acuerdo celebrado entre particulares adquiera el carácter de préstamo mercantil, basta que dicha operación cumpla con lo establecido en los artículos 358 y 359 del Código de Comercio; dispositivos que son los que precisamente regulan el

mutuo bajo la denominación de préstamo y en los que tampoco se establecen mayores requisitos para su perfeccionamiento.

Luego entonces, resultaría en un verdadero absurdo y en una antinomia jurídica que las empresas, reguladas en sus operaciones por un Derecho Civil y Mercantil que no establece mayores formalidades para permitir el libre tráfico de bienes y servicios en la actividad económica y que, obviamente, por ser un factor fundamental en la generación de riqueza en la sociedad, se convierten en contribuyentes por excelencia del gasto público, vieran limitado el libre ejercicio de su actividad mercantil al tener que realizar las operaciones que prevé el Derecho común con una serie de requisitos y formalidades que éste no establece.

En el caso de **Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, la autoridad pretende en los párrafos de su resolución que han sido transcritos textualmente, que era necesario que los contratos de préstamo celebrados por la contribuyente tuvieran: *"...las formalidades necesarias a fin de probar que efectivamente dichas documentales eran de fecha cierta por lo que era necesario que cuando menos constaran en un documento público, esto es que se hayan celebrado ante notario público (i!), o bien inscritos en el Registro Público de Comercio, pues sólo así surten efectos ante terceros como lo es la 'autoridad fiscal'..."*, lo que no resulta procedente, ya que como se mencionó en líneas anteriores, este tipo de operaciones, para su validez, no están sujetas al cumplimiento de los requisitos que de manera falaz pretende la autoridad.

Igualmente es improcedente que la autoridad, a continuación, pretenda desestimar esos documentos porque: *"son documentos privados" ya que no reúnen los requisitos del artículo 129, primer párrafo, del Código Federal de Procedimientos Civiles*; ya que la autoridad incurre en una confusión de conceptos; esto, ya que el **código de procedimientos**, como su nombre lo indica, no regula ni establece los requisitos para la celebración de los contratos, sino únicamente define cuándo un documento es público o privado, pero sin exigir que algún contrato, como en este caso el de préstamo, se celebre en documento público, lo cual es totalmente improcedente en nuestro Derecho ordinario.

Ahora bien, lo considerado por esta Procuraduría no debe entenderse en ningún momento en el sentido de que las autoridades fiscales se encuentren impedidas para ejercer sus facultades de comprobación y verificar la certeza de las operaciones realizadas por las empresas contribuyentes; pero no en su calidad de *"tercero"*, como lo pretende la autoridad, al insistir que los contratos de préstamo celebrados por la empresa no son de fecha cierta y, por lo tanto, no se le pueden oponer a ella como tercero en procedimientos de fiscalización, para estar en

posibilidad de tener certeza jurídica de que efectivamente el monto derivado de los depósitos constituyen préstamos.

Se equivoca la autoridad responsable al razonar así, ya que cuando actúa como fiscalizadora de las contribuciones no es un tercero, sino es un representante de la autoridad o imperio del Estado, es decir, un ente público dotado de facultades para revisar la situación de los contribuyentes en términos del artículo 16 constitucional.

Efectivamente, la autoridad fiscal tiene plenas facultades para pedir al contribuyente que demuestre la materialidad de la operación, es decir, que además de presentar los asientos contables respectivos y los contratos privados efectuados, puede requerir la comprobación de que efectivamente hubo la transferencia de dinero prestado a través de los medios idóneos, como pueden ser los estados de cuenta bancarios, pero no negar efectos fiscales, se insiste, a las operaciones mercantiles por la falta de requisitos que ninguna disposición legal establece.

En este sentido, es evidente que la autoridad pudo constatar con otros elementos la veracidad de lo asentado en los contratos exhibidos y, en todo caso, hacer uso de sus facultades para efectuar una compulsas a terceros de estimarlo necesario, pero no la exigencia de requisitos no previstos en la ley.

Como corolario, en opinión de la Procuraduría, el error en que incurre la autoridad en el caso concreto es estructural, ya que equipara indebidamente a la "fecha cierta" con un requisito indispensable para dotar de efectos fiscales a la operación que se revisa; es decir, el fisco pasa por alto que dicha cualidad, tratándose de documentos, sólo va encaminada a comprobar, vía efectos probatorios en instancia jurisdiccional, que el contrato respectivo efectivamente existió desde la fecha de su certificación.

Atento a lo anterior, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 23, primer párrafo, de la Ley Orgánica de este *Ombudsman*, se determina que el **ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE DURANGO DEL SAT**, violó los derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas de la contribuyente, contenidos en los artículos 14 y 16 constitucionales, no obstante que las autoridades fiscales están obligadas a observar y dar plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

*Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.*



*Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que la ley establezca.*

Sin embargo, este *Ombudsman* fiscal concluye que la autoridad fiscal no actuó respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la quejosa, pues impuso requisitos no previstos en la legislación fiscal para otorgar valor probatorio a los contratos que la contribuyente exhibió con el propósito de demostrar el origen y naturaleza de los depósitos bancarios observados por aquélla en el procedimiento de fiscalización que llevó a cabo.

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 48 y 49 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, se formula la siguiente:

### III. RECOMENDACIÓN Y MEDIDA CORRECTIVA.

**ÚNICA.-** En atención a los razonamientos expresados, se **RECOMIENDA** al **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE DURANGO DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, que deje sin efectos la resolución liquidatoria número 500-26-00-04-02-2010-10157, de 28 de septiembre de 2010, en la que determinó un crédito fiscal a la contribuyente quejosa en cantidad total de \$23'286,631.44 y emita una nueva en la que al valorar la documentación aportada por la contribuyente para acreditar los préstamos respectivos, se abstenga de aplicar el criterio conforme al cual los documentos privados en los que la ley no exija ninguna formalidad, deban ser protocolizados ante Notario Público o registrados en el Registro Público de Comercio.

En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de esta Procuraduría se **CONCEDE** al **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE DURANGO DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, el plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que informe si la acepta o, de lo contrario, funde y motive 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 la autoridad 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 la autoridad involucrada, **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE DURANGO, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**. Asimismo, acompáñense las documentales que resulten necesarias, a fin de que cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

### PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

**LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA**

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

c.c.p. Lic. Francisco Javier Ceballos Alba.- Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes.

**ANEXO I**  
**MOTIVACIÓN**

- I. Se eliminan 109 palabras relativos al:

Nombre de la persona física y/o nombre del contribuyente y R.F.C., 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.