

***“2017. Año del Centenario de la Promulgación de la
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”***

Expediente: 23-V-B/2017

ASUNTO: *Ingresos que no deben considerarse para
determinar la permanencia de un contribuyente en el
régimen de las AGAPES.*

Ciudad de México, a 8 de diciembre de 2017

ANÁLISIS SISTÉMICO 10/2017 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

Vulneración de los derechos de los contribuyentes debido a que la disposición legal que señala cuáles ingresos no deben tomarse en cuenta para determinar si un contribuyente se dedica exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, omite considerar otro tipo de ingresos que no provienen de una actividad empresarial y que también deben excluirse, como pueden ser los derivados de la enajenación de su casa habitación, de donativos otorgados por sus ascendientes, o bien, por pensiones.

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, X, XXII 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.

Diversos contribuyentes que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, se han acercado a esta Procuraduría a fin de conocer si los ingresos derivados de la enajenación de su casa habitación, de donativos otorgados por sus ascendientes, o bien, por pensiones, deben ser considerados al momento de calcular el porcentaje de ingresos que provienen de la realización de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras respecto del total de los obtenidos en el ejercicio, para efecto de determinar su permanencia en el citado régimen, toda vez que aun cuando los primeros no provienen de una actividad empresarial, no existe una disposición legal o normativa que los excluya expresamente o indique el tratamiento que debe dárseles.

II. CONSIDERACIONES.

a) Marco legal

El artículo 74, párrafos primero y sexto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), relativo al Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras (Régimen de las AGAPES), establece:

“Artículo 74. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido en el presente Capítulo, los siguientes contribuyentes:

I. Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

III. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

[...]

Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

[...]”

[Énfasis añadido]

Del precepto transcrito es posible advertir lo siguiente:

1. Que tributarán conforme al Régimen de las AGAPES:
 - a) Las personas morales de derecho agrario, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas;
 - b) Las personas morales, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.
 - c) Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.**
2. Que a efecto de considerar que un contribuyente se dedica de forma exclusiva a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas y, por tanto, determinar su permanencia en el Régimen de las AGAPES, debe satisfacerse el requisito consistente en que cuando menos el 90% de sus ingresos totales provengan de dichas actividades.
3. Que en el cálculo del referido porcentaje no deberán incluirse los ingresos por las enajenaciones de activos fijos y/o terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.
4. Que no se hace mención al tratamiento que deberá dársele a aquellos ingresos que no provienen de una actividad empresarial, como lo son los derivados de la enajenación de la casa habitación del contribuyente, donativos, primas de antigüedad, retiro e indemnización u otros pagos por separación, transmisión de propiedad por causa de muerte, adquisición de bienes por prescripción, entre otros.

b) Análisis

Del estudio de la problemática detectada por este organismo, se observa que en términos de lo dispuesto por el artículo 74, párrafo sexto, de la LISR, los contribuyentes pertenecientes al Régimen de las AGAPES al calcular el porcentaje de ingresos que obtienen por la realización de actividades del sector primario, únicamente pueden excluir aquéllos provenientes de las enajenaciones de activos fijos y/o terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Ante tal situación, diversos contribuyentes se han acercado a esta Procuraduría a fin de conocer si los ingresos generados por la enajenación de una casa habitación, donativos o pensiones deben considerarse para efectos de su permanencia en el Régimen de las AGAPES, pues aunque el citado artículo 74, sexto párrafo, de la LISR no los incluye, éstos no derivan de una actividad empresarial y generalmente son esporádicos.

A fin de estudiar la problemática en comento, conviene resaltar lo establecido en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual en la parte que interesa expresa:

“Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

[...]”

De la transcripción se advierte que para efectos fiscales serán actividades empresariales: las comerciales, las industriales, las agrícolas, las ganaderas, las pesqueras y las silvícolas.

Dada la importancia de las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, se les identifica como del sector primario, y a fin de incentivar su realización se les han concedido diversas facilidades administrativas —relativas al cumplimiento de obligaciones fiscales y principalmente en materia de Impuesto sobre la Renta— a las personas físicas o morales que se dedican de forma exclusiva a éstas.¹

Por lo anterior, con el propósito de que los beneficios concedidos al Régimen de las AGAPES sean únicamente aprovechados por las personas que efectivamente se dedican a las actividades del sector primario, el legislador estableció como requisito de permanencia en el citado régimen el que los contribuyentes obtengan cuando menos el 90% de sus ingresos totales de las mismas.

En relación con este tema, conviene resaltar que al establecer el porcentaje límite para tributar en dicho régimen el legislador consideró que en este sector es común que los contribuyentes obtengan ingresos de actividades diversas² por lo que concedió la realización de éstas siempre

¹ a) Ingresos exentos para efectos del ISR:

- i) Personas físicas.- 40 veces la Unidad de Medida de Actualización —UMA— elevada al año y;
- ii) Personas morales.- 20 veces la UMA elevada al año por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces la UMA elevada al año.
- b) Reducción del impuesto determinado en un 40% tratándose de personas físicas y un 30% para el caso de personas morales.
- c) Menores requisitos en la documentación comprobatoria.
- d) Posibilidad de realizar pagos provisionales semestrales del ISR.
- e) Menor retención del ISR a trabajadores eventuales del campo.

² Dictamen de la *Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales*, publicado en la Gaceta de la Cámara de Diputados el 13 de diciembre de 1990, a saber:

“[...]

En la propuesta de reforma al artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que cuando los ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras representen cuando menos el 95% de los ingresos totales del contribuyente, se considera que éste se dedica exclusivamente a dichas actividades. A este respecto, la Comisión considera que el porcentaje establecido, resulta restrictivo, toda vez que es común en estos sectores que se obtengan algunos otros ingresos por actividades distintas.

Por las consideraciones antes expuestas, se propone que el último párrafo del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exprese lo siguiente:

que no representen más del 10% de sus ingresos totales, de ahí que sea posible interpretar que los contribuyentes deberán considerar tanto los ingresos provenientes de las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, así como cualquier otro derivado de una actividad empresarial distinta a éstas, es decir, de actividades comerciales o industriales.

Lo anterior, toda vez que como se indicó, el objetivo de dicha limitante es que solamente contribuyentes que efectivamente se dedican a las actividades del sector primario sean los que gocen de los beneficios otorgados a éste, lo cual en opinión de este organismo defensor de los derechos de los contribuyentes en materia tributaria, se cumple al considerar en el total de los ingresos percibidos cualquier otro proveniente de una actividad empresarial diversa a las propias del Régimen de las AGAPES, siempre que no exceda del 10%.

Sirve de apoyo a lo expuesto el motivo del legislador para excluir del cálculo en mención los ingresos provenientes de las enajenaciones de activos fijos y/o terrenos propiedad del contribuyente que hubiesen estado afectos a su actividad —agrícola, ganadera, pesquera o silvícola, según sea el caso—, el cual en términos generales consistió en evitar que el monto percibido por dicha enajenación fuera suficiente para dejar de ser considerado un contribuyente dedicado exclusivamente a las actividades del sector primario, ya que en la mayoría de los casos tales activos o terrenos son de gran valor.³

"ARTÍCULO 13. - ...

Para los efectos de este Título, se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades antes mencionadas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales.

[...]"

Esta reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 26 de diciembre de 1990, visible en: www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4695348&fecha=26/12/1990

³ Dictamen de la *Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva*, publicado en la Gaceta de la Cámara de Diputados el 29 de diciembre de 2001, a saber:

"[...]

Esta Comisión considera conveniente modificar la fracción I del artículo 81 (sic) del proyecto de nueva Ley, con el fin de precisar que para determinar el porcentaje de sus ingresos totales, no deberán considerarse los que se obtengan por la enajenación de activos fijos que hubieran estado afectos a su actividad, ya que conforme al texto de la Iniciativa, el hecho de vender un activo que por la naturaleza de las actividades que realizan es de gran valor, se estaría fuera de los requisitos para tributar como personas morales transparentes.

[...]

Artículo 80. Para los efectos de este Capítulo se consideran:

I. Contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, o a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

[...]"

Adicionalmente, cabe advertir que en el caso de la enajenación de activos fijos y/o terrenos que realizan los pagadores de impuestos que tributan en el régimen de las AGAPES, dicha operación no forma parte de la actividad habitual del contribuyente, sino que constituye un acto esporádico.

En ese sentido, toda vez que el objetivo de la limitante del 90% es identificar a los contribuyentes que efectivamente llevan a cabo actividades del sector primario de los que se dedican a otras actividades empresariales —comerciales o industriales—, es posible concluir que adicional a los ingresos provenientes de las enajenaciones de activos fijos y/o terrenos propiedad del contribuyente que hubiesen estado afectos a su actividad, existen otros ingresos que tampoco deben considerarse en el cálculo del citado porcentaje, en tanto no derivan de una actividad empresarial, de ahí que, en opinión de esta Procuraduría, el hecho de que el artículo 74 de la LISR no sea lo suficientemente explícito en este tema genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes.

Al respecto, cabe resaltar que en el caso del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), de conformidad con el cual los contribuyentes que tributan en él están obligados a respetar el límite de ingresos de dos millones de pesos, sí existe una disposición que excluye expresamente en el cálculo de este límite a los ingresos distintos a los provenientes de una actividad empresarial, a saber:

“Obtención de ingresos distintos a los de la actividad empresarial no implica la salida del RIF

3.13.23. Para los efectos de los artículos 111, primer párrafo y 112, tercer párrafo de la Ley del ISR, no se considerarán para el monto de los \$2'000,000.00 (dos millones de pesos 00/100 M.N.) para tributar en el RIF, los ingresos que se obtengan distintos a los de la actividad empresarial a que se refieren los artículos 93, fracciones XIX, inciso a) y XXIII, 95, 119, último párrafo, 130, fracción III, 137 y 142, fracciones IX y XVIII de la citada ley.”

Como se advierte de la regla 3.13.23 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 (RMF 2017)⁴, para efectos del límite de dos millones de pesos de ingresos que establece el artículo 111, primer párrafo de la LISR los contribuyentes no considerarán los ingresos provenientes de:

⁴ Adicionada a través de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF 2017, publicada en el DOF el 10 de octubre de 2017.

1. Enajenación de casa habitación.
2. Donativos entre las personas que indica la ley.
3. Primas de antigüedad, retiro e indemnización u otros pagos por separación.
4. Transmisión de propiedad por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, bonos, valores u otros títulos de crédito, siempre que el ingreso se considere interés.
5. Adquisición de bienes por prescripción.
6. Obtención de premios, derivados de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos.
7. Intereses moratorios, indemnizaciones y los derivados de cláusulas penales o convencionales.
8. Planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias.

De lo anterior se desprende que los contribuyentes que cumplen sus obligaciones fiscales en los términos del RIF sí tienen certidumbre jurídica en cuanto a qué ingresos deberán considerar para efectos de calcular el límite de dos millones de pesos para tributar en dicho régimen, situación que no comparten los pagadores de impuestos que pertenecen al Régimen de las AGAPES, pues no obstante que éstos también pueden obtener ingresos no provenientes de actividades comerciales o industriales —empresariales—, el artículo 74 de la LISR no es suficientemente claro al respecto.

Por lo que hace a la falta de certeza jurídica que esta situación genera a los contribuyentes que tributan en el Régimen de las AGAPES, conviene traer a cuenta que el principio de seguridad jurídica tutela el derecho fundamental del gobernado a jamás encontrarse en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión, es decir, su derecho a saber “a qué atenerse”⁵ respecto de la regulación aplicable y la actuación de la autoridad, lo que en el

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

caso en estudio no se satisface con el artículo 74 de la LISR ya que omite regular con precisión qué ingresos además de los obtenidos por la enajenación de activos fijos y/o terrenos afectos a la actividad del contribuyente, no deben considerarse para determinar si efectivamente se dedica exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Lo anterior es así, toda vez que la actual redacción del artículo en cita, podría dar lugar a interpretar que ante tal falta de precisión, los contribuyentes deben incluir ingresos distintos a los provenientes de actividades comerciales o industriales —empresariales—, lo que vulneraría sus derechos, pues por esta simple razón podrían salir injustificadamente del Régimen de las AGAPES.

Finalmente, no debe perderse de vista que, en términos generales, los ingresos tales como los derivados de la enajenación de una casa habitación, donativos, adquisición de bienes por prescripción, obtención de premios, así como los regulados por la regla 3.13.23 de la RMF 2017 son de carácter esporádico y no provienen de una actividad empresarial llevada a cabo por el contribuyente. Asimismo, por lo que hace al caso de los ingresos derivados de una pensión, éstos tienen su origen en una relación de trabajo que ya no se encuentra vigente.

Por lo expuesto, en opinión de esta Procuraduría, la autoridad fiscal debe precisar al igual que lo hizo para el caso del RIF, los ingresos distintos a los obtenidos por actividades empresariales que no deben considerarse al determinar la permanencia de un contribuyente en el régimen de las AGAPES.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con el propósito de otorgar seguridad jurídica a los pagadores de impuestos, **sugiere** al Servicio de Administración Tributaria:

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, participe 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". [Énfasis añadido].

Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, Página: 437.

- Emitir una regla de carácter general en la que se señalen los ingresos distintos a los obtenidos por actividades empresariales que los contribuyentes del Régimen de las AGAPES no deben considerar al calcular el porcentaje de sus ingresos totales que obtienen por la realización de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

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 Auditoría Fiscal Federal del SAT** 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 la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento 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.

Mtro. Jesús Antonio Rodríguez Millán