

***“2015, Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”***

**ASUNTO:** *“Imposibilidad de los vendedores de libros usados para obtener CFDI de sus proveedores”*

**EXPEDIENTE: 6-V-F/2015.**

México, D.F., a 3 de septiembre de 2015.

### **ANÁLISIS SISTÉMICO 13/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME.**

**Imposibilidad de los contribuyentes que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, cuya actividad es la venta de libros usados, para deducir gastos necesarios e indispensables para la generación de sus ingresos —compra de dichos bienes—, en virtud de que no pueden obtener CFDI de las personas físicas que venden libros de su propiedad y que no lo realizan como una actividad ordinaria.**

### **FUNDAMENTOS**

**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 en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014; así como 66, 67, 69, 70 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.

## ANÁLISIS

### I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Los contribuyentes que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), cuya actividad es la compra-venta de libros usados, se encuentran ante la imposibilidad real de obtener los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) por las adquisiciones de dichos bienes, toda vez que las operaciones las realizan con personas físicas que venden libros de su propiedad y no lo realizan como actividad ordinaria, regularmente amas de casa, estudiantes o pensionados, que no se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) o aun estando inscritos no tienen obligaciones fiscales, por lo que no expiden los citados comprobantes.

### II. CONSIDERACIONES

De conformidad con el artículo 31-A, fracción IV, de nuestra Carta Magna, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, esto es, acorde a los ingresos o ganancias que se obtienen.

Así, a fin de lograr reducir la economía informal y lograr que se cumpla con la obligación establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la reforma fiscal de 2014, se creó el RIF<sup>1</sup> para aquellas personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, y que sus ingresos propios obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de dos millones de pesos.

---

<sup>1</sup> Dicho Régimen se creó conforme a lo manifestado por el Ejecutivo Federal en la exposición de motivos de la LISR vigente, publicada en la Gaceta Parlamentaria el 8 de septiembre de 2013, para alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población, argumentó que ello obedece a que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana y así elevar el potencial de crecimiento económico, lo que representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada.

Cabe mencionar que del análisis a los preceptos que regulan el RIF<sup>2</sup>, no se advierten los requisitos que se deben cumplir para que procedan las deducciones autorizadas, ni se establece vínculo o remisión a otros preceptos que expliquen tales requisitos; pues el artículo 111, quinto párrafo, de la Ley del impuesto sobre la Renta (LISR), únicamente señala que se trate de “... deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos...”

Sin embargo, de una interpretación armónica de los preceptos aplicables al Título IV “De las personas físicas”, Capítulo II “De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales” de la LISR, dentro del cual está la Sección II “Régimen de Incorporación Fiscal” se desprende que las deducciones en el RIF se encuentran sujetas a los requisitos establecidos en dicho capítulo.

Por lo anterior, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 105 —en relación con los diversos 27 fracción III y 112, fracción II— de la LISR, los cuales hacen referencia a los requisitos que deben cumplir las deducciones para su procedencia. El numeral 27, en su fracción III, establece en la parte que interesa lo siguiente: “Estar amparadas con un comprobante fiscal...”.

Al respecto, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación (CFF) dispone que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de emitir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban, los contribuyentes deberán expedirlos mediante documentos digitales.

Asimismo, el artículo 29-A, fracción I del CFF establece que las personas que adquieran bienes **deberán solicitar el CFDI respectivo**, el cual deberá contener, entre otros requisitos, la clave del RFC de quien los expida.

Por su parte, el cuarto párrafo del artículo 126 de la LISR precisa que tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto total de la operación, y será retenido por el adquirente, señalando que en todos los casos deberá expedirse comprobante fiscal en el que se especificará el monto total de la operación, así como el impuesto retenido y enterado.

---

<sup>2</sup> Artículos 111, 112 y 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el caso concreto, es posible observar que los contribuyentes que nos ocupan (vendedores de libros usados), están obligados a solicitar a aquellos que les suministran su mercancía, el CFDI que ampare las operaciones correspondientes, para que estén en posibilidad de deducir las erogaciones respectivas. Sin embargo, como se mencionó, generalmente los proveedores de libros y revistas usados son personas físicas que comúnmente no tienen obligaciones fiscales, como por ejemplo amas de casa, estudiantes y pensionados que no están inscritos al RFC y en el caso de estar inscritos, no cuentan con los elementos para llevar a cabo la emisión del CFDI, consecuentemente están imposibilitados para expedirlos; además de ser operaciones que posiblemente estarán exentas del Impuesto sobre la Renta.

En este orden de ideas, éstos contribuyentes al no poder deducir un gasto estrictamente indispensable para la generación de su ingreso, se ve afectada la determinación de su utilidad fiscal, generándoles el pago de un impuesto desproporcional, advirtiéndose en consecuencia la vulneración al principio constitucional de proporcionalidad tributaria, ya que por sus condiciones reales de operación, no pueden llevar a cabo las deducciones autorizadas.

En el caso materia de este análisis este principio fundamental se ve transgredido, pues el grupo de contribuyentes que nos ocupa, **no cuenta con la documentación comprobatoria que ampare sus gastos, por lo que al no poder deducirlos, aun cuando fueron efectivamente erogados y resultan estrictamente indispensables para su actividad, se produce una afectación directa en el monto del impuesto a pagar, y consecuentemente, en su patrimonio.**

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis jurisprudencial: **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES**<sup>3</sup>, estableció que la capacidad

---

<sup>3</sup> Jurisprudencia, correspondiente a la Novena Época, sustentada por el pleno del Tribunal, Mayo 2003, que establece lo siguiente: **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se

contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos; por lo que al no permitir a los contribuyentes deducir los gastos reales de sus operaciones, les genera perjuicios, al tener que pagar por un mayor ingreso.

En este sentido, en el presente caso resulta imprescindible que la autoridad considere las condiciones reales de operación de quienes se dedican a la compra-venta de libros usados y que han decidido integrarse a la formalidad con la intención de dar debido cumplimiento a las disposiciones tributarias, contribuyendo al gasto público de conformidad con el principio de proporcionalidad; otorgándoles facilidades a través de reglas de carácter general que consideren su actividad y los sujetos con quienes realizan sus operaciones comerciales, esto es, cualquier persona física que vendan libros de su propiedad y no lo realicen como actividad ordinaria, y que no se encuentran inscritos en el RFC o aun estando inscritos no cuentan con obligaciones fiscales, por lo que no expiden los citados comprobantes.

Por lo que a consideración de esta Procuraduría, sería conveniente que la autoridad fiscal emita una regla a través de la cual establezca un procedimiento que permita a los adquirentes de libros usados —por sus características especiales—, llevar a cabo la retención y entero en un porcentaje inferior al establecido en la Ley con el fin de no afectar la operación de los contribuyentes, como pudiera ser un 5% por concepto de Impuesto sobre la Renta, y para demostrarlo emitir un comprobante fiscal digital de egreso con el que también se les dé la posibilidad de deducir dicho gasto.

No debe pasar inadvertido que algunos de los contribuyentes a que se refiere este análisis ingresaron a la formalidad a través del RIF, con la intención de cumplir con sus obligaciones fiscales, por lo que atendiendo a su realidad, la autoridad debe incentivar dicho cumplimiento otorgándoles las herramientas necesarias conforme a sus circunstancias particulares.

---

vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Aunado a lo anterior, es importante considerar que derivado de la reforma al artículo 1° Constitucional en 2011, surgió un nuevo paradigma de protección a los derechos humanos y por ende también se inició un cambio en la forma de percibir el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes; sin embargo, no debe pasar desapercibido que dicho avance es progresivo, por lo que la autoridad debe generar confianza y seguridad en los pagadores de impuestos, y una forma de lograr ello, es facilitándoles el cumplimiento de sus obligaciones sin generar más cargas de las que ya tienen que cumplir, pues debe ser sensible ante la realidad de cada grupo o sector.

No debemos olvidar que los contribuyentes que se dedican a la compraventa de libros usados, cuentan con características especiales, al encontrarse imposibilitados para obtener el CFDI correspondiente de los enajenantes de las mercancías —personas físicas que venden libros de su propiedad y que no lo realizan como actividad ordinaria—, por lo que al exigirles dicha documentación comprobatoria, se les estaría obligando a realizar algo que es prácticamente de imposible cumplimiento, o bien, implicaría más cargas administrativas, resultando aplicable el **critero 38/2013/CTN/CS-SASEN<sup>4</sup>**, establecido por este *Ombudsman* fiscal cuyo rubro es: **“PRINCIPIO GENERAL DE DERECHO, NADIE ESTA OBLIGADO A LO IMPOSIBLE. SU ALCANCE EN MATERIA FISCAL”**.

Lo anterior es así, ya que como se mencionó, la mayoría de quienes venden sus libros usados son personas físicas que no tienen como actividad ordinaria ni preponderante dicha venta, pues en la mayoría de los casos lo hacen por una sola vez, por lo que obligar al adquirente a darlos de alta para obtener el CFDI correspondiente y efectuar la deducción del gasto, implicaría una carga innecesaria; en consecuencia este organismo estima que se debe establecer algún mecanismo con el que se reconozca a los adquirentes de libros o revistas usados la realización de dicho gasto.

En este orden de ideas, esta Procuraduría estima que la autoridad debe considerar la situación real, económica y práctica, respecto de aquellos contribuyentes que han

---

<sup>4</sup> **Criterio 38/2013/CTN/CS-SASEN.- PRINCIPIO GENERAL DE DERECHO, NADIE ESTA OBLIGADO A LO IMPOSIBLE. SU ALCANCE EN MATERIA FISCAL.**- Este principio que alude a la imposibilidad e imprevisibilidad para dar cumplimiento a una obligación por alguna circunstancia ajena a la voluntad del deudor y que, inclusive, le exonera del compromiso previamente adquirido, sin responsabilidad de su parte, debe ser reconocido por las autoridades fiscales al establecer y verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, atento a lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en lo relativo a que los contribuyentes deben contar con certeza en relación con lo que el marco jurídico exige de ellos, ya que la seguridad jurídica esencialmente consiste en que el particular pueda “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y de la actuación de las autoridades.

decidido ingresar a la formalidad, facilitándoles y auxiliándoles en todo momento para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues de lo contrario se les estaría dando un trato diferenciado respecto del resto que si pueden obtener CFDI's, afectando su esfera jurídica, pues como se mencionó, al no tener los comprobantes correspondientes a la adquisición de libros usados, no podrían hacer deducible ese gasto, y en consecuencia tendrían que pagar el ISR sobre una base irreal de su ingreso.

### 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 que a fin de salvaguardar los derechos de los contribuyentes que se dedican a la compra-venta de libros usados —para que hagan su aportación al gasto público de una manera proporcional—, considere sus condiciones reales de operación y emita una regla de carácter general mediante la cual establezca un procedimiento que les permita efectuar una retención y entero de una tasa reducida de retención como pudiera ser de 5% sobre el monto de la venta por concepto de Impuesto sobre la Renta, y para demostrarlo emitir un CFDI con el que también se les dé la posibilidad de deducir dicho gasto, considerando, como se dijo, que quienes les venden los libros son generalmente personas físicas que no tienen obligaciones fiscales y realizan dicha venta en una sola ocasión y no como actividad ordinaria y en el caso de que los vendedores deseen recuperar el ISR retenido con la presentación de su declaración anual lo recuperen.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 15, fracción IV, 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, notifíquese a los Administradores Generales, Jurídico, de Auditoría Fiscal Federal y de Servicios al Contribuyente, 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 inteligencia de que se podrá convocar 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, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

**C.P. Rafael Gómez Garfias.**