

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

EXPEDIENTE: 16-V-B/2015

ASUNTO: *“Ausencia de Normatividad para que las personas físicas dejen de tributar en el RIF.”*

México, D.F., a 8 de septiembre de 2015.

ANÁLISIS SISTÉMICO 14/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

La ausencia de Normatividad para regular la forma en que dejarán de tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal las personas físicas que se ubiquen en los supuestos previstos en el artículo 112, antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera su derecho de certeza jurídica.

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 (CFF); 1º, 4º, tercer y último párrafos, 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.

La Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente (SADC), ha detectado la problemática sistémica, relativa a la ausencia de normatividad para regular la manera en que dejarán de tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) las personas físicas cuyos ingresos excedan de los \$2'000,000.00 (dos millones de pesos), así como aquellas que no presentaron en el plazo establecido la declaración bimestral del Impuesto sobre la Renta (ISR), dos veces en forma consecutiva o en cinco ocasiones en un periodo de 6 años, toda vez que el antepenúltimo párrafo, del artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) únicamente contempla el momento en que se deja de tributar en este régimen.

II. CONSIDERACIONES.

El artículo 111, primer párrafo¹ 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 optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en la Sección II, del Capítulo II, del Título IV de la LISR, correspondiente al “*Régimen de Incorporación Fiscal*”, 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.

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.

...”

Por su parte, el quinto párrafo² del precepto en comento, señala que los contribuyentes deberán calcular y enterar el impuesto en forma bimestral —**el cual tendrá el carácter de pago definitivo**—, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente.

Ahora bien, el artículo 112, fracción VIII, segundo párrafo³ de la LISR dispone que cuando no se presente en el plazo establecido la declaración bimestral, dos veces en forma consecutiva o en cinco ocasiones durante los 6 años, supuestos que establece el artículo 111 de dicho ordenamiento, el contribuyente dejará de tributar en el RIF y deberá tributar en los términos del régimen general que regula el Título IV de dicha Ley, **a partir del mes siguiente a aquél en que debió presentar la información.**

Asimismo, el antepenúltimo párrafo⁴ del artículo 112 en comento dispone que cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de \$2'000,000.00, el contribuyente dejará de tributar en el RIF y deberá realizarlo en el régimen correspondiente, **a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado.**

² "Artículo 111...

...

Los contribuyentes a que se refiere este artículo, **calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo**, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet...

..."

³ "Artículo 112...

VIII...

Cuando no se presente en el plazo establecido la declaración a que se refiere el párrafo anterior dos veces en forma consecutiva o en cinco ocasiones durante los 6 años que establece el artículo 111 de esta Ley, el contribuyente dejará de tributar en los términos de esta Sección y deberá tributar en los términos del régimen general que regula el Título IV de esta Ley, según corresponda, **a partir del mes siguiente a aquél en que debió presentar la información.**

..."

⁴ "Artículo 112...

...

Cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 111, o cuando se presente cualquiera de los supuesto a que se refiere el segundo párrafo de la fracción VIII de este artículo, el contribuyente dejará de tributar conforme a esta Sección y deberá realizarlo en los términos de la presente Ley en el régimen correspondiente, **a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado o debió presentarse la declaración a que hace referencia el párrafo quinto del artículo 111 de esta Ley, según sea el caso.**

..."

De lo anterior, destaca lo siguiente:

I.- Se podrá tributar en el RIF, siempre que los ingresos propios de la actividad empresarial de los contribuyentes –que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional–, obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

II.- El impuesto será calculado y enterado en forma bimestral y tendrá el carácter de pago definitivo.

III.- El artículo 112, fracción VIII, segundo párrafo y su antepenúltimo párrafo de la LISR, únicamente establecen el momento a partir del cual los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos ahí previstos, dejarán necesariamente de tributar en el RIF, sin regular la manera en que deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en el ejercicio en que dejen de tributar en ese régimen.

Por otra parte, las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, no contienen ninguna que aborde o resuelva la problemática que ocupa a esta Procuraduría.

En este orden de ideas, resulta evidente que no existe regulación en la LISR del tratamiento que se dará a los ingresos que perciban los contribuyentes a partir de que excedan los \$2'000,000.00 establecidos en el artículo 111 del ordenamiento en cita. Situación que en opinión de este Organismo Defensor de los Derechos de los Contribuyentes debe subsanarse a efecto de otorgar la certeza jurídica necesaria a los contribuyentes personas físicas que dejen de tributar en dicho régimen.

Lo anterior, se ejemplifica de la manera siguiente: si un contribuyente en el mes de septiembre de 2015 acumula ingresos por la cantidad de \$2'500,000.00, ¿qué tratamiento se le deberá dar a éstos al mes siguiente?: i) ¿deberá tributar conforme al RIF por el total?; ii) ¿tendrá que tributar **únicamente** por el excedente conforme al régimen que le corresponda?; o iii) ¿deberá tributar en el régimen que le corresponda transitar por el total de los ingresos percibidos en el ejercicio de que se trate?.

En este orden de ideas, se advierte que no existe en el RIF, ni en alguna otra disposición del Título IV “De las personas físicas” de la LISR, precepto alguno que regule el tratamiento que se le dará a los ingresos que perciban los contribuyentes que dejen de tributar en el RIF, de conformidad con lo señalado en el antepenúltimo párrafo del artículo 112 de la citada ley.

En virtud de lo anterior, resulta indudable que actualmente tanto la LISR como la normatividad del SAT no tiene definida la forma en que los contribuyentes que abandonan el RIF cumplirán con sus obligaciones fiscales, una vez que se ubiquen en alguno de los supuestos por los cuales ya no les sea posible seguir tributando bajo ese esquema, situación que los deja en un completo estado de inseguridad e incertidumbre jurídica; razón por la cual y en concordancia con lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.)⁵, se debe establecer el mecanismo a través del cual se indique a los contribuyentes la manera en que harán frente a sus obligaciones fiscales, es decir, la forma de transitar de un régimen a otro, lo cual implicaría entre otras situaciones, pasar de declaraciones bimestrales a mensuales y de pagos definitivos a provisionales.

⁵ **SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho". 1a./J. 139/2012 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, T. I, Enero 2013, p.437.

OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de otorgar certeza jurídica a los pagadores de impuestos sugiere al Servicio de Administración Tributaria emitir una regla de carácter general, lineamiento o criterio que regule de manera clara y precisa, la forma en que deberán cumplir sus obligaciones fiscales, los contribuyentes que dejen de tributar en el RIF, de conformidad con lo establecido en el antepenúltimo párrafo del artículo 112 de la LISR.

Por lo anterior, con fundamento en 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 a los Administradores Generales: Jurídico, y de Servicios al Contribuyente**, 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 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 informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

C.P. Rafael Gómez Garfias

AML/MVC/CIGM