

“2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”.

Expediente: 3-V-F/2014.

México, D.F., a 20 de marzo de 2015

RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 02/2015

La imposibilidad para tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal de los franquiciatarios —personas físicas— cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no excedieron de dos millones de pesos, vulnera el principio de igualdad.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes en materia fiscal, 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 recomendaciones que procedan, conforme a lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero, 102, apartado B, segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI, 8º, fracción V, 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 A, fracción I 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 16, 66, 67, 71, 72, 73, y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

Por lo anterior, a fin de investigar la problemática relativa a la imposibilidad que sufren los franquiciatarios —personas físicas— para tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) aun cuando cumplen los requisitos que establece el primer párrafo del artículo 111

de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), este Organismo Defensor de los Derechos de los Contribuyentes inició de oficio el procedimiento de análisis e investigación sistémica, dentro del expediente citado al rubro.

Para tales efectos, se llevaron a cabo una serie de acciones, destacando por su importancia las siguientes:

1. El 17 de enero de 2014 se aperturó en la Dirección General de Análisis Sistémico, el expediente 3-V-F/2014, a fin de analizar la problemática a la que se enfrentan los contribuyentes para tributar en el RIF.
2. Mediante oficio PRODECON/SASEN/038/2014 de 17 de enero de 2014, se requirió a la Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente, para que proporcionara información y casos documentados que se encuentren relacionados con la problemática analizada; dicho requerimiento fue atendido a través del diverso PRODECON/SADC/024/2014 de 31 de enero de 2014, remitiendo 17 casos.
3. El 9 de febrero de 2014 se publicó en la página oficial del Servicio de Administración Tributaria el Comunicado de prensa 015/2014, denominado **“FACILIDADES ADICIONALES PARA EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL”**, en el que señala que las personas físicas con actividades empresariales y que además tributen por sueldos y salarios o intereses, podrán tributar en el RIF, siempre que sus ingresos no excedan de dos millones de pesos.
4. El 13 de marzo de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), la Primera resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, en la que se adiciona la regla I.2.5.21 (actualmente 3.13.1.) que establece lo señalado en el numeral que antecede.
5. Por oficio PRODECON/SASEN/242/2014 de 3 de junio de 2014, se solicitó a la Dirección General del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, informara el número de contratos de licencia de uso de marca (franquicias) que tiene

registrados; requerimiento atendido mediante diverso DDAJ.2014.438 de 18 de junio de 2014, señalando que en el periodo comprendido de 2001 al mes de marzo de 2014, tienen registradas 18,266 inscripciones de franquicias.

6. Asimismo, por oficio PRODECON/DGAS/110/2014 de 3 de junio de 2014, se requirió información al **Eliminadas 8 palabras. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, a fin de conocer si sus afiliados han sufrido afectaciones al no poder tributar en el RIF, conforme al artículo 111 de la LISR; solicitud que fue atendida mediante escrito de 17 de junio de 2014, **manifestando que dicha exclusión afecta alrededor del 60% de los franquiciatarios**, toda vez que se trata de personas físicas con actividades empresariales cuyos ingresos son inferiores a los \$2,000,000.00 anuales.
7. Por lo anterior, el 7 de julio de 2014 se celebró mesa de trabajo con miembros de la **Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, en la que confirmaron la afectación a dicho sector, por la imposibilidad de tributar en el RIF, entregando el documento denominado “Censo de Franquicias, cierre 2011”.
8. El 13 de agosto de 2014 se recibió escrito de la **Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, reiterando lo manifestado en el numeral que antecede y señalando que no existe motivo alguno por el que el legislador haya establecido excluir del RIF a los franquiciatarios.
9. Derivado de lo anterior, esta Procuraduría emitió el 5 de septiembre de 2014, el **ANÁLISIS SISTÉMICO 09/2014 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).”, en el que se concluyó, medularmente lo siguiente:

“ ...

“...en opinión de esta Procuraduría aquellas personas físicas que tenga(sic) 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 jurídica.

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 1.2.5.21 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.

...”

10. Mediante oficio 600-01-2014-62765 de 3 de octubre de 2014, los Administradores General Jurídico y de Servicios al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria (SAT), de forma conjunta, rindieron el informe correspondiente, manifestando medularmente lo siguiente:

“...

Como se observa de lo anterior, el artículo 111, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que no podrán tributar en el régimen de incorporación fiscal, las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.

...

De lo anterior, se desprende que cuando existe un contrato de franquicia, el franquiciante tiene la obligación de transmitir conocimientos técnicos o proporcionar asistencia técnica para que el franquiciatario 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, lo que implica que este tipo de contribuyentes cuente con una infraestructura administrativa lo suficientemente avanzada como para hacer frente a sus obligaciones fiscales conforme al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, por sus características no requieren concesiones especiales.

En efecto, este tipo de contribuyentes no pueden ser colocados en la misma categoría que aquéllos que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, ya que cuentan con el apoyo técnico y administrativo del franquiciante, quien debe asegurarse que los franquiciatarios lleven el negocio respectivo conforme a los estándares, imagen y prestigio de la marca.

El franquiciante, dentro de su plan de negocio contempla que el franquiciatario respete y cumpla con las políticas que regulan la operación de la marca y procurará que se apegue a la legalidad, en donde sin duda se prevé estar al corriente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por ello, en todos los casos el otorgamiento de la franquicia irá acompañado de una estructura administrativa encaminada a lograr ese objetivo.

Resulta evidente que esta institución es distinta a aquella en la que se encuentran los sujetos a los que les aplica el Régimen de Incorporación Fiscal, toda vez que éstos no cuentan con algún tipo de apoyo técnico ni administrativo, por lo tanto, la exclusión de los franquiciatarios está plena y objetivamente justificada al no encontrarse en la misma hipótesis.

Al respecto, si bien es cierto que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, no menos cierto es que para cumplir con el principio de igualdad, el legislador tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, que pueden ser económicas o sociales, razones políticas fiscales e incluso extrafiscales.

...

Efectivamente, no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura si ésta produce una distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, supuesto que como se señaló, no se actualiza en la especie.

*Aunado a lo anterior, las disposiciones administrativas o reglas de carácter general, contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, tienen como **finalidad precisar la regulación establecida en las leyes** y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República para lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, como los de reserva, primacía y subordinación de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión.*

En efecto, las reglas misceláneas deberán limitarse únicamente a desarrollar, complementar o pormenorizar el contenido de las leyes o reglamentos, sin que de manera alguna puedan exceder el alcance de sus mandatos, contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley o reglamento, según corresponda, su medida y justificación.

Así las cosas, en el caso concreto existe una disposición legal –artículo 111, fracción IV- contenido en una ley federal –Ley del Impuesto sobre la Renta-, que expresamente excluye a los franquiciatarios del Régimen de Incorporación Fiscal, motivo por el cual en ninguna forma o medida sería factible que a través de la modificación de la regla 1.2.5.21 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, se contraviniera el mandato expreso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que ello implicaría una clara violación a los principios de reserva, primacía y subordinación de la ley.

...

Por todo lo antes expuesto, no se considera viable la modificación de la regla 1.2.5.21 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, a efecto de que los contribuyentes franquiciatarios personas físicas puedan tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal.

..."

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente detectó, en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, que conforme a las disposiciones legales vigentes —artículo 111, fracción IV, de la LISR— las autoridades fiscales del SAT no permiten tributar en el RIF a los contribuyentes franquiciatarios —personas físicas— aun cuando cumplen con los requisitos señalados en el primer párrafo del citado precepto legal, sin que exista además en el proceso legislativo correspondiente justificación alguna. Asimismo detectó que el SAT ha decidido no otorgar a este sector de contribuyentes alguna facilidad que les permita tributar en dicho régimen si sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedieron de dos millones de pesos, lo cual genera un trato desigual, vulnerándose el principio de igualdad contemplado en nuestra Constitución Política.

II. CONSIDERACIONES.

A) Marco legal aplicable e Informe de la autoridad.

El Título Cuarto, Capítulo Segundo, Sección Segunda de la LISR, contempla el Régimen de Incorporación Fiscal; concretamente el primer párrafo del artículo 111, 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 virtud de lo anterior, esta Procuraduría consideró dentro del Análisis Sistemático 09/2014, que dicho precepto incumple con el principio de igualdad ante la ley al otorgar un trato inequitativo a aquellas personas que realizan los mismos actos o actividades, además de ser 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 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 el artículo 111, primer párrafo, de la LISR, ya que en ese caso, el contribuyente se ubicará en supuesto diverso al de la norma en comento.

Por su parte, de la respuesta de la autoridad al **Análisis Sistemático 09/2014**, se advierte que el argumento medular para **no** modificar la Regla I.2.5.21 (actualmente 3.13.1.) 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 LISR, puedan tributar en el RIF, se hace consistir en que:

“Los franquiciatarios no pueden ser colocados en la misma categoría que aquéllos que tributan en el RIF ya que cuentan con el apoyo técnico y administrativo del franquiciante, lo que implica que este tipo de contribuyentes cuente con una infraestructura administrativa lo suficientemente avanzada como para hacer

frente a sus obligaciones fiscales, por tanto, por sus características no requieren concesiones especiales.

La desigualdad se configura si produce una distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, supuesto que como se señaló, no se actualiza en la especie ...”

Las reglas misceláneas deberán limitarse únicamente a desarrollar, complementar o pormenorizar el contenido de las leyes o reglamentos, sin que de manera alguna puedan exceder el alcance de sus mandatos, por lo que no sería factible modificar la regla 1.2.5.21 (actualmente 3.13.1.) de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, por que se contraviene el mandato expreso de la LISR, ya que ello implicaría una clara violación a los principios de reserva, primacía y subordinación de la ley ...”

Dichas manifestaciones, en opinión de esta Procuraduría no justifican razonable y objetivamente el trato desigual a que se sujeta a dicho sector de contribuyentes, imposibilitándolos de tributar en el RIF, aun cuando cumplen con los requisitos establecidos en la Ley, por las siguientes razones:

La respuesta emitida por la autoridad fiscal resulta violatoria al principio de igualdad contemplado en nuestro Máximo ordenamiento, en el que debe prevalecer el trato igual a los iguales; toda vez que contrario a lo manifestado por éstas —en el sentido de que los franquiciatarios no pueden ser colocados en la misma categoría que aquéllos que tributan en el RIF ya que cuentan con el apoyo técnico y administrativo del franquiciante—, el simple hecho de que una persona haya celebrado un contrato de franquicia no es un fundamento suficiente y coherente para determinar que ello le otorgue mayores ingresos que a aquellos que inician por si mismos su propio negocio, pues dicho contrato comercial únicamente es para otorgarles, como expresó la propia autoridad, apoyo técnico respecto al tipo de negocio que inician, sin que esto les asegure éxito inmediato, ni mayores beneficios que los coloque en un supuesto distinto al contemplado por el primer párrafo del artículo 111 de la LISR, pues en ese caso la situación fiscal cambiaría y generaría obligaciones fiscales distintas, por lo que no es una justificación su calidad de

franquiciatarios para impedirles tributar en el RIF, ya que si sus ingresos se encuentran dentro de los límites establecidos en dicho régimen, no debe existir impedimento alguno.

En ese sentido, la autoridad en su respuesta pretende justificar la exclusión de dichos contribuyentes señalando que la celebración del contrato de franquicia los coloca en una posición distinta a los demás contribuyentes, por el apoyo técnico y administrativo que reciben del franquiciante; sin embargo, a juicio de este Organismo y conforme a lo establecido en el artículo 142¹ de la Ley de la Propiedad Industrial, dicho contrato otorga conocimientos técnicos para que la persona a quien se le conceda pueda producir o vender productos o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos del franquiciante, únicamente con la finalidad de mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos y servicios, sin que se establezca que dicho apoyo servirá —además de los fines establecidos— para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del franquiciatario, por lo que no se advierte ventaja alguna de éstos sobre el resto de los contribuyentes por el simple hecho de haber celebrado un contrato comercial de franquicia, tal como lo intenta hacer ver la autoridad.

Aunado a lo anterior, la propia autoridad en su respuesta señaló que los franquiciatarios “...cuentan con el apoyo técnico y administrativo del franquiciante, **quien debe asegurarse que los franquiciatarios lleven el negocio respectivo conforme a los estándares, imagen y prestigio de la marca.**”, de lo que se observa que la autoridad reconoce los fines y beneficios de celebrar un contrato de franquicia, sin que el apoyo otorgado —incluyendo el administrativo— tenga relación alguna con el cumplimiento de las obligaciones fiscales y menos aún les otorgue beneficios que se traduzcan en darles un trato distinto por parte de la autoridad, en relación a los demás contribuyentes que también cumplen con los requisitos para poder tributar en el RIF.

Al respecto, se estima de gran importancia resaltar el criterio sostenido por nuestro Máximo Tribunal en el sentido de respetar “*la igualdad ante la misma ley tributaria de*

¹ **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.
(...)

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”²; 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, pues de lo contrario se afectaría la esfera jurídica de los contribuyentes —franquiciatarios—.

Al respecto, resulta trascendental destacar el hecho de que el Titular del Ejecutivo Federal en su iniciativa de ley —publicada en la Gaceta Parlamentaria el 8 de septiembre de 2013—, **no expresó en ningún momento dentro de la exposición de motivos, las causas o motivos que justifiquen objetiva y razonablemente la imposibilidad de los franquiciatarios que cumplen con los requisitos del referido numeral, para tributar en el RIF.** Asimismo en los dictámenes legislativos correspondientes nada se estableció al respecto.

Ahora bien, de las manifestaciones vertidas por la autoridad fiscal en su respuesta, se advierte que el argumento medular que aduce para no modificar la referida regla es porque *“...las reglas misceláneas deberán limitarse únicamente a desarrollar, complementar o pormenorizar el contenido de las leyes o reglamentos, sin que de manera alguna puedan exceder el alcance de sus mandatos...”*; al respecto, es necesario señalar

² 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”.

que dichas reglas también se deben emitir tendientes a simplificar y facilitar en todo momento el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como a corregir aquellas distorsiones que derivadas de la aplicación estricta de la ley, pudieran incidir en perjuicios para los contribuyentes o desventajas para determinados sectores.

Esta Procuraduría no desconoce que por disposición legal los franquiciatarios quedaron excluidos de este régimen fiscal; sin embargo, a través de reglas de carácter general ese órgano desconcentrado puede promover más igualdad para este sector de contribuyentes corrigiendo distorsiones que derivan de la aplicación de la norma, como sucede en el caso.

Prueba de lo anterior es la facilidad que el SAT, mediante reglas de carácter general, otorgó a diversos contribuyentes que por disposición legal quedaron excluidos de tributar en el RIF. En efecto, desde la RMF 2014, se adicionaron las Reglas I.2.5.21³ y I.3.12.3⁴ (actualmente⁵ 3.13.1 y 3.13.2), permitiendo que tributaran en dicho régimen —siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en las propias reglas—, los siguientes contribuyentes:

- Quienes obtienen ingresos por sueldos o salarios, asimilados a salarios o ingresos por intereses, siempre que el total de sus ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por los conceptos mencionados, en su conjunto no hubieran excedido de la cantidad de \$2,000.000.00;
- Los socios o integrantes de personas morales que tributan en el Título III de la LISR o que sean socios o integrantes de asociaciones deportivas que tributen en términos del Título II de la LISR, siempre que no perciban ingresos o remanente distribuible de las personas morales a las que pertenecen;
- Los socios e integrantes de las personas morales a que se refiere el artículo 79, fracción XIII, de la LISR (sociedades cooperativas de ahorro y préstamo), aun cuando reciban de dichas personas morales intereses.

³ Primera resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el DOF el 13 de marzo de 2014.

⁴ Segunda resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el DOF el 4 de julio de 2014.

⁵ Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014.

Lo anterior con base en la reforma constitucional en materia de derechos humanos, publicada el 10 de junio de 2011 en el DOF, mediante la cual el sistema jurídico mexicano sufrió un cambio de paradigma en la tutela de los derechos del gobernado en México, siendo uno de los ejes rectores de dicha reforma el establecimiento del **principio de interpretación pro persona o pro homine** a nivel de derecho fundamental; por lo que la autoridad de acuerdo a dicho principio, debe buscar el mayor beneficio para el gobernado, debiendo hacer una interpretación extensiva cuando se trata de derechos fundamentales protegidos —criterio sostenido por el Poder Judicial de la Federación en la tesis I.4o.A.464 A⁶—; por tanto, en opinión de esta Procuraduría la respuesta de la autoridad al Análisis Sistemático antecedente de la presente Recomendación, para no realizar la modificación a la regla, no se estima aceptable.

En ese sentido, nuestro Máximo Tribunal estableció en su tesis jurisprudencial “**DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD JURÍDICA. CONTENIDO Y ALCANCES DE SU DIMENSIÓN SUSTANTIVA O DE HECHO**”⁷, a fin de evitar una diferenciación injustificada, con lo que se evitará además una vulneración al derecho humano a la igualdad jurídica, que el **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.

⁶ **Tesis: I.4o.A.464 A**, correspondiente a la Novena Época, sustentada por Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXI, Febrero de 2005, Página: 1744, que establece lo siguiente: “**PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA.** El principio pro homine que implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para el hombre, es decir, que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio, se contempla en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno, respectivamente. Ahora bien, como dichos tratados forman parte de la Ley Suprema de la Unión, conforme al artículo 133 constitucional, es claro que el citado principio debe aplicarse en forma obligatoria.

⁷ **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)

Por su parte este Organismo en su criterio sustantivo **43/2013/CTN/CS-SASEN⁸ DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN**, establece que un modelo de buena administración tributaria se presenta cercana a los ciudadanos, escrupulosa con la legalidad, discrecional pero no arbitraria, eficiente en la relación entre medios y resultados, **flexible en la aplicación de las normas**, por lo que la autoridad debe utilizar todas sus facultades para que la relación fisco-contribuyente sea eficaz, logrando mejores resultados, y en el presente caso, permitir a los franquiciatarios tributar en el RIF, se reflejara en una mejor recaudación.

Por lo tanto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no comparte lo manifestado en el informe rendido por ese órgano desconcentrado, pues como ya se dijo en el Análisis Sistemático 09/2014, el artículo 111, primer párrafo, de la LISR, establece los requisitos necesarios para poder tributar en el RIF, por lo que si se cumplen éstos, no debe existir impedimento para ser sujeto a dicho régimen, sin importar si el contribuyente cuenta con apoyo técnico por parte de un tercero, en este caso, del franquiciante.

Además, la autoridad en su respuesta, al tratar de justificar que no se está violando el derecho de igualdad de los contribuyentes, precisa que *“...la violación se configura si ésta produce una distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, supuesto que como se señaló, no se actualiza en la especie”*. Es decir, la autoridad considera que no se cumplen con los requisitos para tributar en el RIF, únicamente por haber celebrado un contrato de franquicia, dejando de observar que tal situación no tiene injerencia en el cumplimiento de los requisitos que el mismo precepto exige para ser sujeto del RIF, por lo que no se justifica tal exención.

Por lo expuesto, en opinión de este Organismo, la modificación a la actual Regla 3.13.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, resulta procedente y trascendental para el

⁸ **43/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013) **DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN**. Un modelo de buena administración tributaria se presenta cercana a los ciudadanos, escrupulosa con la legalidad, discrecional pero no arbitraria, eficiente en la relación entre medios y resultados, flexible en la aplicación de las normas. Los contribuyentes tienen el derecho a una buena administración que debe observar los principios de eficacia, equidad, simplificación administrativa, proximidad, desconcentración funcional y territorial, coordinación, buena fe, confianza y transparencia. De esta forma, las mejores prácticas se materializan cuando las autoridades fiscales adoptan los principios referidos en sus relaciones con los contribuyentes y en miras a la tutela efectiva de los derechos de éstos.

Criterio sustentado en: Recomendación Sistemática DGAS/RS/001/2013

reconocimiento y protección por parte de esa autoridad de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, en el caso concreto de los franquiciatarios.

B) Afectaciones Jurídicas.

La autoridad fiscal, al incurrir por omisión en la práctica referida en el apartado I de esta Recomendación, viola el derecho fundamental de igualdad que, tal como Miguel Carbonell lo expuso en su obra "*Los derechos fundamentales en México*"⁹, 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.

Así, en opinión de este *Ombudsman* fiscal, se transgrede el derecho de **igualdad en la ley**, al otorgar un trato desigual a aquellos franquiciatarios contribuyentes personas físicas que realizan únicamente actividades empresariales, que enajenan bienes o prestan servicios por los que no se requiere para su realización título profesional y cuyos ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no exceden de dos millones de pesos, es decir, que cumplen con los requisitos del primer párrafo del artículo 111 de la LISR, sin embargo, la fracción IV de este precepto legal los excluye de dicho régimen fiscal, pues no se observa razón alguna que justifique su imposibilidad para tributar en el RIF, lo cual evidencia que la reforma legal bajo la cual se concibió este nuevo régimen de tributación es regresiva y no progresiva de los derechos fundamentales de este sector de contribuyentes.

Asimismo debe señalarse que el SAT vulnera en perjuicio de este sector de contribuyentes el principio de **igualdad ante la ley**, pues como se señaló, para ciertos sectores de

⁹ Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 4ª edición, México, Porrúa, UNAM, CNDH, 2011.

contribuyentes —Reglas 3.13.1 y 3.13.2— que por disposición expresa de ley no podían tributar en el RIF, emitió reglas de carácter general para permitirles contribuir al gasto público bajo este régimen fiscal de transición; en cambio, no obstante la sugerencia que este *Ombudsman* fiscal le formuló con antelación, a los franquiciatarios no les ha querido otorgar esa posibilidad, sin que exista una justificación objetiva y razonable para ello, pasando por alto que las actuaciones de las autoridades, —incluyendo las administrativas—, deben de ser progresivas, no regresivas, ello atento al nuevo paradigma del orden jurídico nacional surgido en virtud de las reformas que en materia de derechos humanos se realizaron a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicadas en el DOF el 10 de junio de 2011.

C) Afectaciones económicas

De conformidad con lo manifestado por la ***Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)***, el 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.

Al respecto, este Órgano Protector de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, observa que puede existir una severa afectación a dicho sector por la imposibilidad de tributar en el RIF, toda vez que esa limitante, los obliga a tributar en un régimen distinto, lo que les implica mayores gastos para poder cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales —por ejemplo, contar con herramientas tecnológicas e incluso requerir servicios de personas ajenas a su negocio—.

Asimismo, se podría provocar que muchos contribuyentes que pretendían iniciar un negocio a través de la adquisición de una franquicia, decidan no adquirirla para estar en posibilidad de gozar del beneficio de tributar en el RIF y en el peor de los escenarios, decidan no crear su propio negocio; contraviniendo los objetivos prioritarios de la

creación de este régimen fiscal, que son 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—.

Por lo anterior, esta Procuraduría emite al Servicio de Administración Tributaria la siguiente:

RECOMENDACIÓN

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **RECOMIENDA** al Servicio de Administración Tributaria otorgar plena vigencia a lo dispuesto por el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme al cual se encuentra obligado a interpretar las normas favoreciendo la protección más amplia para las personas; por lo tanto, tutelar el principio de igualdad a través de la modificación de la Regla 3.13.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, 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 LISR, puedan tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Se **CONCEDE**, en términos del artículo 73 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014, al Jefe del Servicio de Administración Tributaria el plazo de **DIEZ DÍAS HÁBILES**, siguientes a 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 73, tercer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de este Organismo.

Se informa a las autoridades que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la presente **RECOMENDACIÓN** se hará pública.

En suplencia por ausencia de la **Procuradora de la Defensa del Contribuyente**, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 14, fracción I, 12, fracción XIII y 30, fracción V 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, firma el **Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos**.

Mtro. José Luis Figueroa Jácome

ANEXO I MOTIVACIÓN

I. Se eliminan 11 palabras relativas al:

- Nombre de las personas morales, toda vez que se trata de datos personales, es decir información concerniente a personas que se hacen identificables a través de este dato y que al hacer posible tal identificación, vulneraría la intimidad de los mismos. Por tal motivo, y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 18, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, esta información se clasifica como CONFIDENCIAL, lo que prohíbe su publicidad.