RECOMENDACIÓN 029/2012
****

EXPEDIENTE: ********

CONTRIBUYENTE: ********

México, Distrito Federal, a 8 de noviembre de 2012.

****
ADMINISTRADOR **********, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA*.

****
ADMINISTRADOR DE **********, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

P R E S E N T E S.

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 del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2012, 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. A N T E C E D E N T E S:

1. Mediante escrito libre recibido en la Oficialía de Partes de esta Procuraduría el día 5 de octubre de 2012, el **********, en su carácter de representante legal de la empresa **********,** personalidad que acreditó con la copia simple del instrumento notarial número **********, pasado ante la fe del Licenciado **********, Titular de la Notaría Pública número ********** con residencia en **********, **********, promovió **QUEJA** contra actos que atribuye a los Titulares de la entonces **ADMINISTRACIÓN ********** Y DE LA ADMINISTRACIÓN DE **********, AMBOS DE LA ADMINISTRACIÓN**

* De conformidad con el artículo Cuarto Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de julio de 2012 vigente a partir del 14 de agosto de 2012.

GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

2. Por acuerdo de 10 de octubre de 2012, se admitió a trámite la queja; se registró con el número ********** y se requirió a las autoridades responsables, a efecto de que rindieran informe acompañando las documentales que estimaran conducentes.

3. Mediante oficio **********, de 18 de octubre de 2012, recibido el 22 de los mismos, el Administrador **********, rindió su informe en el sentido de negar que haya existido violación a los derechos fundamentales de la quejosa.

4. Mediante oficio **********, de 22 de octubre de 2012, el Administrador **********, rindió el informe que le fue requerido y esencialmente manifestó que no existe violación a los derechos tributarios de la quejosa, pues **********, no se incorporó al tratamiento previsto en la reglas 5.2.6, 5.2.7 y 5.2.8 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2006, 2007, 2008 y 2009.

6. El día 24 de octubre de 2012, el representante legal de la empresa quejosa, **********, compareció al local que ocupa esta Procuraduría, a fin de precisar las violaciones de derechos fundamentales que sufrió su representada, respecto de las cuales solicita que conozca este organismo descentralizado.

A partir de las actuaciones reseñadas, se efectúan las siguientes:

II. O B S E R V A C I O N E S :

PRIMERA.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5, fracciones III y IX de su Ley Orgánica, en relación con el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas.

SEGUNDA.- Del análisis conjunto de 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, párrafo primero 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, en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, el **********, **ADMINISTRADOR ********** Y EL **********, ADMINISTRADOR **********, AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,** transgredieron los derechos fundamentales de inviolabilidad del domicilio, legalidad, seguridad y certeza jurídica de la contribuyente **********, contenidos en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, se desprende de las manifestaciones del representante de la quejosa, así como del análisis y valoración de las documentales aportadas y de los informes rendidos por las mencionadas autoridades responsables, de los que se confirma que los actos que se reclaman como violatorios de derechos, **efectivamente existieron y quedaron debidamente probados,** en atención de los siguientes razonamientos:

A. Como antecedentes del caso se tienen:

1. Con fecha 2 de septiembre del 2009, la entonces Administración *********** de la Administración********** SAT, inició la visita domiciliaria al amparo de la orden número **********, contenida en el oficio número **********, de fecha 31 de agosto del 2009; con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras a que está afecta como sujeto directo, en materia de contribuciones federales y aprovechamientos: cuotas compensatorias, derechos de trámite aduanero, impuesto general de exportación, impuesto general de importación e impuesto al valor agregado, así como verificar la legal importación, tenencia o estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera y el cumplimiento de las restricciones o regulaciones no arancelarias y normas oficiales mexicanas, correspondientes al período comprendido del 1 de enero de 2007 al 30 de junio de 2009.

2. Seguido el procedimiento, el día 14 de junio del 2011, le fue notificada a la contribuyente la última acta parcial en la cual se asentaron las irregularidades, en que a juicio de la autoridad fiscalizadora había incurrido la contribuyente durante el período sujeto a revisión.

3. Con fecha 2 de agosto del 2011, la quejosa presentó escrito desvirtuando las irregularidades asentadas por la autoridad fiscalizadora en la última acta parcial, y optó por corregir su situación fiscal en términos de los artículos 2, fracción XIII, 13, 14, 15 y 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, conforme al criterio de la autoridad fiscalizadora.

4. Con fecha 16 de agosto del 2011, la autoridad fiscalizadora notificó a la quejosa el acta final, en la que concluyó que no se desvirtuaron las observaciones dadas a conocer en la última acta parcial e indicó que era improcedente la corrección fiscal efectuada.

5. Con fecha 21 de septiembre del 2011, fue emitido el oficio **********, Exp. **********, de fecha 21 de septiembre del 2011, por la entonces Administración ********** de la Administración ********** del Servicio de Administración Tributaria, por la que se resuelve imponer a la quejosa un crédito fiscal de $659,912,755.55 (Seiscientos cincuenta y nueve millones novecientos doce mil setecientos cincuenta y cinco pesos 55/100 M.N.).

6. Inconforme con dicha resolución, la quejosa interpuso recurso de revocación y con fecha 7 de septiembre del 2012, le fue notificada la resolución contenida en el oficio **********, de fecha 30 de agosto del 2011, emitido por el Administrador de ********** de la Administración ********** de la Administración ********** del Servicio de Administración Tributaria, en el que se confirma el crédito fiscal determinado en su contra.

B. En su escrito de queja, el representante legal de la contribuyente adujo medularmente lo siguiente:

- Que la empresa ****************, durante los ejercicios fiscales de 2007, 2008 y 2009 realizó enajenaciones de mercancías, las que consideró exportaciones definitivas en términos del artículo 29, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, además de tramitar pedimentos virtuales en términos de las Reglas 5.2.6, inciso B y 5.2.8 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (en adelante RCGMCE) aplicables a los mencionados ejercicios, por lo cual calculó el IVA aplicando la tasa del 0% al valor de las enajenaciones de mercancías efectuadas a residentes en el extranjero con entrega material a empresas con programa de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX)[1].

- Que el 2 de septiembre de 2009, la entonces Administración ****************, inició una visita en el domicilio de la contribuyente, pero sin justificar la razón para considerarla "Grande Contribuyente".

- Que el 2 de agosto de 2011, la contribuyente presentó **escrito mediante el cual corrigió su situación fiscal conforme al criterio de la autoridad fiscalizadora**; sin embargo el 16 de agosto de 2011, se notificó acta final en la cuál incluso se aumentaron las irregularidades asentadas en la última acta parcial, concluyendo que no se desvirtuaron las observaciones e incluso afirmando que la corrección intentada era irrisoria.

- Que la autoridad aumentó las irregularidades señaladas en la última acta parcial, al establecer tanto en el acta final como en la liquidación, que no se asentó en los pedimentos virtuales el identificador "PC", y que no se generó el número de pedimento al efectuar la primera operación del mes.

- Que mediante oficio ****************, de 21 de septiembre de 2011, la autoridad fiscal emitió resolución definitiva en la cual determinó un crédito fiscal en cantidad de $659'912,755.55, por concepto únicamente del impuesto al valor agregado, actualización, recargos y multas, por los ejercicios fiscales de 2007, 2008 y 2009, la que fue confirmada vía revocación por resolución No. ****************, de 30 de agosto de 2012, notificada el día 7 de septiembre siguiente.

C. Al rendir su informe, las autoridades responsables esencialmente manifestaron lo siguiente:

- Que derivado del análisis a las operaciones de comercio exterior realizadas por la contribuyente durante el periodo revisado, comprendido del 1 de enero de 2007 al 30 de junio de 2009, así como de la evidencia documental proporcionada durante la visita domiciliaria que se le practicó, se conoció que en su carácter de proveedor nacional realizó la enajenación de tejidos de algodón a diversos residentes en el extranjero, mediante pedimentos de

[1] Confr. Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Decreto IMMEX), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006.

exportación virtual con clave V1, efectuando la entrega material de la mercancía en territorio nacional a otras empresas, las que cuentan con Programa IMMEX, en términos de lo previsto en la Regla 5.2.6. inciso B) de las RCGMCE vigentes en el periodo fiscalizado.

- Que en los pedimentos de exportación virtual proporcionados por la contribuyente quejosa, declaró en el campo referente a “descargos” el número de pedimento de importación virtual afecto, y en el campo de observaciones declaró que realizaba sus operaciones virtuales al amparo de las Reglas 5.2.6, 5.2.7 y 5.2.8 de las Reglas en mención.

- Que la contribuyente se apartó del procedimiento descrito en la Regla 5.2.6, de las RCGMCE aplicables al momento de la operación, toda vez que a efecto de que las mercancías se consideraran exportadas en términos del artículo 29, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se debieron presentar ante el mecanismo de selección automatizado los pedimentos de importación virtual en cuestión, el mismo día en que se efectuó el traslado de la mercancía, lo que en la especie no aconteció, pues en las cartas porte consta la fecha en que se llevó a cabo la entrega material de la mercancía, confirmándose así que se efectuó en fecha distinta.

- Que en tales circunstancias, las operaciones efectuadas por la quejosa, contravienen el procedimiento establecido en la multicitada Regla 5.2.6., de las RCGMCE, para se procedente la aplicación de la tasa del IVA al 0% para los efectos del artículo 29, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Que por lo que concierne a la declaración de la contribuyente, de realizar sus operaciones en términos de lo establecido en la regla 5.2.8., de las RCGMCE, la que contiene el procedimiento para efectuar operaciones consolidadas, se conoció que la quejosa se apartó del mismo, pues efectuó sus operaciones de la siguiente forma:

  i. El pago de los pedimentos tramitados se transmitió al sistema electrónico de la Aduana, hasta un mes después de haber realizado la primera transferencia de mercancías.

  ii. Emitió facturas con diferentes fechas durante el mes calendario, distintas a las de la entrega material de las mercancías.

- Que el artículo 2, fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente vigente, **no permite la corrección de requisitos formales de procedibilidad,** por lo cual no puede acudir a este precepto legal para acogerse al beneficio de tributar a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado y subsanar a *posteriori* dichos requisitos.

- La incorporación de la quejosa a lo dispuesto en las citadas reglas se encontraba condicionado al cumplimiento de diversos requisitos de tiempo y forma, y al no haberlos cumplido cabalmente, la consecuencia inmediata era la **no aplicación del tratamiento al cual pretendía acogerse,** es decir, de gravar las mercancías enajenadas a la tasa del 0% de impuesto al valor agregado.

D. Conforme con lo dispuesto en el artículo 29, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las empresas residentes en el país calcularán dicho impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes cuando éstos sean exportados, en términos de la Ley Aduanera de manera definitiva, mientras que el artículo 102 del citado ordenamiento legal, dispone que hay exportación definitiva cuando las mercancías salen del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

En el caso en estudio, la quejosa considera que sus operaciones debieron estar gravadas a la tasa del 0%, toda vez que las mercancías observadas en el periodo sujeto a revisión, fueron enajenadas a un residente en el extranjero, el cual le solicitó que hiciera la entrega material en territorio nacional a un destinatario con programa IMMEX, el que se encarga de transformar la mercancía para su posterior exportación.

Conviene ahora citar, en la parte que interesa, lo dispuesto por la regla 5.2.6, de las RCGMCE, de aplicación exacta a la operación de la empresa quejosa, y analizar el procedimiento que en concreto establece, para así poder verificar los requisitos que la promovente debió cumplir, con la finalidad de que la enajenación de sus mercancías se gravara a la tasa del 0%, para efectos del impuesto al valor agregado:

> ***"Regla 5.2.6.*** *Para los efectos del artículo 29, fracción I de la Ley del IVA, las enajenaciones o transferencias de mercancías que se realicen conforme a los supuestos que se señalan en la presente regla, se considerarán exportadas, siempre que se efectúen mediante pedimento, aplicando la tasa 0% de IVA y se cumpla con el procedimiento establecido en el segundo párrafo de la presente regla:*
>
> *[…]*
>
> *B.* ***La enajenación de mercancías*** *que realicen los* ***proveedores nacionales a residentes en el extranjero****, de mercancías nacionales o importadas en forma definitiva,* ***cuya entrega material se efectúe en territorio nacional a empresas con Programa IMMEX*** *siempre que se trate de las autorizadas en sus programas respectivos o a empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal;*
> *[…]*
>
> *El procedimiento y requisitos para la aplicación de la tasa del 0% de IVA, es el siguiente:*
>
> *1. Presentar ante el mecanismo de selección automatizado, los pedimentos que amparen el retorno o exportación virtual, a nombre de la empresa que efectúa la transferencia y de importación temporal o de introducción a depósito fiscal a nombre de la empresa que recibe las mercancías, sin que se requiera la presentación física de las mismas. Los pedimentos de retorno o exportación virtual y de importación temporal o de introducción a depósito fiscal a que se refiere el presente párrafo, podrán ser presentados en aduanas distintas.*

Para los efectos del párrafo anterior, el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal deberá presentarse ante el mecanismo de selección automatizado el día en que se efectúe la transferencia de las mercancías; y el pedimento que ampare el retorno o exportación virtual podrá ser presentado ante el mecanismo de selección automatizado a más tardar al día siguiente a aquél al que se haya presentado ante el mecanismo el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal. En el caso de que el pedimento que ampara el retorno o exportación virtual de las mercancías no se presente en el plazo señalado, dicho pedimento podrá ser presentado ante la aduana correspondiente dentro del mes siguiente a aquél en que se hubiera tramitado el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal, siempre que se efectúe el pago de la multa por presentación extemporánea a que se refiere el artículo 183, fracción II de la Ley.

En dichos pedimentos se deberá indicar en el bloque de identificadores, la clave que corresponda conforme al Apéndice 8, del Anexo 22 de la presente Resolución; en el pedimento que ampare el retorno o exportación virtual, se deberá anotar el número de Programa IMMEX de la empresa que recibe las mercancías, en el caso de las empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes, el número de autorización para realizar operaciones de comercio exterior en el régimen de depósito fiscal; en el de importación temporal o de introducción a depósito fiscal, el que corresponda a la empresa que transfiere las mismas y tratándose de proveedores nacionales su RFC.

Al tramitar el pedimento que ampare el retorno o exportación virtual a que se refiere el párrafo anterior, el agente o apoderado aduanal deberá transmitir los campos del "bloque de descargos" conforme al Anexo 22 de la presente Resolución, referentes al número, fecha y clave del pedimento pagado y modulado que ampare la importación temporal o de introducción a depósito fiscal, de las mercancías transferidas.

Cuando los pedimentos no se presenten en el plazo establecido en el segundo párrafo del presente numeral, no se transmitan los datos a que se refiere el párrafo anterior o existan diferencias entre las mercancías manifestadas en el pedimento que ampara el retorno o exportación virtual y el que ampara la importación temporal o la introducción al depósito fiscal, se tendrán por no retornadas o no exportadas las mercancías descritas en el pedimento de retorno o exportación virtual. La empresa con Programa IMMEX o persona que cuenta con autorización para destinar mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, que haya efectuado la transferencia será responsable por el pago de las contribuciones y sus accesorios, por las mercancías que conforme a este párrafo no se consideren retornadas. Tratándose de proveedores nacionales, que hubiesen obtenido la devolución o efectuado el acreditamiento del IVA con motivo de la exportación de las mercancías que conforme a este párrafo no se consideren exportadas, deberán efectuar el reintegro del IVA correspondiente. Para estos efectos, podrá existir discrepancia entre el valor declarado en el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal y el de retorno, siempre y cuando el valor declarado en el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal sea mayor al que se declare en el pedimento de retorno.

2. Las empresas que efectúen operaciones al amparo de esta regla, podrán tramitar un pedimento consolidado que ampare el retorno o exportación virtual y un pedimento consolidado de importación temporal o de introducción a depósito fiscal, que ampare las mercancías transferidas a una sola empresa y recibidas de un solo proveedor, respectivamente, siempre que se tramiten en la misma fecha, utilizando el procedimiento establecido en la regla 5.2.8 de la presente Resolución.
[…]
4. Las empresas a que se refiere esta regla deberán cumplir con lo establecido en la regla 5.2.7 de la presente Resolución.
[…]".
(Énfasis añadido)

De la regla anterior se desprende que a efecto de considerar, que la enajenación que realicen los proveedores nacionales a residentes en el extranjero de mercancías nacionales o importadas en forma definitiva, cuya entrega material se efectúe en territorio nacional a empresas con Programa IMMEX, está sujeta a la tasa del 0% para efectos del calculo del IVA, el contribuyente debe apegarse al procedimiento descrito en la regla de comercio exterior antes transcrita.

Asimismo, la regla 5.2.6 establece que las empresas deberán cumplir con lo dispuesto en la regla 5.2.7, la que a la letra establece:

"Regla 5.2.7. *Para los efectos de las reglas 5.2.5. y 5.2.6. de la presente Resolución, el enajenante* ***deberá anotar en las facturas o notas de remisión que para efectos fiscales expida, el número de Programa IMMEX o el número de autorización****, en el caso de las personas que cuentan con autorización para destinar mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, así como el del adquirente, para cuyo efecto el adquirente deberá entregar previamente al enajenante, copia de la autorización del Programa IMMEX o ECEX o de la autorización para realizar operaciones de ensamble y fabricación de vehículos bajo el régimen de depósito fiscal.*

(…)".

(Énfasis añadido)

De acuerdo con lo establecido en la regla transcrita, es obligación del enajenante anotar en las facturas o en las notas de remisión, el número de Programa IMMEX de la empresa a la que se le transfirieron las mercancías; asimismo debe declarar que dicha operación se efectúa en los términos de la Regla 5.2.5 o 5.2.6, según corresponda.

Ahora bien, conforme a la regla 5.2.6, el contribuyente tiene la posibilidad de tramitar pedimentos que amparen varias operaciones (**pedimentos consolidados)**, para lo cual es necesario que se siga el procedimiento previsto en la regla 5.2.8, que a la letra establece lo siguiente:

"Regla 5.2.8. *Para los efectos de las reglas 5.2.5 y 5.2.6 de la presente Resolución, las empresas que efectúen dichas operaciones,* ***podrán tramitar en forma semanal o mensual un pedimento consolidado que ampare el retorno virtual*** *y un* ***pedimento consolidado que ampare la importación temporal*** *o introducción a depósito fiscal de las mercancías transferidas y recibidas de una misma empresa o persona, respectivamente, siempre que se tramiten en la misma fecha bajo el siguiente procedimiento:*

1. Al efectuar la primera transferencia de mercancías en la semana o en el mes de calendario de que se trate, según la opción ejercida, el agente o apoderado aduanal deberá transmitir al sistema electrónico, la información correspondiente a los pedimentos que amparen el retorno o la importación temporal o introducción a depósito fiscal virtuales, indicando el número de la patente o autorización de agentes o apoderados aduanales, número y clave de pedimento, RFC del importador y exportador, respectivamente, clave que identifica el tipo de operación y destino u origen de las mercancías.

2. Las facturas o las notas de remisión que amparen las operaciones de transferencia, deberán contener además de lo señalado en las reglas 2.6.1 y 5.2.7, de la presente Resolución el nombre o razón social y RFC de quien promueve el despacho, número de la factura o nota de remisión que se tramita en el sistema de los pedimentos consolidados y número de los pedimentos bajo los cuales se consolidan las mercancías.

3. Se deberán presentar, a más tardar el día martes de cada semana o dentro de los primeros 10 días hábiles de cada mes, según la opción ejercida, los pedimentos consolidados semanales o mensuales, según corresponda, que amparen el retorno virtual y la importación temporal o introducción a depósito fiscal en los que se hagan constar todas las operaciones realizadas durante la semana o el mes inmediato anterior, sin que se requiera la presentación física de las mercancías, señalando en el campo respectivo, todas las facturas que amparen la operación y anexándolas a los mismos, debiendo cumplir con los requisitos establecidos en el numeral 1 de la regla 5.2.6. de la presente Resolución.

Los pedimentos a que se refiere la presente regla se podrán presentar en aduanas distintas".

(Énfasis añadido)

En el caso concreto, la autoridad consideró que la contribuyente no cumplió con el procedimiento previsto en las reglas 5.2.6, 5.2.7 y 5.2.8, haciendo de su conocimiento en la última acta parcial diversas omisiones, las cuales fueron corregidas por la quejosa de conformidad con el artículo 2, fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, de la siguiente forma:

a. Presentó notas de remisión en términos de la regla 5.2.8 de las RCGMCE, en las que se consignaban los números de pedimentos de exportación e importación virtuales correspondientes.

b. Asentó los números de programa IMMEX que había omitido anotar en 7 notas de remisión observadas por la autoridad.

c. Además aclaró que no se encontraba obligada a presentar los pedimentos de exportación virtual los mismos días en los que se efectuaron las diversas entregas materiales de mercancías —plazo establecido en la regla 5.2.6 de la RCGMCE— ya que había tramitado pedimentos consolidados conforme a la regla 5.2.8.

Es decir, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que resultaron insustanciales las omisiones de carácter meramente formal en las que incurrió la empresa que acude a la queja y por las cuales se regularizó tales como:

a. Omitir declarar el número de pedimentos en los cuales consolidó las mercancías;

b. No asentar los números de programa IMMEX en siete notas de remisión; y

c. No presentar oportunamente los pedimentos de exportación virtual.

Además resulta muy relevante destacar que la autoridad en ningún momento niega que la quejosa pudiera consolidar los pedimentos de exportación, sino tan sólo que no presentó esa especie de declaración con oportunidad; asimismo tampoco objeta la existencia de las notas de remisión y menos aún que a la contribuyente no le sea aplicable el programa IMMEX en las operaciones que realiza. En otras palabras por la falta de formalidades de carácter de mero trámite, pretenden las responsables sancionar a la quejosa actualizándole una hipótesis de casación que no realizó e imponiéndole la tasa general del impuesto al valor agregado.

Por lo tanto en opinión de esta Procuraduría, puede concluirse que las consecuencias derivadas por el incumplimiento de obligaciones formales pueden ser derrotables cuando sean desproporcionales a la pérdida del derecho de fondo.

Expuesto lo anterior, este Organismo protector de derechos fundamentales observa que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, corresponde a los gobernados la determinación de las contribuciones a su cargo, y a fin de subsanar las posibles omisiones cometidas en dicho proceso, cuentan con el derecho a la autocorrección previsto en los artículos 2, fracción XIII y 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en los términos siguientes:

> ***"Artículo 2.*** *Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:*
> *[…]*
>
> ***XIII.*** *Derecho a* ***corregir su situación fiscal*** *con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales*
>
> *[…]".*
>
> ***"Artículo 14.*** *Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán* ***derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión****, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.*
>
> *Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal".*
>
> (Énfasis añadido)

Los preceptos legales transcritos establecen el derecho a favor del contribuyente de corregir su situación fiscal, lo cual significa que el pagador de impuestos se encuentra facultado para corregir todas aquellas cuestiones que incidan en su situación frente al fisco, pues precisamente el objeto mismo de la Ley Tributaria es que las contribuciones se cubran conforme a las disposiciones que les sean aplicables.

No obstante lo anterior, en el presente caso las responsables indebidamente limitan el derecho general de los contribuyentes a la autocorrección, únicamente al pago de las impuestos supuestamente omitidos; pues consideran que todo lo referente a la regularización o autocorrección de requisitos o cuestiones meramente formales que inciden en la determinación del tributo, no pueden ser materia de autocorrección.

Al razonar así, las autoridades desconocen incluso que el objetivo del programa IMMEX del que goza la quejosa es **el de fortalecer la competitividad del sector exportador mexicano**, otorgando certidumbre, transparencia y continuidad a las operaciones de las empresas, **introduciendo los factores de cumplimiento y simplificándolos.**

En tales circunstancias, al impedir la posibilidad de autocorregir obligaciones formales, las responsables vulneran derechos fundamentales de la contribuyente, ya que contrario al objetivo del programa IMMEX, le imponen mayores cargas en lugar de simplificarlas, restando competitividad y determinando**, sin que se produjeran o actualizaran las hipótesis de causación,** el pago del impuesto de las mercancías enajenadas a la tasa general, del 15% vigente en los ejercicios revisados.

En consecuencia, se advierte que las responsables restaron valor a la autocorrección realizada por la quejosa e incluso la calificaron de irrisoria, sin considerar que **los pedimentos de exportación virtual exhibidos por la contribuyente son una especie de declaración fiscal relativa al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de comercio exterior[2],** y en consecuencia no había motivo alguno para que la quejosa no pudiera ejercer su derecho a la autocorrección de los requisitos formales establecidos en las Reglas 5.2.4., 5.2.5., 5.2.6. y 5.2.8. de las RCGMCE, a efecto de considerar sus mercancías enajenadas gravadas a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, de conformidad con los artículos 2, fracción XIII y 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

En tal orden de ideas, la postura de la contribuyente al solventar las formalidades que la autoridad le indicó en la última acta parcial, en la que se le concedió la oportunidad **legal** de desvirtuar las irregularidades observadas o bien a corregir su situación fiscal, **no era irrisoria,** como erróneamente lo sostiene, **sino el ejercicio de un derecho previsto en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.**

En conclusión, este Organismo descentralizado considera que conforme a lo establecido en los artículos 2, fracción XIII y 14 de la Ley Federal de los Derechos del

[2] Cnfr. Tesis: 2a./J. 62/98, Rubro: " **PEDIMENTO. ES UNA ESPECIE DE DECLARACIÓN FISCAL, RELATIVA A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR".** Visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Septiembre de 1998, Novena Época, Instancia: Segunda Sala , Página: 365

Contribuyente, debe permitírsele a los contribuyentes en principio y cuando no exista un impedimento jurídico o material para ello, corregir todo tipo de obligaciones fiscales, sustantivas y formales, que incidan de alguna manera en su situación fiscal, con el propósito de que ésta se ajuste plenamente a la ley.

E. Por otro lado, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que tratándose de visitas domiciliarias, las autoridades fiscales deben ceñir sus actuaciones a reglas perfectamente delimitadas, entre las que se encuentra la dispuesta en la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que obliga a consignar de manera circunstanciada, los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, de los que se tenga conocimiento durante el desarrollo de la fiscalización, al disponer lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

> ***"Artículo 46.-*** *La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:*
> *(…)*
>
> *IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.*
>
> *Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.*
>
> *Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.*
> *(…)"*

En esa tesitura, **una vez levantada la última acta parcial, en la cual se haya hecho mención expresa de los hechos u omisiones que pudieran entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales** relacionadas con el contribuyente visitado, deberá transcurrir cuando menos un plazo de veinte días, para que el contribuyente pueda presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos

u omisiones señalados por la autoridad, **así como para optar por corregir su situación fiscal, previo al levantamiento del acta fina**l, lo cual **constituye una prerrogativa a favor del gobernado** previo al levantamiento del acta final de la visita.

Tal derecho tiene como finalidad, además de dar audiencia, la de informar de las irregularidades detectadas para que el causante, de forma voluntaria pueda subsanar esos errores, autocorregirse y, por consiguiente, acceder a la posibilidad de regularizar su situación.

Por tanto, a fin de no contrariar tal prerrogativa, es necesario que todas las observaciones que hayan sido detectadas durante la visita domiciliaria, se circunstancien específicamente en la última acta parcial, para que así el contribuyente pueda desvirtuar los hechos u omisiones o, en su caso, **ejercitar plenamente su derecho a la autocorrección, con plena eficacia**.

En el caso concreto, debe señalarse que la autoridad fiscal adicionó en el acta final observaciones relativas a omisiones e irregularidades que no fueron señaladas en la última acta parcial, lo cual implica una transgresión a las reglas que regulan el procedimiento fiscalizador y, adicionalmente, obstaculizó el derecho a la autocorrección de la quejosa.

En efecto, **en la última acta parcial, la autoridad fiscal señaló específicamente las siguientes omisiones:**

- Los pedimentos de importación virtual no se presentaron ante el mecanismo de selección automatizado, el mismo día en que se efectuó el traslado de mercancías (folio ****************).

- Omitió declarar el número de los pedimentos bajo los cuales se consolidaban las mercancías, cuestión que resultaba indispensable para estar en posibilidad de aplicar el beneficio de tramitar pedimentos consolidados acorde a lo establecido en la regla 5.2.8 (folio ****************).

- En 7 casos omitió declarar el número de Programa IMMEX de las empresas que recibieron las mercancías, dato que, de conformidad con las reglas 5.2.7 y 5.2.8 de las RCGMCE, era obligatorio (folio ****************).

Para corregir su situación, la quejosa, con fundamento en la fracción XIII del artículo 2, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, presentó notas de remisión en términos de la regla 5.2.8 de las RCGMCE, **en las cuales se asentaron los números de pedimentos de exportación e importación virtuales correspondientes**. Además, **en las 7 notas de remisión observadas por la autoridad, asentó los números de programa IMMEX** que había omitido anotar; por lo tanto, corrigió su situación fiscal al cumplir con lo establecido en las reglas 5.2.6, 5.2.7 y 5.2.8 de las RCGMCE, tal y como lo observó la autoridad en la última acta parcial de visita, pues además aclaró que no se encontraba obligada a presentar los pedimentos de importación virtual el mismo día en el que se efectuó la entrega material de mercancías —plazo establecido en la regla

5.2.6 de la RCGMCE— ya que había tramitado pedimentos consolidados conforme a la regla 5.2.8.

Por su parte, la autoridad fiscalizadora, **en el acta final adicionó las omisiones siguientes**:

- Que el pago de los pedimentos tramitados se transmitió al sistema electrónico de la Aduana hasta un mes después de haber realizado la primera transferencia de mercancías.

- Que la visitada emitió facturas en diferentes fechas durante el mes de calendario y, a su vez, realizó la entrega material de las mercancías (folio **********).

- Que la propia empresa declaró que realizaba operaciones normales, ya que no invocó el identificador "PC", el cual, conforme al Apéndice 8 del Anexo 22 de las diversas RCGMCE vigentes en 2007, 2008 y 2009, refiere a **pedimento consolidado** y que, de conformidad con la regla 5.2.6, se debió indicar en el bloque de identificadores (folio **********).

- Que en términos del artículo 2, fracción XIII de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, sólo resultaba procedente la corrección fiscal si el contribuyente hubiese dado cumplimiento a su obligación de efectuar el pago omitido, es decir, gravar la enajenación de las mercancías a la tasa general del 15 % del IVA (folio **********).

- Que resulta irrisorio pretender tratar de corregir su situación fiscal a través de la aplicación de un beneficio y exceptuarse así, de la obligación de tributar a la tasa general del 15% del impuesto al valor agregado (folio **********).

Como puede apreciarse, no existe identidad entre las observaciones plasmadas en la última acta parcial con aquellas que se detallan en el acta final, lo que detonó en que se distorsionaran en perjuicio del particular los motivos en base a los cuales se le determinó el crédito fiscal y sobretodo las razones por las cuales tenía la intensión de autocorregirse lo que redundó en considerar sus mercancías enajenadas gravadas a la tasa general del 15% del impuesto al valor agregado y no conforme al beneficio establecido en las Reglas 5.2.4., 5.2.5., 5.2.6. y 5.2.8. de las RCGMCE.

F. Por lo que corresponde al argumento de la quejosa, en el sentido que el 2 de septiembre de 2009, la entonces Administración **********, emitió la orden de visita número **********, contenida en el oficio número **********, de fecha 31 de agosto del 2009, sin fundar y motivar la razón para considerarla "Grande Contribuyente", cabe señalar que el procedimiento de queja es por naturaleza sumario y extraordinario de salvaguarda de derechos de los contribuyentes, que se ubica dentro del marco general del artículo 102, apartado B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y se rige bajo los principios de economía, celeridad, concentración, eficiencia, sensibilidad e inmediatez, de conformidad con los artículos 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 13 de la Ley Federal de

Procedimiento Administrativo y 7 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas de este organismo descentralizado; lo cual requiere que quienes acudan a éste, expresen en forma concreta la esencia de las violaciones de derechos respecto de las cuales pretenden que conozca esta Procuraduría, razón por la cual las cuestiones formales atinentes a la competencia de la autoridad responsable son propias de una instancia jurisdiccional y no del presente procedimiento de queja.

G. Por todo lo anterior, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, estima necesario que las autoridades fiscales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1° Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, cuyos párrafos segundo y tercero, establecen:

> *"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 éstas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades de este país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso de los Titulares de la Administración **********y de la Administración **********, ambos del Servicio de Administración Tributaria, deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados, así como procurar la progresividad de los mismos y no limitar su ejercicio como acontece en la especie al pretender restringir la autocorrecciones de los contribuyentes únicamente a obligaciones de pago y no así a las de carácter formal.

A partir de las consideraciones anteriores, se advierte que las autoridades fiscales responsables mencionadas, no actuaron con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que las obligan a cumplir con la máxima diligencia en el servicio que tienen encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia del mismo, pues emitieron y confirmaron una resolución determinante de un crédito fiscal, sobre la base de motivos y fundamentos que no quedaron debidamente sustentados, en perjuicio de la quejosa quien en esa medida, vio vulnerados sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica como 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 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, se formulan las siguientes:

III. RECOMENDACIONES Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- SE RECOMIENDA al **************, ADMINISTRADOR ************** y al **************, ADMINISTRADOR ************, AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, **adoptar de inmediato las medidas correctivas** consistentes en dejar sin efectos el oficio número ****************, de 21 de septiembre de 2011, mediante el cual se determinó a cargo de **************** un crédito fiscal en cantidad de $659'912,755.55, por concepto de impuesto al valor agregado, actualización, recargos y multas, por el periodo comprendido del 1 de enero de 2007 al 30 de junio de 2009, así como la diversa resolución No. ****************, de 30 de agosto de 2012, a través de la cual se confirmó aquélla, por ser actos violatorios de derechos fundamentales de la quejosa, tutelados en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA.- SE RECOMIENDA al **********, ADMINISTRADOR ************** y al **************, ADMINISTRADOR ************, AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, cumplan con lo ordenado por el artículo 1 constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos fundamentales de la contribuyente quejosa, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, a que se refiere el precepto constitucional en cita, buscando la protección más amplia de la gobernada.

TERCERA.- En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, SE CONCEDE AL ********, ADMINISTRADOR ********** Y AL **********, ADMINISTRADOR **********, AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,** el plazo de **TRES** días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de esta Recomendación, para que informen si la aceptan o no, y en su caso, funden y motiven su negativa como lo exige 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 responsables 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, por correo electrónico a la contribuyente y por oficio a los Titulares de la Administración ********** y de la Administración **********, ambos del Servicio de Administración Tributaria, acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que las citadas autoridades cuenten con elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

c.c.p. Lic. Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.- Jefe del Servicio de Administración Tributaria.- Para su conocimiento.
Lic. Héctor Fernando Ortega Padilla.- Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes.

HFOP*LAPA*ALF*MAPM