

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a 08 de noviembre del dos mil doce.

ADMINISTRADORA LOCAL DE *****
CON SEDE EN *****
DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
P R E S E N T E

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, 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 14, fracción XXII 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. ANTECEDENTES

1.- Mediante correo electrónico de veintiocho de septiembre del año en curso, fue recibida ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **QUEJA** presentada por la ***** , a través de su Representante Legal, en contra de actos emitidos por la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE ***** , CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**, toda vez que consideró violados sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica, en virtud de que a las solicitudes de devolución por concepto de saldos a favor del impuesto al valor agregado (IVA) registradas con números de folio ***** , ***** y ***** , correspondientes a los periodos de diciembre 2011, marzo y abril 2012, le recayeron las resoluciones contenidas en los oficios ***** , ***** y ***** , a través de los cuales se negaron las devoluciones solicitadas, argumentando su improcedencia al señalar que la contribuyente no justifica la necesidad que tiene de adquirir productos en una ciudad diversa a la de su domicilio; que de las pruebas valoradas no se advierten elementos de convicción que acrediten la efectiva entrega material del tiempo aire adquirido por la contribuyente en el domicilio del proveedor y que los comprobantes fiscales exhibidos

para acreditar el IVA, no cumplen con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012.

2.- Por acuerdo del primero de octubre de dos mil doce, se admitió a trámite la Queja de mérito, la cual fue registrada con número de expediente ***** , requiriéndose a la titular de la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE ***** , CON SEDE EN ***** DEL SAT**, a fin de que rindiera su informe respecto de los actos que se le atribuyeron, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3.- Mediante oficio ***** , de nueve de octubre de dos mil doce, recibido el dieciocho de octubre en esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la autoridad responsable desahogó el requerimiento antes citado, presentando su informe y las documentales que estimó pertinentes para justificar su actuación.

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

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

PRIMERA. Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5° fracciones III y IX de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

SEGUNDA.- Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 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 primero de diciembre de dos mil cinco, 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 la titular de la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE ***** , CON SEDE EN ***** DEL SAT**, violó en perjuicio del quejoso sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas tutelados por los artículos 1°, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acorde a lo siguiente:

La ***** , en su solicitud de Queja medularmente aduce:

- Los días 14 de febrero, 8 de mayo y 24 de mayo del presente año, presentó ante la Administración Local de ***** , con sede en ***** del SAT, 3 solicitudes de devolución por concepto de saldos a favor del IVA, correspondientes a diciembre de 2011, marzo de 2012 y abril de 2012, por \$150,539.00, \$146,138.00 y \$147,997.00, respectivamente.

- Pese a que fueron atendidos en tiempo y forma los requerimientos de la autoridad; los días 22 de junio, 6 de julio y 9 de julio del presente año en curso, mediante los oficios *****, *****, y *****, se emitieron las resoluciones mediante las cuales se negaron las devoluciones solicitadas, por lo que, considera que la actuación de la autoridad es violatoria de sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica.

LA ADMINISTRADORA LOCAL DE *** , CON SEDE EN ***** , DEL SAT, al rendir su informe señaló en la especie:**

- Que de las solicitudes de devolución presentadas por la contribuyente se advierte que en las facturas expedidas por *****, por concepto de venta de ficha recargada *****, le fue trasladado el IVA a la tasa del 16%; sin embargo, dicha tasa resultaba improcedente al haber quedado plenamente demostrado que la entrega material de la mercancía amparada por dichos comprobantes, se llevó a cabo en la región fronteriza;
- Adicionalmente, las facturas expedidas por *****, no reunían los requisitos para que resultara procedente el acreditamiento del IVA, ya que contienen como descripción el concepto de “VENTA DE FICHA PRECARGADA *****”, sin que se manifieste de manera expresa la cantidad de mercancía entendida esta como “número de unidades” y “medida”, ni describen detalladamente las características esenciales de la mercancía, como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, ya que las mismas únicamente señalan un concepto de manera genérica como lo es de “VENTA DE FICHA PRECARGADA *****”, sin que especifique de manera individual la clase de producto que ampara, incumpliendo de tal manera el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, relacionado con el artículo 31, fracción III de la Ley de Impuesto sobre la Renta Vigente en 2011 y 2012, y 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Que la regla II.2.7.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, establece que “Para los efectos del artículo 29, fracción V, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las representaciones impresas del CFD, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 29-A, fracciones I a VII del Código Fiscal de la Federación y contener lo siguiente: VII. Unidad de medida, en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación”, extremo que no cumplen los comprobantes expedidos por *****.
- Que en las solicitudes de devolución de mérito, las erogaciones por concepto de “VENTA DE FICHA PRECARGADA *****”, que dieron origen al IVA acreditable, se consideran como no estrictamente indispensables en virtud de que dichas erogaciones no son deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, debido a que los comprobantes que las soportan no contienen de manera expresa

la cantidad de mercancías, la cual debe ser definida como “número de unidades” y “medida”.

TERCERA.- Una vez acreditada la existencia de los actos calificados por la quejosa de violatorios de sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en términos de lo dispuesto por el artículo 5, fracción III de su Ley Orgánica, estima procedente realizar las siguientes consideraciones:

a) La autoridad al momento de resolver las solicitudes de devolución de saldo a favor de IVA, con folios ****, **** y ****, negó su procedencia bajo la consideración fundamental de que la contribuyente no acreditó con algún elemento de convicción, “la efectiva entrega material de la mercancía” en el domicilio del proveedor ****, sirviendo de apoyo el artículo 2, de la Ley del Impuesto a Valor Agregado, que para una mejor valoración se transcribe:

“Artículo 2o.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 11% a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza”.

Por su parte, la fracción I del artículo 5 del Reglamento de la LIVA, señala que se consideran residentes en la región fronteriza “Los contribuyentes, con uno o varios locales o establecimientos en dicha región, por las actividades que realicen en dichos locales.”

De las disposiciones enunciadas, se advierten, en forma determinante, dos presupuestos para gravar con una tasa del 11% la enajenación de bienes o la prestación de servicios:

- a) Que los actos o actividades se realicen por residentes en la región fronteriza, **y**
- b) Que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Por consiguiente, la hipótesis de la norma descrita no se agota con el simple hecho de probar la entrega material de bienes o servicios en región fronteriza, ni con acreditar que el contribuyente tiene su residencia en la citada región, pues deben cumplirse ambas condiciones para que a la enajenación de un bien o prestación de servicio les sea aplicable una tasa del 11%, esto es: i) que el enajenante o prestador de servicios sea residente de la región fronteriza **y**, ii) que la entrega material de los bienes o prestación de los servicios contratados se realice en la misma región fronteriza, por lo que la falta de alguna de las condiciones establecidas, dará como resultado la aplicación de la tasa general del IVA al 16%.

En el caso que nos ocupa, si bien la contribuyente, ****, tiene su domicilio fiscal en Avenida **** número ****, Calle **** y Calle ****, Municipio

***** , Colonia ***** , C.P. ***** , ***** (región fronteriza) —localidad donde dice realizar las actividades gravadas—, lo cierto es que el proveedor que le factura la enajenación de “tiempo aire electrónico” es ***** , con domicilio en la Ciudad de ***** y lo hace a través del establecimiento ubicado en Almacén Central Calle ***** No. ***** , ***** y ***** , Ciudad ***** , (entre calle ***** y *****), C.P. ***** , en ***** (región no fronteriza).

De los elementos expuestos se concluye necesariamente, que no se actualizan las hipótesis que se establecen en el artículo 2 de la LIVA, antes examinado, para que se aplique la tasa diferenciada para la zona fronteriza —es decir, la del 11%—, ya que, independientemente de dónde se realice la entrega material del tiempo aire enajenado, lo cierto es que el precepto en comento, al exigir los 2 aludidos requisitos, excluye la aplicación de la tasa del 11% cuando el enajenante no sea residente de esa región, como acontece en la especie al analizar el caso de *****.

Por otra parte, como se advierte de la resolución en la que se contiene la negativa de devolución del IVA, emitida por la autoridad involucrada, Administración Local de ***** , el motivo esencial por el que se le niega a la contribuyente la referida devolución, es porque:

“(…) De las facturas anteriormente relacionadas y valoradas no se advierte elemento de convicción que acredite la efectiva entrega material a la contribuyente en el domicilio del proveedor ***** de la mercancía amparada (…)”

Añadiendo la autoridad que, si bien el lugar de expedición de los comprobantes es en la ciudad de Mérida, el tiempo aire electrónico es entregado en la ciudad de ***** , es decir, en la zona fronteriza.

Al razonar así, la autoridad incurre en una lamentable confusión de conceptos, ya que el requisito de la entrega material de los bienes es un requisito que —como se ha dicho varias veces— es establecido por el multicitado artículo 2 de la ley para aplicar la tasa del 11%, no para no aplicarla, como es la pretensión de la contribuyente al momento de determinar el saldo a favor cuya devolución solicita.

Es decir, aun aceptando sin conceder que la entrega del tiempo aire adquirido por la contribuyente se realice en la ciudad de ***** , lo cierto es que la residencia del enajenante de los bienes está en una localidad diversa, con lo que —se insiste— no se cumplen los dos requisitos —residencia y entrega— que exige la norma legal para la aplicación de la tasa diferenciada al 11%.

En ese sentido, en el caso concreto, resulta intrascendente que se le haya cuestionado a la contribuyente la omisión de haber acreditado que la entrega material del tiempo aire electrónico se llevó a cabo en ***** , pues, con independencia de lo anterior, se ha visto que su proveedor ***** , no es residente de la zona fronteriza, por lo que no se actualizó la hipótesis legal que establece el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado para que procediera aplicar la tasa del 11% para calcular el IVA que le fue trasladado a la pagadora de impuestos.

Por otra parte, el motivo que la autoridad involucrada utiliza igualmente para negar la devolución, relativo a que el proveedor de la contribuyente ***** cuenta con una sucursal en la ciudad de ***** , —es decir dentro de la zona fronteriza— y que por lo tanto la contribuyente no justifica la necesidad de adquirir los productos en otra ciudad: “y sí por el contrario, muestra que pretende obtener un beneficio en perjuicio del fisco” resulta falaz, en primer lugar porque no existe disposición legal alguna que establezca, para los residentes de la zona fronteriza, que tienen que adquirir los productos que comercian precisamente en esa misma zona fronteriza, ya que si bien el artículo 5 de la LIVA señala que para que sea acreditable el impuesto, será necesario que corresponda a bienes cuya adquisición resulte estrictamente indispensable para la realización de las actividades gravadas, el caso es que tal cuestión no es materia de controversia, pues el tiempo aire electrónico es precisamente el bien con el que comercia la quejosa.

En segundo lugar, la autoridad no puede legislar ni crear ni invocar situaciones que derivan de normas inexistentes, ya que no hay ninguna disposición en la LIVA que obligue a los residentes de la zona fronteriza a adquirir los productos con que comercia en la misma ciudad o zona.

En esta línea de pensamiento también resulta evidente para este Organismo Autónomo especializado, que es totalmente incorrecto que la autoridad sostenga sin mayor fundamento, que la contribuyente pretende obtener un beneficio indebido, ya que es un hecho que la misma efectivamente pagó la tasa del 16% a su proveedor ***** y que éste a su vez, es contribuyente del IVA.

b) Un segundo argumento en el que la autoridad sustenta la negativa a la devolución del saldo a favor, es porque en las documentales exhibidas por la contribuyente -consistentes en diversas facturas emitidas por *****- se omitió señalar de manera específica “*la unidad de medida*”, por lo que no se dio cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad responsable sostiene que las facturas incumplieron con lo dispuesto por la regla II.2.7.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, la cual establece lo que sigue:

“Capítulo II.2.7. De los comprobantes fiscales digitales y del mecanismo de transición

Sección II.2.7.1. Disposiciones generales

Requisitos de las representaciones impresas de CFD

II.2.7.1.5. Para los efectos del artículo 29, fracción V, primer párrafo del CFF, las representaciones impresas del CFD, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 29-A, fracciones I a VII del CFF y contener lo siguiente:

(...)

VIII. Unidad de medida, en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción V del CFF.

(...)"

Al respecto no pasa desapercibido para esta Procuraduría que el pasado 28 de diciembre, se publicó en la Novena Sección del Diario Oficial de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, que en su artículo Décimo Octavo contiene la siguiente disposición:

"Para los efectos del Artículo Primero Transitorio del "Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", publicado en el DOF el 12 diciembre de 2011, **los contribuyentes podrán emitir hasta el 30 de junio de 2012, comprobantes fiscales en los términos de los Capítulos I.2.7., I.2.8., I.2.9., II.2.5., II.2.6. y II. 2.7.** de la RMF para 2011, así como sus respectivos anexos 1-A y 20, en lo concerniente a la aplicación de dichos capítulos, **salvo los supuestos a que se refieren las reglas I.2.7.1.4., I.2.8.1.5., I.2.8.1.8., I.2.8.3.1., I.2.8.3.2., I.2.8.3.3. y II.2.7.1.8.** de la RMF para 2011.

(...)

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán emitir comprobantes fiscales **sin incorporar** los siguientes requisitos:

I. (...)

II. La unidad de medida.

III. (...)

IV. (...)

V. (...)

VI. (...)

Los contribuyentes que se acojan a la facilidad prevista en la regla I.2.9.3.2. de la RMF para 2011, se entenderá que optan por lo dispuesto en el presente artículo."

Adicionalmente, el pasado 26 de diciembre el Servicio de Administración Tributaria en su comunicado de prensa 211/2011, dio a conocer la aprobación de la reforma al Código Fiscal de la Federación a través de la cual se prorrogó la vigencia de las disposiciones emitidas en 2011 en materia facturación electrónica.

De lo señalado se desprende que los comprobantes podrían emitirse de conformidad con lo establecido, entre otros capítulos, en el I.2.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, y que además, el artículo Décimo Octavo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, señaló que no era necesario incorporar la unidad de medida, razón por la cual esta Procuraduría concluye que los contribuyentes se encontraban liberados de incluir tal información en los comprobantes que expedieran.

En ese orden de ideas, esta Procuraduría considera que resulta incorrecto que la autoridad fiscal sustente su negativa de devolución de los saldos solicitados en que los comprobantes no contienen la "**unidad de medida**" pues tal obligación no era exigible al emisor por las razones expuestas.

Ahora bien, por lo que hace a la afirmación de la autoridad en el sentido de que las facturas exhibidas no señalan la cantidad de "tiempo aire electrónico" adquirido, esta

Procuraduría destaca que de las constancias que integran el expediente de la presente queja las facturas de mérito contienen las siguientes descripciones:

FACTURA

PAGO EN UNA SOLA EXHIBICIÓN

DOCUMENTO	AÑO Y No DE APROBACIÓN	CERTIFICADO	FECHA Y HORA			
	2010					
FORMA DE PAGO	CONDICIONES DE PAGO		SERIE - FOLIO			
A8VC CONTADO						
CLIENTE:		LUGAR DE EMISIÓN:				
PEDIDO	ENTREGA	PEDIDO DE COMPRA	MOTIVO			
100002001	4180032976		010 - VENTA DIRECTA			
CLAVE	DESCRIPCIÓN	CANTIDAD	U.M.	PREC.UNI.	DESCUENTO	IMPORTE
10004027	VENTA DE FICHA PRECARGADA	29	SRV	4,310.34	8,750.00	116,250.00
<small> CADENA ORIGINAL [12.01 SY 21 167 2012-03-05T13:38:44 243940 2010 Ingreso PAGO EN UNA SOLA EXHIBICIÓN CONTADO 116250.00 134850.00 AM000925Q31 América Móvil S.A.B. de C.V. Calle Lago Zurich No. 245 Edificio Telcel Col. Granada Ampliación México D.F. Miguel Hidalgo Distrito Federal México 11529 Calle 17 No. 305, 309, 311 Ciudad Industrial, entre Calle 18 y 22 Mérida Yucatán México 97288 MAGM5801062G0 MARTHA LETICIA MADRID </small>						

De lo anterior se advierte que la autoridad apreció indebidamente estos documentos, pues sí señalan la cantidad de fichas precargadas adquiridas (tiempo aire), por lo que sí se dio cumplimiento al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2011, mismo que era todavía aplicable para las facturas de mérito.

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:

IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda a la **ADMINISTRADORA LOCAL DE DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *******, adoptar de inmediato las medidas correctivas consistentes en ordenar la devolución de los saldos a favor, en virtud de que de las resolución por las cuales se negaron se advierte que los únicos argumentos para dicha negativa son los observados en la presente Recomendación, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación a la contribuyente *****.

SEGUNDA.- Se recomienda asimismo a la **ADMINISTRADORA LOCAL DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION, *******, cumpla con lo ordenado por 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.

TERCERA.- Se **CONCEDE**, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, plazo de TRES días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que la autoridad informe si la acepta o no, 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 del mismo ordenamiento legal.

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

CUARTO.- Córrase traslado con copia del presente acuerdo de admisión con requerimiento de informe a la Dirección General de Protección de los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes adscrita a la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes de esta Procuraduría, en cumplimiento a lo establecido en el oficio número ***** de cinco de julio de dos mil doce.

NOTIFÍQUESE la presente recomendación por oficio a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

Asimismo acompáñense las documentales que resulten necesarias, a fin de que la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

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

NOTIFÍQUESE la presente recomendación por oficio a la autoridad involucrada e infórmese al contribuyente para que se constituya en las oficinas de esta Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes para los mismos efectos.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LICENCIADA DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

C.C.P. Lic. Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.- Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

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

SEAG*RDGR*Aaa