

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Subprocuraduría de Protección de los Derechos
de los Contribuyentes

"2013, Año de la Lealtad Institucional y Centenario del Ejército Mexicano."

RECOMENDACIÓN 05/2013

EXPEDIENTE: *****
CONTRIBUYENTE: *****

PRESENTE.

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 3 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:

I. ANTECEDENTES:

1. El 29 de octubre de 2012, mediante correo electrónico fue recibida en la Delegación Regional Centro Pacífico de esta Procuraduría, la solicitud de Queja del 03 de octubre de 2012, promovida por ***** , a través de su representante legal ***** , personalidad que acreditó en términos del instrumento notarial ***** , otorgado ante la fe del ***** , Notario Público ***** de ***** , en contra de actos atribuidos a la ***** , con sede en ***** , toda vez que emitió la resolución contenida en el oficio ***** del 30 de agosto de 2012, mediante la que

determina un crédito fiscal a su cargo por la cantidad de \$1'091,043.00 (UN MILLÓN NOVENTA Y UN MIL CUARENTA Y TRES PESOS 00/100 M.N.), por concepto de impuesto al valor agregado omitido, devoluciones indebidas, recargos y multas respecto del periodo mayo y junio de 2010; al considerar que no resulta aplicable la tasa del 0% de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino la tasa general del 16% a la enajenación que realizó a un tercero de un invernadero hidropónico.

2. Por acuerdo del 05 de noviembre de 2012 se admitió a trámite la Queja, y se radicó con el expediente *****.
3. Mediante oficio ***** del 06 de noviembre de 2012, se requirió al *****, con sede en *****, para que en el término de tres días rindiera su informe respecto de los actos que se le atribuyeron, y acompañara las documentales que estimara conducentes.
4. Mediante oficio ***** del 15 de noviembre de 2012, recibido en esta Procuraduría el mismo día, el *****, con sede en *****, rindió el informe que le fue requerido, respecto de los actos que se le atribuyeron en la Queja que ahora se resuelve.

A partir de las actuaciones antes señaladas, se efectúan 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 los artículos 1º, 2º, 5º, fracciones III y IX, 21, 22, fracción II y 23 de su Ley Orgánica; así como en los diversos 53, 59 fracción IX párrafo segundo y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas.

SEGUNDA.- 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, ésta considera que en el presente caso, el *****, con sede en *****, transgredió en perjuicio de la quejosa sus derechos fundamentales de legalidad, audiencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas tutelados por los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al realizar una indebida interpretación del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al rendir el informe que le fue requerido, el *****, con sede en *****, en términos generales manifestó que:

- a) Del análisis de la documentación e información exhibida por la contribuyente se observa que declaró como valor de actos o actividades por \$1,655,000.00, \$2,138,000.00 y \$76,956.40 durante mayo, junio y julio de 2010, respectivamente gravados indebidamente a la tasa del 0% en lugar de la del 16% que sería la aplicable por tratarse de la prestación de un servicio de construcción de invernadero, ya que en las facturas 110, 111 y 114 se observa como concepto “Túneles de Invernadero de producción 9.6 mts de ancho que consta de: Estructura de invernadero, materiales de cubierta y sistema de riego” y en el contrato de Instalación y montaje exhibido se advierte en su cláusula primera que su objeto es la realización de una “OBRA” consistente en “(...) instalación y montaje de un invernadero de 43,200 m2, así como el trabajo de construcción que deberá incluir toda la mano de obra, los materiales o ambos”.
- b) Del análisis a los anexos “Proyecto de construcción de Invernadero Hidropónico” y fotografías aportados por la contribuyente mediante su escrito sin fecha, se conocieron los tipos de materiales, especificaciones técnicas de la obra y sus avances, asimismo se desprende que aun cuando pudiera tratarse de la construcción de un invernadero hidropónico, también lo es que por las características de éste, así como los conceptos plasmados en las facturas 110, 111 y 114 en el contrato de obra de fecha 28 de octubre de 2009, no se trata de una enajenación como lo refiere la visitada, sino una prestación de servicios, dado que en éstos se plasma que es la instalación y montaje de un invernadero que incluye materiales y mano de obra. Supuesto que no se ubica en ninguna de las actividades gravadas a la tasa del 0% que señala el artículo 2-A, fracción I de la ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que no se trata de una enajenación, y tampoco se ubica en los supuestos de la fracción II, del artículo referido, por no tratarse de servicios prestados “en” invernaderos hidropónicos, sino de la construcción de un invernadero.
- c) Por lo tanto, al no poder ampliar o hacer extensivo a otros supuestos el tratamiento previsto únicamente para los casos que señala el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a los servicios de construcción, habilitación o montaje de invernaderos; dicha prestación de servicios debe gravarse a la tasa del 16%, por lo que la contribuyente omitió declarar como valor de actos o actividades por \$1,655,000.00, \$2,138,000.00 y \$76,956.40 e impuesto al valor agregado a la tasa del 16% por \$264,800.00, \$342,080.00 y \$12,313.00 correspondientes a mayo, junio y julio de 2010.

TERCERA.- Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advierte que se transgredieron los derechos fundamentales de la contribuyente con base en los siguientes razonamientos; ya que, si bien se comparte que el acto que se analiza no constituye una enajenación sino una prestación de servicios, en tanto que del objeto del contrato de instalación y montaje del invernadero, se desprende que ***** asumió la obligación de construir, instalar y equipar un invernadero hidropónico, para lo cual debía aportar los materiales necesarios, a fin de entregar a su contratante la obra concluida a cambio de una contraprestación, ello no implica que se encuentren gravados a la tasa del 16%.

Consecuentemente estamos en presencia de un contrato de obra a precio alzado, clasificado en el Código Civil Federal y reconocido por la doctrina como un contrato de prestación de servicios, que aun cuando tiene un efecto traslativo de dominio de los materiales empleados en la obra, ello no desvirtúa ni modifica su naturaleza de prestación de servicios.

No obstante, no pasa desapercibido para esta Procuraduría que la autoridad, con base en una interpretación literal y restrictiva del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, concluye que la prestación de servicios independientes desarrollados por la contribuyente no se encuentran sujetos a la tasa del 0% porque no se trata de servicios prestados **EN** un invernadero hidropónicos, lo que resulta indebido.

Lo conclusión anterior se encuentra plasmada también **EN** el criterio normativo 116/2012/IVA del Servicio de Administración tributaria que señala solo resultará aplicable la tasa del 0% del impuesto al valor agregado cuando el servicio independiente sea prestado en el invernadero hidropónico, es decir, en invernaderos que ya estén construidos como tales, por lo que de conformidad con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el supuesto previsto en la ley no puede ser ampliado ni hacerse extensivo a otros casos de prestación de servicios que no estén ahí previstos, como sería el caso de los servicios para construir, habilitar o montar dichos invernaderos.

De lo expuesto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que aun cuando asiste la razón a la autoridad señalada como responsable en el sentido de que el acto o actividad realizado por la quejosa constituye una prestación de servicios independientes y no una enajenación, ello resulta insuficiente para concluir, por esa sola circunstancia, que tales servicios se encuentran gravados a la tasa del 16%.

Más aún, este Organismo Público Autónomo considera que existe una afectación a los derechos fundamentales de la contribuyente con motivo de la interpretación literal que realiza del artículo 2, fracción II, inciso d) de la ley de la materia.

En ese sentido aun cuando el numeral antes referido señala que será aplicable la tasa del 0% a los servicios que se presten **en** invernaderos hidropónicos, no debe ni puede entenderse de forma restrictiva tal precepto, para concluir que solo comprende aquellos servicios que se prestan en un invernadero ya construido, pues ello provocaría tratos inequitativos y desiguales que de ninguna manera fueron perseguidos ni promovidos por el legislador al incorporar estos tratamientos en la norma.

En efecto, las exposiciones de motivos que dieron origen a algunas modificaciones en materia de impuesto al valor agregado, muestran claramente la intención del legislador de proteger al sector primario a fin de incentivar su desarrollo y garantizar el abasto nacional, liberándole así de cargas impositivas innecesarias, como sería el soportar el traslado de cantidades por concepto de impuesto al valor agregado.

En ese sentido la exposición de motivos del Decreto por virtud del cual se reformaron, modificaron y derogaron diversas disposiciones para el ejercicio fiscal 1979, señaló lo siguiente:

“(...)

En efecto, se liberan de pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufran transformación industrial; así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan. Debe destacarse que la nueva ley no gravará los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación, tanto cuando se enajenen como cuando sean motivo de arrendamiento. Con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se exime la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como los servicios que a estas actividades se proporcionen.

(...)”

De igual forma, la exposición de motivos del 9 de diciembre de 1994, con motivo de la reforma a diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado refirió:

*“(...) la incorporación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de diversos actos y actividades que estarán sujetas a la tasa de 0%, como son **la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controlada o para proteger los cultivos de elementos naturales, equipos de irrigación.** Asimismo, se propone que queden sujetos a la citada tasa, **la prestación de servicios relacionados con los mencionados invernaderos**, la erradicación de plagas, el despepite de algodón en rama, el sacrificio de ganado y aves de corral, y los servicios de reaseguro. Cabe señalar que **dicho tratamiento fiscal actualmente se aplica a las citadas enajenaciones y a la prestación de los servicios mencionados** derivado de la interpretación que se hace de la Ley por parte de las autoridades administrativas; sin embargo, y para dar mayor precisión en su aplicación y seguridad a los contribuyentes, se considera conveniente proponer que su regulación se incorpore a la Ley.*

(...)”

Énfasis añadido.

De las transcripciones anteriores se advierte que para proteger y fomentar la actividad de los grupos que integran el sector primario y en concreto, de aquellos que desarrollan actividades agrícolas, el legislador decidió gravar a la tasa del 0% los actos y actividades que realizan, así como aquellos que serán destinados a dicha actividad.

En este orden de ideas, si bien el intérprete de una disposición normativa, en este caso la autoridad responsable, puede acudir a cualquier método de interpretación, también lo es que, cuando la disposición admite diversas interpretaciones o sentidos, como sucede en este caso, se debe elegir aquél que resulte más conforme con las normas constitucionales.

Así entonces, como resultado de una interpretación literal de la norma la responsable concluyó que los servicios prestados, aun cuando se destinan al desarrollo de actividades primarias, deben estar gravados a la tasa del 16%, lo que de ninguna forma obedece ni respeta el contenido de las normas constitucionales que refieren los derechos fundamentales de igualdad y equidad, pues el contribuyente que adquiere un invernadero hidropónico a través de una enajenación, no soportará cantidad alguna como traslado del IVA, por estar sujeto este acto a una tasa del 0%, pero si decide contratar la construcción del mismo invernadero hidropónico, deberá soportar el traslado del impuesto al valor agregado pues dicha actividad estaría gravada a una tasa del 16%, situación que permite concluir a esta Procuraduría que esta interpretación, al entrar en conflicto con el mandato de la Carta Magna, es indebida.

Consecuentemente, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que para conocer el sentido y alcance del artículo 2-A, fracción II, inciso g) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe realizarse una interpretación auténtica y conforme con el contenido de nuestra Carta Magna, lo que lleva a concluir que los servicios prestados por la quejosa, consistentes en la construcción y montaje de un invernadero hidropónico, están gravados a la tasa del 0% y no a la diversa del 16% como sostiene la responsable, de ahí que resulte incorrecta la determinación de un impuesto a su cargo.

Esto es así ya que como se ha señalado la intención del legislador es proteger al sector primario, liberándoles de la carga del traslado de cantidades por concepto de impuesto al valor agregado y, por otro lado, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos recoge los derechos fundamentales de igualdad y equidad, atento a los cuales aquellos que se coloquen en la misma hipótesis, deben recibir idéntico tratamiento.

En el caso los adquirentes de invernaderos hidropónicos, sea a través de una enajenación o de una prestación de servicios, deben recibir el mismo tratamiento fiscal, que se traduce en la aplicación o traslado del impuesto al valor agregado a una tasa del 0%.

Sostener la interpretación realizada por la autoridad en la determinación del crédito a cargo de la quejosa, llevaría a esta Procuraduría a convalidar un tratamiento inequitativo que de ninguna manera respeta las disposiciones constitucionales ni resulta acorde a la voluntad del legislador en la incorporación de estas disposiciones, al permitir colocar sobre un contribuyente, una carga tributaria superior a otro, atendiendo únicamente a cuestiones accidentales como sería el medio a través del cual tuvo lugar la adquisición del invernadero hidropónico.

Por ende, es de concluirse que la tasa del 0% prevista en el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no solo resulta aplicable a los servicios personales independientes prestados **en** invernaderos hidropónicos, entendidos éstos como aquellos que ya se encuentran construidos, sino que también debe alcanzar a los servicios de construcción del invernadero hidropónico, interpretación ésta que logra la protección más amplia del individuo

y además resulta consistente con la voluntad del legislador que ha quedado señalada líneas arriba.

No obsta a la conclusión anterior, la circunstancia de que el destinatario final del invernadero hidropónico podría solicitar la devolución del impuesto al valor agregado que le podría haber sido trasladado -y enterado- por la quejosa, pues de cualquier suerte implica la imposición de una carga económica de la que el legislador quiso liberarlo, y le coloca en un plano de desigualdad, por lo que es indebido que la autoridad a través de una interpretación literal, pretenda lo contrario.

Por tanto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que resulta incorrecta la determinación de la autoridad al concluir que la quejosa omitió trasladar el impuesto al valor agregado a la tasa del 16%, pues una interpretación auténtica, armónica y conforme a la Constitución General de las disposiciones ya referidas permiten afirmar que en todo caso, la tasa aplicable a la prestación de servicios y/o enajenación de la obra, es la del 0% de ahí que la autoridad responsable afectó indebidamente sus derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas.

En este sentido, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que los derechos fundamentales también resultan aplicables a las personas jurídicas, ya que si bien es cierto que no puede determinarse que las personas jurídicas colectivas son titulares de derechos humanos *per se*, sí es dable afirmar que la titularidad de estos derechos no puede restringirse solo a las personas físicas, ya que las personas jurídicas colectivas son una ficción jurídica compuesta por individuos, por lo que las afectaciones que se realicen a las personas jurídicas colectivas pueden transgredir directamente los derechos humanos de los individuos que la integran, por lo que la tutela de dichos derechos, también debe hacerse extensiva a las personas jurídicas colectivas.

En consecuencia, es imperativo que las autoridades fiscales federales observen y den 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 establezca la ley”.

Premisas estas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales,

como es el caso del ****, ****, debe procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

Las consideraciones presentadas en este documento autorizan a concluir igualmente, que la autoridad no actuó con apego al principio de legalidad, ya que con su actuación, vulneró los derechos de la quejosa al no efectuar una correcta interpretación del artículo 2-A, fracción II, inciso g) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que además violó sus derechos de seguridad y certeza jurídicas, recogidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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 formula la siguiente:

III. RECOMENDACIONES Y MEDIDAS CORRECTIVAS

PRIMERA.- Se recomienda al ****, ****, adoptar de inmediato las medidas correctivas consistentes en dejar sin efectos la liquidación determinada a cargo de la quejosa por haberse emitido en contravención a lo establecido por el artículo 2-A, fracciones I y II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y por ende a los derechos fundamentales de la contribuyente en términos de los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA.- Se recomienda al ****, ****, cumplir con lo ordenado en el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **SE CONCEDE** al ****, **** el plazo de **TRES** días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de esta Recomendación, para que informe si la acepta o no, y en su caso, funde y motive su negativa como lo manda 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 responsable que en términos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, la presente Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE, mediante CORREO ELECTRÓNICO a la contribuyente y por OFICIO a la autoridad.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

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