

“2014. Año de Octavio Paz”

EXPEDIENTE: 3-V-F/2014

ASUNTO: *“Imposibilidad que sufren los franquiciatarios para tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.*

México, D.F., 5 de septiembre de 2014

ANÁLISIS SISTÉMICO 9/2014 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

El artículo 111, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece un trato diferenciado que no se justifica, al imposibilitar a los franquiciatarios —personas físicas—, para tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI, y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, III, X, XXII, XXIV y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado el 18 de marzo de 2014, en dicho medio oficial; así como 66, 67, 69 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados el 27 de mayo de 2014 en el Diario Oficial de la Federación; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Imposibilidad a la que se enfrentan los franquiciatarios para tributar en el RIF, vulnerándose sus derechos fundamentales al darles un trato diferenciado que no se justifica.

II. CONSIDERACIONES.

El primer párrafo del artículo 111¹ de la LISR, establece que los contribuyentes **personas físicas** que realicen únicamente actividades empresariales, **que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional**, podrán pagar el impuesto sobre la Renta (ISR) conforme al RIF, siempre que *los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieren excedido de dos millones de pesos*, **señalando en el cuarto párrafo, algunas excepciones, para tributar en dicho régimen, entre ellas la prevista en la fracción IV que se refiere a los franquiciatarios.**

En efecto, del análisis al citado precepto legal se desprende que éste establece algunas excepciones para que ciertas personas no puedan tributar en el RIF. Sobre el particular, esta Procuraduría considera que se debe dar el mismo trato a quienes se encuentren en igual situación; es decir, se debe dar oportunidad de tributar en el RIF a todas aquellas personas físicas que cumplan con los requisitos establecidos en el primer párrafo del artículo 111 del citado ordenamiento legal, por las razones que más adelante se expondrán.

¹ “**Artículo 111.-** Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

(...)

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección:

(...)

IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de espectáculos públicos y **franquiciatarios.**

(...)” (Énfasis añadido)

Ahora bien, conforme al primer párrafo del artículo 142 de la Ley de Propiedad Industrial² la **franquicia** consiste en otorgar la licencia de uso de marca, para que la persona a quien se concede —franquiciatario—, pueda producir o vender bienes o prestar algún servicio —actividad empresarial—; por tanto, los franquiciatarios personas físicas cuyos ingresos no exceden del límite referido anteriormente, se encuentran, en opinión de este *Ombudsman* fiscal, en igualdad de circunstancias que aquellos contribuyentes que tributan en el RIF y darles un trato distinto vulnera sus derechos fundamentales.

En este orden de ideas, Miguel Carbonell en su obra “*Los derechos fundamentales en México*”³ expone que el principio de igualdad puede ser estudiado a partir de dos subconceptos del mismo: i) el principio de igualdad *ante* la ley y ii) el principio de igualdad *en* la ley. El primero consiste en el mandato de trato igual para las autoridades encargadas de aplicar la ley, es decir, este mandato se dirige de manera fundamental a los poderes Ejecutivo y Judicial. Por su parte, **el principio de igualdad en la ley es un mandato dirigido al legislador para que no establezca en los textos legales diferencias no razonables o no justificadas** para personas que se encuentran en la misma situación, o para que no regule de la misma manera y de forma injustificada a personas que se encuentran en circunstancias desiguales.

Al respecto, de la exposición de motivos de la LISR vigente, publicada en la Gaceta Parlamentaria el 8 de septiembre de 2013, **no se desprenden las causas o motivos que justifiquen la imposibilidad de los franquiciatarios para tributar en el RIF**. Vale la pena señalar que en la legislación que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, los franquiciatarios sí podían tributar en el hoy abrogado régimen de pequeños contribuyentes, siempre y cuando cumplirán con los requisitos que en el mismo se señalaban.

En dicha exposición presentada por el titular del Ejecutivo Federal ante la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, se señalaron como objetivos prioritarios para la

² **Artículo 142.-** Existirá franquicia, cuando con la licencia de uso de una marca, otorgada por escrito, se transmitan conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica, para que la persona a quien se le concede pueda producir o vender bienes o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, tendientes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que ésta distingue.

(...)

³ Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 4ª edición, México, Porrúa, UNAM, CNDH, 2011.

creación del RIF, incrementar la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana, facilitando el cumplimiento de las obligaciones fiscales —mayor captación de recursos al incrementarse la base de contribuyentes—, con lo que estuvo de acuerdo la Comisión dictaminadora; sin embargo, ésta fue omisa en pronunciarse sobre la exclusión que padecen los franquiciarios para poder tributar en el RIF, por lo que se desconoce -por lo menos por lo que se refiere al proceso legislativo- las causas que motivaron que este sector de contribuyentes no puedan gozar de los beneficios de tributar en el RIF.

Asimismo es de destacarse el criterio sostenido por nuestro Máximo Tribunal en el sentido de respetar *“la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera...lo que significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”*⁴; por lo que a juicio de esta Procuraduría, toda persona física que cumpla con los requisitos establecidos en el primer párrafo del artículo 111 de la LISR, puede tributar en el RIF, máxime que, como ya se dijo antes, ni en la exposición de motivos ni en los dictámenes legislativos, no se señaló la justificación que sea objetiva y razonable, para establecer este régimen de excepción.

Conforme a lo anterior, este Organismo Defensor de los pagadores de impuestos estima que el no permitir a los contribuyentes antes citados tributar en el RIF —siempre que

⁴ Tesis de jurisprudencia correspondiente a la Séptima Época, sustentada por el Pleno de la SCJN, volumen 199-204, Primera Parte, página 144, que establece lo siguiente: **“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.

cumplan con los requisitos señalados para tal efecto—, no sólo se vulneran sus derechos fundamentales, sino también se genera que no se cumplan los objetivos primordiales para los que se creó dicho régimen —alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población; crear un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social; generar una nueva cultura contributiva en los pagadores de impuestos que permita gradualmente incrementar la capacidad de crecimiento de la economía mexicana—, situación que podría verse frenada si la autoridad fiscal, a través de reglas misceláneas, no otorga las facilidades para que este sector de contribuyentes tributen en el RIF, ocasionando efectos adversos como lo es la dificultad para que éstos puedan iniciar su propio negocio dentro de la formalidad, a través de la franquicia, o bien continuar con la que ya tenían antes de la entrada en vigor de la nueva LISR.

Por lo anterior, este *Ombudsman* fiscal estima que el artículo 111, cuarto párrafo, fracción IV, de la LISR, no solamente incumple con el principio de otorgar un trato equitativo a las personas que realicen los mismos actos o actividades, sino que además es incongruente con el texto de la propia norma, dado que el hecho de que una persona física decida iniciar su propia empresa con base en un contrato de franquicia, no la ubica automáticamente en el supuesto de *“persona física con actividades empresariales con ingresos anuales superiores a dos millones de pesos”*, ya que si bien es cierto que el tener una franquicia implica que el franquiciatario puede contar con los derechos de explotación sobre un producto, actividad o nombre comercial que aporta ciertas utilidades anuales al dueño de la marca, también lo es que eso no le garantiza al franquiciatario la obtención de ganancias superiores al límite dispuesto por la norma y, en caso de que así sea, el contribuyente se ubicará en otro supuesto diverso al de la norma en comento y cambiará, por tanto, de sistema impositivo regido por otras obligaciones.

Al respecto, este Organismo público celebró una mesa de trabajo con los integrantes de la **Asociación Mexicana de Franquicias**, quienes manifestaron que la exclusión de sus agremiados para tributar en dicho régimen, les representa una severa afectación, ya que alrededor del 60% de los franquiciatarios son personas físicas cuyos ingresos anuales son inferiores a dos millones de pesos, por lo que consideran que existe **un trato discriminatorio** a ese sector, al impedirles tributar en el RIF únicamente por existir un

contrato de carácter estrictamente comercial —franquicia—, aun cuando cumplan con los requisitos establecidos para tal efecto; además de que se genera una desventaja comercial por el trato desigual al que se enfrentan.

Por otro lado también debe analizarse esta problemática sistémica desde el punto de vista del franquiciante, es decir, de aquella persona moral que otorga contrato de franquicia a las personas físicas que desean crear una empresa y optan por aperturar sus negocios bajo esta forma económica jurídica; lo que sin embargo pudiera verse desincentivado desde el momento en que los potenciales franquiciatarios saben que no podrán acceder al RIF, aun y cuando sus ingresos no superen el límite de 2 millones de pesos; lo que puede incidir de manera negativa en la comercialización de las franquicias, así como en la generación de empleos y el desarrollo de las pequeñas empresas. Debe recordarse que el Objetivo 4.8 “*Desarrollar los sectores estratégicos del país*” del Plan Nacional de Desarrollo, en concreto la Estrategia 4.8.4⁵, procura el impulso a los emprendedores y el fortalecimiento de las micro, pequeñas y medianas empresas.

Además es objetivo común de la emisión de las resoluciones misceláneas corregir aquellas distorsiones que, derivadas de la aplicación estricta de la ley, pudieran incidir en perjuicios para los contribuyentes o desventajas para determinados sectores.

⁵ “**Objetivo 4.8. Desarrollar los sectores estratégicos del país.**

Estrategia 4.8.4. Impulsar a los emprendedores y fortalecer a las micro, pequeñas y medianas empresas.

Líneas de acción

- Apoyar la inserción exitosa de las micro, pequeñas y medianas empresas a las cadenas de valor de los sectores estratégicos de mayor dinamismo, con más potencial de crecimiento y generación de empleo, de común acuerdo con los gobiernos de las entidades federativas del país.
- Impulsar la actividad emprendedora mediante la generación de un entorno educativo, de financiamiento, protección legal y competencia adecuados.
-
- Facilitar el acceso a financiamiento y capital para emprendedores y micro, pequeñas y medianas empresas.
-
- Apoyar el escalamiento empresarial de las micro, pequeñas y medianas empresas mexicanas.
- Incrementar la participación de micro, pequeñas y medianas empresas en encadenamientos productivos, así como su capacidad exportadora.
- ...
- Impulsar la creación de ocupaciones a través del desarrollo de proyectos de emprendedores.
- Fomentar la creación y sostenibilidad de las empresas pequeñas formales.”

De acuerdo con lo anterior, en opinión de esta Procuraduría aquellas personas físicas que tenga el carácter de franquiciatarias y que se ubiquen en los supuestos previstos en el artículo 111, primer párrafo, de la LISR, deben recibir un trato igual, a fin de evitar una diferenciación injustificada, con lo que se evitará además una vulneración a su derecho humano a la igualdad jurídica⁶.

De esta manera, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que ese órgano desconcentrado debe permitir a los franquiciatarios personas físicas que cumplan con los requisitos y condiciones establecidos en el primer párrafo del artículo 111 de la LISR, tributar en el multicitado RIF.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **sugiere** al Servicio de Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades, modificar la Regla I.2.5.21 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, a efecto de que los contribuyentes franquiciatarios personas físicas que cumplan con las condiciones y requisitos que establece el primer párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puedan tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Por lo anterior, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, notifíquese por oficio a los **Administradores Generales Jurídico y de Servicios al Contribuyente**, ambos del Servicio de Administración Tributaria el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en un plazo de **treinta días naturales**, manifiesten lo que a su derecho convenga, en la

⁶ Tesis XLIII/2014, correspondiente a la Décima Época, sustentada por la Primera Sala de la SCJN, Febrero, 2014, que establece lo siguiente: “DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD JURÍDICA. CONTENIDO Y ALCANCES DE SU DIMENSIÓN SUSTANTIVA O DE HECHO. Esta modalidad del **principio constitucional de igualdad jurídica** impone a las distintas autoridades del Estado la obligación de llevar a cabo ciertos actos que tiendan a obtener una correspondencia de oportunidades entre distintos grupos sociales y sus integrantes y el resto de la población; por ende, **se cumple a través de una serie de medidas de carácter administrativo, legislativo o de cualquier otra índole que tengan como finalidad evitar que se siga produciendo una diferenciación injustificada o discriminación sistemática** o que se reviertan los efectos de la marginación histórica y/o estructural de un grupo social relevante.”
(Énfasis añadido)

inteligencia de que esta Procuraduría podrá convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

Publíquese el presente ANÁLISIS en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X, 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, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el mismo medio el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

Mtro. Jose Luis Figueroa Jácome