

ACUERDO DE RECOMENDACIÓN 37/2015

PRODECON/SPDC/215/2015

EXPEDIENTE: 09805-I-QRD-35-2015

CONTRIBUYENTE: **Eliminadas 8 palabras.**
Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de
Transparencia y Acceso a la Información Pública
Gubernamental. Motivación ver (1)

México, Distrito Federal, a 26 de octubre de 2015.

C.P. CARLOTA DOMÍNGUEZ Y RUÍZ
ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE
NAUCALPAN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA

Av. Sor Juan Inés de la Cruz no. 22, Tercer Piso
Colonia Centro, Tlalnepantla, Estado de México,
C.P.54000

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 XXVI, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, con relación a los diversos 37, 48 y 49 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría vigentes, así como Acuerdo General 005/2015, de 3 de agosto de 2015, por el que se delegan facultades en el Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes para emitir Recomendaciones Públicas, emitido por la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, se emite la presente Recomendación con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1. El día 9 de enero de 2015, el **Eliminadas 3 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, en su carácter de representante legal de **Eliminadas 8 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de**

la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1), interpuso queja por actos atribuidos a la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE NAUCALPAN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, toda vez que con fecha 5 de noviembre de 2014, le fue notificada la resolución contenida en el oficio 500-71-01-02-02-2014-31661 de 4 de noviembre del mismo año, mediante la cual la autoridad autorizó parcialmente sus solicitudes de devolución de Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los periodos de diciembre de 2012; enero, febrero, marzo, abril y junio de 2013.

2. Tramitada la queja en todas sus fases, se procede a la emisión de la siguiente:

RECOMENDACIÓN

II. OBSERVACIONES

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

SEGUNDA.- Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman los expedientes de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 21 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, la **ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE NAUCALPAN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, transgrede los derechos fundamentales de propiedad, debida fundamentación y motivación, seguridad y certeza jurídica, previstos en los artículos 1º, 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

TERCERA.- Como antecedentes de la Recomendación se tienen:

A. De la contribuyente:

La quejosa por conducto de su representante legal, medularmente manifestó que con fecha 5 de noviembre de 2014, le fue notificada la resolución contenida en el oficio 500-71-01-02-02-2014-31661 de 4 de noviembre del mismo año, mediante la cual, la Titular de la Administración Local de Auditoría Fiscal de Naucalpan del Servicio de Administración Tributaria, resolvió autorizar parcialmente sus solicitudes de devolución de Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los periodos de diciembre de 2012; enero, febrero, marzo, abril y junio de 2013; determinando como improcedente el acreditamiento en cantidad total de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.**

Motivación ver (1), respecto de los servicios facturados por **Eliminadas 12 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** y **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, pues considera que no se ubican en el supuesto de prestación de servicios independientes sino de nómina, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en relación con el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo.

B. De la autoridad responsable:

El Subadministrador Local de Auditoría Fiscal de Naucalpan “8” firmando en suplencia por ausencia de la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE NAUCALPAN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, al rendir su informe señaló que la contribuyente acreditó indebidamente la cantidad de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, en virtud de que no se ubica en el supuesto de prestación de servicios independientes, pues el concepto de nómina no es sujeto de IVA, aunado a que no reúnen la característica de ser personales como lo establece el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo.

Asimismo, señala que de manera supletoria utilizó el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo para fundamentar su resolución, atendiendo a que la supletoriedad de las normas opera cuando existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, como lo es el caso de la subcontratación laboral y por tanto es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades, en este caso a la Ley Federal del Trabajo.

CUARTA.- Una vez analizados los planteamientos de la quejosa, así como lo vertido por la autoridad señalada como responsable, se advierte que la controversia materia de la presente Queja se circunscribe a dilucidar si fue correcta la actuación de la autoridad al autorizar parcialmente las solicitudes de devolución presentadas por la quejosa al considerar que el concepto que pretende acreditar para efectos del Impuesto al Valor Agregado es incorrecto, en virtud de que no se ubica en el supuesto de prestación de servicios independientes.

En primer término, resulta conveniente transcribir la parte medular de la resolución con número de oficio 500-71-01-02-02-2014-31661 de 4 de noviembre del 2014, que motiva la presente queja:

“(…)

Por lo anterior y del análisis efectuado a la documentación proporcionada por sus prestadoras de servicios **Eliminadas 7 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, y **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública**

Gubernamental. Motivación ver (1), descrita en los puntos 1 y 2 anteriores, así como a los listados proporcionados por la contribuyente **Eliminadas 8 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, denominados IVA ACREDITABLE, de los meses de diciembre 2012, enero 2013, febrero 2013, marzo 2013, abril 2013, y junio 2013, se conoció que la contribuyente visitada acreditó indebidamente el importe de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** y el importe de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, dando un total de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, toda vez que los mismos derivan de un servicio de nómina efectuado por sus proveedores **Eliminadas 7 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, y **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, situación que es indebida ya que dichos gastos no corresponden a una prestación de servicios independientes, puesto que los sueldos y salarios no se encuentran sujetos al impuesto al valor agregado, ya que no se trata de servicios independientes como lo pretende considerar la contribuyente, lo anterior de conformidad con lo que establece el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2012 y 2013, aunado a que no reúnen la característica de ser personales, en relación con el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, el cual se transcribe a continuación:

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Artículo 14.- (Transcribe)

Ley Federal del Trabajo

Artículo 15-A.- (Transcribe)

Por lo que el Impuesto al Valor Agregado que pretende acreditar por concepto de nómina es incorrecto, ya que del análisis a la documentación consistente en contrato de prestación de servicios, facturas y estados de cuenta bancarios, nómina de trabajadores, enteros del IMSS y pagos del INFONAVIT, esta autoridad conoció que la contribuyente no se ubica en el supuesto de prestación de servicios, pues el concepto de nómina no es sujeto de Impuesto al Valor Agregado, toda vez que no se considera prestación de servicios independientes, por lo cual resulta improcedente el acreditamiento de sus prestadoras de servicios **Eliminadas 7 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, en cantidad de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** y por **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, en cantidad de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, dando un total de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, por concepto de nómina de conformidad con lo establecido en el artículo 14, primer párrafo, fracción I, segundo y tercer párrafos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo.

(...)”

De lo transcrito, se advierte que la autoridad fiscal para resolver como improcedente el acreditamiento realizado por la quejosa respecto de sus prestadoras de servicios **Eliminadas 7 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, y **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, se basó, esencialmente, en el concepto que el contribuyente imprimió en los listados denominados “IVA Acreditable”, esto es, en el concepto utilizado por la quejosa al momento de registrar contablemente sus operaciones y, con base en ello, concluyó que los servicios facturados no corresponden a la prestación de servicios independientes, con apoyo, a decir de la autoridad, en el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, el cual establece las condiciones del trabajo en régimen de subcontratación.

Cabe señalar que si bien la autoridad responsable manifiesta haber realizado un análisis de diversos elementos, tales como contratos de prestación de servicios, facturas, estados de cuenta bancarios, nóminas de trabajadores, enteros del IMSS y pagos del INFONAVIT; lo cierto es que reconoce que como resultado de las compulsas practicadas, las proveedoras de servicios revisadas confirmaron haber realizado las operaciones referidas por la quejosa, en su carácter de prestadoras de servicios independientes, confirmación a la que la autoridad no le dio ningún valor probatorio.

Sobre este tema ya se ha emitido un pronunciamiento en la Recomendación 30/2015 de esta Procuraduría, que dio origen al Criterio Sustantivo siguiente:

30/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

VALOR AGREGADO. NO PROCEDE RECHAZAR SU ACREDITAMIENTO PORQUE EL CONCEPTO PRECISADO EN LA FACTURA SE ESTIME COMO NO GRAVADO. Los artículos 1° y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), establecen que la prestación de servicios independientes está gravada con la tasa general del impuesto, por lo que es indebido que las autoridades fiscales, únicamente con base en el concepto asentado en la factura expedida, determinen que se trata de prestación de servicios subordinados que no son objeto del IVA, con base en el penúltimo párrafo del referido artículo 14, y rechacen en consecuencia el acreditamiento del impuesto; ya que, en todo caso, deben analizar otros elementos que les permitan conocer en qué consiste el servicio facturado, máxime tratándose de un contrato de prestación de servicios entre personas morales que no puede dar lugar a una subordinación. Además, las normas que rigen las relaciones laborales son de orden público y están reguladas por el artículo 123 constitucional, por lo que las autoridades fiscales no pueden determinar que existe prestación de servicios personales subordinados, ya que son, de origen, incompetentes para calificar la relación de trabajo.

El criterio sustentado resulta aplicable al caso y las consideraciones que se vertieron para sostenerlo en la Recomendación antes mencionada pueden ser consultadas en el portal oficial de Prodecon www.prodecon.gob.mx.

Aunado a lo anterior, esta Procuraduría considera que la responsable transgrede los derechos fundamentales de la quejosa, pues para realizar una correcta determinación sobre si los servicios facturados se tratan o no de prestación de servicios independientes, tendrían que analizarse otros elementos para conocer en qué consisten los mismos, realizar un estudio sobre la existencia de prestaciones de servicios personales subordinados y calificar la relación de trabajo, siendo que las normas que rigen las relaciones laborales están reguladas por el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que desde luego no corresponde a las autoridades fiscales realizar dicha determinación; siendo aplicable el Criterio Sustantivo 5/2015/CTN/CS-SASEN, derivado del pronunciamiento hecho en la Consulta 05-YUC-II-C/2014 del índice de la Delegación Yucatán de esta Procuraduría:

5/2015/CTN/CS-SASEN (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015)

VALOR AGREGADO. PARA ACREDITARLO NO SE REQUIERE EL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO. El artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), establece cuales son los requisitos que se deben cumplir para el acreditamiento de dicha contribución, entre otros, que el impuesto corresponda a vicios por los cuales se deba pagar el IVA establecido en ley, que haya sido trasladado expresamente, que conste en comprobantes fiscales por separado y que se haya pagado efectivamente en el mes de que se trate. Por su parte el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo (LFT), regula relaciones de orden estrictamente laboral bajo el régimen de subcontratación, estableciendo una serie de supuestos o condiciones normativas que de no cumplirse, generan derechos y obligaciones para las partes en materia de trabajo y de seguridad social, razón por la que, en opinión de esta Procuraduría, no es jurídicamente correcto que la autoridad fiscal condicione la procedencia del saldo a favor materia del acreditamiento al cumplimiento de requisitos establecidos en un ordenamiento de carácter laboral; de ahí que para determinar si un contribuyente tiene o no derecho a acreditar el IVA pagado por la prestación de servicios que recibió, basta con probar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 5° de la LIVA; máxime que la Ley Federal del Trabajo, no es supletoria a la materia fiscal.

Adicionalmente, resulta importante destacar que la autoridad fiscal para determinar la improcedencia del acreditamiento efectuado por la quejosa en ningún momento señala que ésta haya incumplido con alguno de los requisitos establecidos en el artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el acreditamiento de dicha contribución, por lo que es evidente la ilegalidad de la resolución materia de esta queja.

En ese sentido, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera necesario que la autoridad fiscal observe y de plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto

del artículo 1º constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

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

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

Sin embargo, este *Ombudsman* fiscal concluye que la autoridad fiscal mencionada no actuó respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la quejosa.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22, fracción II y 23, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 48 y 49 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, se formula la siguiente:

III. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda a la TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE NAUCALPAN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA adoptar de inmediato las medidas correctivas consistentes en dejar sin efectos la resolución contenida en el oficio 500-71-01-02-02-2014-31661 de 4 de noviembre de 2014, en la parte en que resolvió que es improcedente el acreditamiento en cantidad total de **Eliminadas 1 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)**, de sus prestadoras de servicios **Eliminadas 12 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** y **Eliminadas 9 palabras. Fundamento legal: Artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver (1)** y efectuar la devolución del saldo a favor por Impuesto al Valor Agregado correspondiente.

SEGUNDA.- Se recomienda asimismo a la autoridad señalada, cumpla con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la 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, a la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE NAUCALPAN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, el plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que informe si la acepta o, de lo contrario funde y motive su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el **apercibimiento** que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, facción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

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

NOTIFÍQUESE la presente recomendación, personalmente a la quejosa y por oficio a la autoridad responsable; asimismo, acompañense las documentales que resulten necesarias a fin de que cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

SUBPROCURADOR DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

L.C.P.F. FRANCISCO JAVIER CEBALLOS ALBA

- c.c.p. Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara.- Procuradora de la Defensa del Contribuyente.
- c.c.p. Lic. Aristóteles Núñez Sánchez.- Jefe del Servicio de Administración Tributaria.- Para su conocimiento.
- c.c.p. Lic. César Edson Uribe Guerrero.- Subprocurador General.
- c.c.p. Act. José Genaro Ernesto Luna Vargas.- Administrador General de Auditoría Fiscal Federal.- Para su conocimiento

ANEXO I

MOTIVACIÓN

- I. Se eliminan 142 palabras relativos al:

Nombre de las personas físicas y/o nombres así como datos personales de los contribuyentes, a fin de proteger la identidad de los involucrados y evitar que sus nombres y datos personales sean divulgados. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2, fracción XIX, y 6 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18, fracción II y artículo 20 fracción VI de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.