



**ACUERDO DE RECOMENDACIÓN 6/2019**

**PRODECON/SPDC/31/2019**

**EXPEDIENTE: 05446-I-QRB-755-2019**

**CONTRIBUYENTE: Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 113, último párrafo de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública. Motivación ver (1)**

Ciudad de México, a 8 de julio de 2019.

**TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA  
DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" DEL  
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT).**

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, Apartados A, fracción I, y B, fracción IV, 15, fracción XXVI, y 37, fracciones I, III, VII, X, XI, XIV, XVI, XVII, XVIII y XXVII, 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 sus Atribuciones Sustantivas, así como en el Acuerdo General 5/2015, de 3 de agosto de 2015, suscrito por la Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, por el que delega facultades en el Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes para formular Recomendaciones Públicas; se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

**I. ANTECEDENTES**

1.- El 4 de marzo de 2019, **Eliminadas 4 palabras. Fundamento legal: Artículo 113, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública. Motivación ver (1)**, en representación legal de **Eliminadas 10 palabras. Fundamento legal: Artículo 113, último párrafo de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública. Motivación ver (1)**, promovió QUEJA en contra del acto atribuido a la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" DEL SAT**, consistente en el oficio 400-73-00-05-00-2018-19625, de 19 de diciembre de 2018, a través del cual dejó sin efectos su Certificado de Sello Digital (CSD) al ubicarse en el supuesto del artículo 17-H, fracción X, inciso d), con relación al diverso 81, fracción II, ambos del



Código Fiscal de la Federación (CFF); lo anterior, al haber detectado errores en las declaraciones presentadas en los ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017.

2.- Tramitado el procedimiento de 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.-** Del análisis realizado en conjunto a las constancias que conforman el expediente en que se actúa y de la valoración a las pruebas aportadas por la quejosa, 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 (CFF) y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" DEL SAT**, viola en perjuicio de la contribuyente sus derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, tutelados por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**TERCERA.-** Como antecedentes de la Recomendación se tienen:

### **A. De la contribuyente:**

En su escrito de Queja manifestó que a través del oficio **19625** la ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" dejó sin efectos su CSD por ubicarse en el supuesto del artículo 17-H, fracción X, inciso d), con relación al diverso 81, fracción II, ambos del CFF, pues detectó errores en las declaraciones presentadas en los ejercicios fiscales de 2015, 2016 y 2017 porque las deducciones aplicadas en esos ejercicios no coinciden con los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIS) de gastos expedidos a su favor durante dichos ejercicios.

Agregó que el 14 de febrero de 2019 ingresó una aclaración en la que explicó que no existen errores en las declaraciones de los ejercicios 2015 a 2017, pues las cantidades que se dedujeron corresponden a las erogaciones que efectuó por el pago de intereses a sus clientes, al ser una Sociedad Financiera Popular que tiene como objeto llevar a cabo actividades de ahorro y crédito popular, y que está supervisada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, adjuntando además un papel de trabajo y todos los estados de cuenta timbrados en forma de CFDI, de los que se advierte claramente el pago de los intereses a sus clientes con motivo de sus ahorros y la respectiva retención del Impuesto sobre la Renta (ISR) que realizó. Sin embargo, la autoridad respondió su aclaración limitándose a invitarla a acudir a sus oficinas para atender su petición.



Por ello, el 22 de febrero de 2019 compareció ante la ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" en donde únicamente se le indicó, de manera verbal, que para regularizar su situación fiscal debía presentar declaraciones complementarias por cada ejercicio fiscal mencionado en las que disminuyera las deducciones por concepto de pago de intereses a sus clientes.

**B. De la autoridad:**

En sus informes manifestó que la promovente no ha desvirtuado lo observado en el oficio **19625**, por lo que su CSD continuará bloqueado hasta en tanto no se desvirtúen las irregularidades citadas, a través de un caso de aclaración que deberá presentar en el portal del SAT.

**CUARTA.-** En opinión de este Defensor no jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes, la entonces **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" DEL SAT** viola en perjuicio de la contribuyente sus derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, tutelados por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al dejar sin efectos su CSD, fundando esa actuación en el artículo 17-H, fracción X, inciso d), con relación al diverso 81, fracción II, ambos del CFF, por supuestamente haber detectado errores en las declaraciones presentadas en los ejercicios fiscales de 2015 a 2017.

Esto es así, pues del análisis al oficio **19625** se observa que la citada autoridad fiscal sustentó la cancelación del CSD de la quejosa en el hecho de que ésta presentó las declaraciones anuales de 2015 a 2017 con errores, toda vez que hay diferencias entre el monto de las deducciones aplicadas (\$46'505,600.00; \$57'438,245.00 y \$133'913,427.00) y el monto amparado en los CFDIS de gastos emitidos a su favor en dichos ejercicios (\$11'809,733.00; \$23'874,395.00 y \$115'231,781.00), por lo que actualizó la infracción establecida en el artículo 81, primer párrafo, fracción II, del CFF y, en consecuencia, se ubicó en el supuesto del artículo 17-H, fracción X, inciso d), del mismo ordenamiento legal, los cuales disponen lo siguiente:

*"Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:*

*(...)*

*II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.*

*(...)"*



(Énfasis añadido)

**"Artículo 17-H.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:**

(...)

**X. Las autoridades fiscales:**

(...)

**d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.**

(...)"

(Énfasis añadido)

De lo anterior se advierte que el artículo 17-H, fracción X, inciso d), del CFF, establece que los certificados que emita el SAT pueden ser cancelados cuando las autoridades fiscales, aún sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del mismo Código.

Tomando en cuenta lo anterior, en opinión de esta Procuraduría, es ilegal que la autoridad recaudadora estime actualizado dicho supuesto de cancelación, fundando su determinación en el artículo 81, fracción II, del CFF, que establece como infracción el presentar declaraciones, solicitudes, avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, al observar que en las declaraciones presentadas por la quejosa hay diferencias entre las deducciones aplicadas y los CFDIS de gastos emitidos a su favor en los ejercicios fiscales de 2015 a 2017.

Esto es así, pues el tipo de infracción que se establece en el artículo 81, fracción II, del citado Código se refiere a la forma, procedimiento o medios a través de los cuales los contribuyentes deben presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, pero de ninguna manera puede entenderse que se refiera al contenido de las declaraciones.

Es decir, dichas infracciones **no aluden a elementos sustantivos comprendidos en las declaraciones o avisos** que presenten los contribuyentes, como lo son la procedencia de sus deducciones autorizadas, pues en todo caso si las manifestaciones de la contribuyente en el sentido de que las diferencias que existen entre las deducciones aplicadas y los CFDIS de gastos que obran en la base de datos de la autoridad se originan por los pagos por concepto de intereses que realiza a sus clientes con motivo de sus inversiones, no son suficientes para la autoridad, ésta **debe ejercer facultades de comprobación** para verificar los rubros y/o partidas de cada declaración y revisar si las deducciones aplicadas cumplen con las disposiciones comprendidas en la Sección I, Capítulo II, del Título II, de la Ley del ISR.

Lo anterior, ya que a criterio de este *Ombudsman* fiscal, el procedimiento que establece el artículo 17-H, fracción X, inciso d), del CFF, **no es la vía idónea para determinar la procedencia o improcedencia**



**de las deducciones aplicadas por los contribuyentes**, pues para ello es necesario realizar un análisis de los conceptos deducidos y así determinar si cumplen con los requisitos legales para su procedencia y ello sólo puede darse mediante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, las cuales, por cierto, no son competencia de la Administración General de Recaudación ni de sus diversas Administraciones Centrales y Desconcentradas.

Por otra parte, **aún y cuando la contribuyente agotó el procedimiento de aclaración** a que se refiere el último párrafo del artículo 17-H del CFF<sup>1</sup>, así como de la regla 2.2.4, tercer párrafo, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018<sup>2</sup>, a fin de subsanar las presuntas irregularidades detectadas por la autoridad y obtener un nuevo certificado, **la autoridad responsable únicamente la citó para acudir a sus oficinas** para indicarle de manera verbal que debe presentar declaraciones complementarias por cada ejercicio fiscal mencionado, en las que disminuya las deducciones por concepto de pago de intereses a sus clientes. Es decir, la autoridad **no resolvió de manera fundada y motivada la aclaración presentada por la hoy quejosa, mucho menos valoró las pruebas que la contribuyente aportó**, las cuales consistieron, entre otras, en un archivo de la representación impresa de los estados de cuenta de los ejercicios 2015 a 2017 en los que constan los intereses que pagó a sus clientes ahorradores, y la retención del ISR que les hizo, así como un archivo electrónico de CFDIS de intereses pagados (papel de trabajo).

Un ejemplo de las graves consecuencias generadas por la omisión de la autoridad de valorar los argumentos y pruebas de la contribuyente en su aclaración consiste en que en el oficio de cancelación **19625** aquélla señaló que en la declaración del ejercicio 2015 ésta aplicó deducciones por \$46'505,600.00, mientras que los CFDIS de gastos amparan la cantidad de \$11'809,733.00, existiendo una "diferencia" de \$34'695,867.00. Sin embargo, las pruebas de la quejosa estaban dirigidas a demostrar **que no existió tal diferencia**, pues tiene CFDIS de gastos por Nómina en cantidad de \$12'085,682.95; depreciación fiscal actualizada por \$1'485,392.00, y CFDIS por pago de intereses en cantidad de \$24'769,772.00.

---

<sup>1</sup> **Artículo 17-H.- ...**

(...)

Los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de obtener un nuevo certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de tres días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente.

<sup>2</sup> **2.2.4.- ...**

(...)

Para los efectos del artículo 17-H, sexto párrafo del CFF, los contribuyentes podrán subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos el o los CSD, se restringió el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan para expedir CFDI, a través de un caso de aclaración que presenten conforme a la ficha de trámite 47/CFF "Aclaración para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos su Certificado de sello digital, se restringió el uso de su Certificado de e.firma o el mecanismo que utiliza para efectos de la expedición de CFDI", contenida en el Anexo 1-A.



Aunado a lo anterior, la autoridad tampoco tomó en cuenta que al tratarse de una Sociedad Financiera Popular puede realizar, entre otras operaciones, la de recibir depósitos de dinero a la vista, de ahorro, a plazo, retirables en días preestablecidos y retirables con previo aviso, por las cuales paga intereses o rendimientos, los cuales son deducibles conforme al artículo 25, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese sentido, resulta evidente que el acto de la autoridad responsable es violatorio de los derechos de legalidad, certeza y seguridad jurídicas tutelados por los artículos 14 y 16 de la Constitución federal, así como del derecho previsto en la fracción II del artículo 2° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente que establece que debe ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

Por lo anterior y a efecto de salvaguardar en todo momento los derechos de los contribuyentes, el SAT debe implementar mejores prácticas al ejercer sus facultades de cancelación de CSD a fin de evitar la vulneración de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, como puede ser que en el oficio de cancelación se precise de manera detallada la forma en que puede subsanar las diferencias detectadas entre lo declarado y la información que obra en sus sistemas institucionales; así como emitir la resolución que ponga fin al procedimiento de aclaración en el que se haga una valoración de las pruebas aportadas y se determine si procede la liberación de dicho implemento electrónico, pues únicamente de esa forma se protege en beneficio del contribuyente el principio constitucional de certeza jurídica. Lo anterior aunado a que, si la autoridad pretende detectar irregularidades de fondo en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, debe ejercer sus facultades de comprobación.

Adicionalmente, este Organismo defensor de los derechos de los contribuyentes quiere poner de relieve que la facultad que el artículo 17-H del CFF otorga a las autoridades fiscales para cancelar el CSD, es una cuyo ejercicio representa una afectación grave para el desarrollo cotidiano y habitual de las actividades económicas de aquéllos, ya que les imposibilita emitir comprobantes fiscales por las operaciones que realizan. De este modo las autoridades deben tener un especial cuidado cuando la ejerzan, restringiendo su aplicación a los casos que con nitidez son descritos en el ordenamiento legal, sin que puedan hacer una interpretación extensiva de los mismos.

Asimismo, en teoría la cancelación del sello digital prevista en el artículo 17-H del CFF, **no constituye propiamente una sanción o castigo** para contribuyentes que realicen las diversas conductas que el precepto refiere. Sin embargo, cuando como en el caso particular, el contribuyente presenta su aclaración en el portal del SAT exhibiendo las pruebas y exponiendo los argumentos para desvirtuar las irregularidades detectadas por la autoridad, pero ésta no las valora y no resuelve la aclaración de manera fundada y motivada dentro del plazo legal establecido para ello, dicha cancelación prácticamente se vuelve una sanción o castigo.



Cabe señalar que la medida no es en sí misma un fin, sino un instrumento de control para impulsar que los contribuyentes reincidentes u omisos en cuanto a ciertas obligaciones corrijan las conductas que dan lugar a esa consecuencia. Por ello, es inadmisibles que las autoridades fiscales utilicen esa medida de control en forma coercitiva para fines estrictamente recaudatorios y que con ello pretendan calificar **la procedencia o improcedencia de las deducciones aplicadas** por los contribuyentes, sin antes haber ejercido facultades de comprobación.

Tampoco puede prevalecer el argumento de la autoridad encaminado a que la presente problemática debe definirse a través del juicio contencioso administrativo promovido por la quejosa, pues pierde de vista que la naturaleza misma del procedimiento de salvaguarda de derechos es conocer e investigar las Quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, actuando como un defensor de aquéllos frente a éstas y, en su caso, formular Recomendaciones y medidas correctivas **con la finalidad de que las autoridades corrijan, sin mayores formalismos y dentro de un procedimiento ágil y expedito, evitando que de manera innecesaria los gobernados promuevan controversias de naturaleza administrativa y/o judicial** y que los órganos de impartición de justicia tengan una carga mayor de trabajo.

Es importante resaltar que esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente apoya contundentemente el combate a la corrupción y a la evasión fiscal, por lo que nunca representará un obstáculo para ello. La protección y defensa de los derechos de los contribuyentes es la función primordial de este *Ombudsman* fiscal, por lo que siempre buscará coadyuvar con las autoridades fiscales para lograr ese cometido, atendiendo al análisis de cada caso concreto y partiendo de un estudio estrictamente jurídico de las actuaciones de las autoridades fiscales.

Por las consideraciones anteriores, este Organismo protector de los derechos de los contribuyentes concluye que la actuación de la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" DEL SAT** resulta violatoria de los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas tutelados por los artículos 14 y 16 constitucionales, así como del principio consagrado en el artículo 1º, también de la Constitución federal, que establece la obligación de todas las autoridades de procurar, al aplicar las normas legales, la protección más amplia de los derechos de los gobernados; obligación que eludió al cancelar el CSD de la promovente por aplicar deducciones que, a su criterio, no son procedentes y sin haber dado respuesta debidamente fundada y motivada a la aclaración que presentó.

Finalmente, esta Procuraduría no soslaya el hecho de que el servidor público al que se le recomienda mediante este documento no fue quien cometió la violación de derechos analizada; sin embargo, dado que esa transgresión se da a nivel institucional, se identifica como autoridad responsable a la **LIC. LORENA RÍO DE LA LOZA ROBLES**, actual **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE**



**RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" DEL SAT**, ya que se le da la posibilidad de aceptar la presente Recomendación y, por ende, resarcir la violación de derechos de la contribuyente.

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.-** Se **RECOMIENDA** a la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" DEL SAT**, deje sin efectos el 400-73-00-05-00-2018-19625, de 19 de diciembre de 2018, a través del cual revocó el CSD de la quejosa y en su lugar emita una resolución fundada y motivada a la aclaración que presentó la contribuyente, analizando y valorando las pruebas aportadas por ésta.

En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de esta Procuraduría se **CONCEDE** a la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL "2" DEL SAT**, el plazo de **TRES** días hábiles siguientes a aquel 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 **ELECTRÓNICAMENTE** a la quejosa y por **OFICIO** a la autoridad responsable, adjuntando las documentales necesarias para cumplirla.

### SUBPROCURADOR DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

#### LIC. ANDRÉS LÓPEZ LARA

C.c.p. Mtro. Luis Rodrigo Salinas Olvera, Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos, en su carácter de Encargado de Despacho de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 14, fracción I, con relación al artículo 5, Apartado B, fracción II, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y en el oficio PRODECON/OP/012/2019 de 30 de abril de 2019.

C.c.p. Lic. Héctor Vázquez Luna. Administrador General de Recaudación del SAT, para su conocimiento.





## ANEXO I MOTIVACIÓN

- I. Se eliminan 24 palabras relativas al:

Nombre de las personas físicas y/o morales, así como datos personales de los contribuyentes, 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 y 2, fracción XIX 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 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y los artículos 16 y 113, fracción I y último párrafo, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.