



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

**Expediente: 18-V-B/2021.**

**ASUNTO:** *Problemática que enfrentan las personas físicas que tributan bajo el régimen de arrendamiento, toda vez que el aplicativo de Declaraciones y Pagos les impide aplicar la facilidad prevista en el artículo 194 del RLISR, consistente en calcular el último pago provisional de forma anualizada y conforme a la tarifa del artículo 152 de la LISR.*

Ciudad de México, a 03 de febrero de 2022.

**ANÁLISIS SISTÉMICO 2/2022.**

**Afectación que sufren los contribuyentes personas físicas que tributan en el régimen de los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles y desean aplicar la facilidad prevista en el artículo 194 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, inherente al cálculo del pago provisional de diciembre conforme a la tarifa que dispone el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del Servicio de Administración Tributaria no cuenta con el apartado para determinar el impuesto anualizado, conforme a los citados preceptos legales.**

**FUNDAMENTOS**

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como para investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de plantear 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; ello, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1, 5, 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,



## SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

reformada el 07 de septiembre de 2009; 5, apartado B, fracción II y 29, fracciones I, X y XXI, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 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; ordenamientos publicados en el citado medio de difusión el 24 de julio de 2020 y el 27 de mayo de 2014, respectivamente.

### CUESTIÓN PREVIA

Para identificar que un asunto se trata de un problema sistémico, es facultad de este *Ombudsperson* fiscal llevar a cabo la investigación y análisis de manera oficiosa o a petición de parte. Entendiéndose por problema de carácter sistémico, aquél que deriva de la estructura misma del sistema tributario y que se traduzca en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos, como lo es el caso de los contribuyentes personas físicas que tributan en el régimen de los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles (en adelante régimen de arrendamiento) y desean aplicar la facilidad prevista en el artículo 194 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante RLISR), consistente en calcular el pago provisional de diciembre, con la tarifa que dispone el diverso 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR), toda vez que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT) no cuenta con el apartado para determinar el impuesto anualizado, conforme a los citados dispositivos legales.

### ANÁLISIS

#### I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría, en ejercicio de sus atribuciones sustantivas, ha tenido conocimiento de la afectación jurídica que enfrentan los contribuyentes que tributan en el régimen de arrendamiento y desean aplicar la facilidad prevista en el artículo 194 del RLISR, consistente en poder calcular el último pago provisional considerando, en lugar de los ingresos y de las deducciones del periodo que corresponda, los del año calendario, aplicando la tarifa del artículo 152 de la LISR; toda vez que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT no cuenta con el apartado para determinar el impuesto anualizado, conforme a los preceptos legales citados.



## SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Al respecto, los contribuyentes que tributan en el régimen de arrendamiento han utilizado aquellos recursos que tienen a su alcance con la finalidad de que la autoridad fiscal les permita aplicar la facilidad establecida en el artículo 194 del RLISR; como es la presentación de escritos aclaratorios ante el SAT, en los que solicitan les sea aplicado dicho precepto legal. Sin embargo, al dar contestación, la autoridad tributaria les indica que el aplicativo de declaración de pago referenciado continúa en desarrollo y mejora, por lo que les sugiere sigan realizando la presentación de la declaración de pago provisional mensual del impuesto sobre la renta (en adelante ISR), como tradicionalmente la han venido realizando.

No obstante, a consideración de este *Ombudsperson fiscal*, el que se impida a los contribuyentes que perciben ingresos por arrendamiento calcular el último pago provisional de forma anualizada y aplicando la tarifa del artículo 152 de LISR, transgrede en su perjuicio los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica, lo cual será abordado más adelante de manera detallada.

## II. CONSIDERACIONES.

### 1. Régimen de los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Conforme al Título IV, Capítulo III, de la LISR, en específico el artículo 114, fracción I, de la LISR, aquellas personas que obtengan ingresos por otorgar en renta o alquiler bienes inmuebles, como son casas habitación, departamentos habitacionales, edificios, locales comerciales bodegas, entre otros; deberán tributar bajo el régimen de arrendamiento<sup>1</sup>, figura que tiene las siguientes características:

- ✓ Existe arrendamiento cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente: el **arrendador** a conceder el uso o goce temporal del bien; y el **arrendatario** a pagar por el uso o goce del bien por un precio cierto<sup>2</sup>.
- ✓ La renta es la cantidad de dinero que el arrendatario paga periódicamente al arrendador por usar el bien<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Definición de arrendamiento señalada por el SAT en el sitio URL: <http://omawww.sat.gob.mx/regimenesfiscales/Paginas/Arrendamiento/default.htm>

<sup>2</sup> Artículo 2398, primer párrafo del Código Civil Federal vigente.

<sup>3</sup> Definición consultada en el sitio URL: <https://www.sat.gob.mx/consulta/26986/lo-que-debes-conocer-de-tu-regimen-#>



**SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.**

Ahora bien, además de las obligaciones que el **arrendador** adquiere con el arrendatario a través del contrato que celebren, el primero también adquiere ciertas obligaciones fiscales, mismas que se encuentran detalladas en el artículo 118 de la LISR, el cual para su mejor estudio se transcribe a continuación:

**“Artículo 118.** Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- III. Expedir comprobantes fiscales por las contraprestaciones recibidas.
- (...)
- IV. **Presentar declaraciones provisionales y anual en los términos de esta Ley.**
- V. Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

(...)”

**[Énfasis añadido]**

Del precepto legal citado se observa que los contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento, además de efectuar los pagos del ISR, también tendrán las siguientes obligaciones:

- Solicitar su inscripción en el RFC.
- Llevar contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento.
- Expedir comprobantes fiscales por las contraprestaciones recibidas.
- **Presentar declaraciones provisionales y anual en términos de la LISR.**
- Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el SAT mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

nacional, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

De las obligaciones antes señaladas, se hará un estudio más detallado de las relativas al pago y presentación de declaraciones provisionales y anual del ISR, por estar relacionadas con la problemática que nos ocupa.

## 2. Pagos provisionales

Conforme al primer párrafo del artículo 116 de la LISR, los contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento se encuentran obligados a efectuar los **pagos provisionales mensuales o trimestrales**, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presenten ante las oficinas autorizadas. Por ejemplo, si se opta por pagos mensuales, el contribuyente deberá realizar el pago provisional de enero de 2021, a más tardar el 17 de febrero de 2021.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 116 de la LISR refiere que *el pago provisional se determinará* de la siguiente forma:

- a) A la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del mes o trimestre, por el que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 115 de la LISR y que correspondan al mismo periodo.
- b) A los *ingresos mensuales acumulables* se les **aplicará la tarifa** que corresponda conforme a lo previsto en el tercer párrafo del artículo 106 de la LISR<sup>4</sup>, el cual establece que se tomará como base la tarifa del artículo 96 del mismo ordenamiento legal.

Asimismo, establece que las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas antes señaladas para calcular la tarifa aplicable y las publicarán en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF).

La mecánica de cálculo antes descrita, se ejemplifica de la siguiente forma para su mejor comprensión:

---

#### <sup>4</sup> Artículo 106. (...)

Se tomará como base la tarifa del artículo 96 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación. (...)



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL ISR
Ingresos por arrendamiento del mes
(-) Deducciones autorizadas del mes
(=) Base del Impuesto
(-) Límite Inferior (L.I.)
(=) Excedente del L.I.
(*) % sobre el Excedente del L.I.
(=) Impuesto Marginal
(+) Cuota fija
(=) Impuesto del mes
(-)ISR Retenido (en su caso)
<b>(=) ISR A CARGO O CERO</b>

### 3. Declaración anual

De igual forma, como se señaló en párrafos que anteceden, los contribuyentes personas físicas que reciben ingresos por arrendamiento se encuentran obligados a presentar la declaración anual del ejercicio, esto a más tardar el 30 de abril del año siguiente, tal y como lo establece el primer párrafo del artículo 150 de la LISR<sup>5</sup>.

Al respecto, el artículo 152 de la LISR, establece la mecánica de cálculo que, deberán realizar estos contribuyentes para determinar el ISR del ejercicio, de la manera siguiente:

- a) Las personas físicas, para calcular el ISR del ejercicio deberán acumular la totalidad de los ingresos percibidos en el ejercicio por concepto de arrendamiento.
- b) Al total de ingresos por arrendamiento se deberán disminuir las deducciones autorizadas, lo cual dará como resultado la base gravable, misma a la que se aplicará la tarifa anual correspondiente para obtener el impuesto del ejercicio.

<sup>5</sup> **Artículo 150.** Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas. (...)



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

- c) Una vez obtenido el impuesto del ejercicio, se disminuirá el ISR retenido y se podrá acreditar el importe de los pagos provisionales efectuados durante el año calendario, dando como resultado el ISR a favor o a cargo del ejercicio.

Para su mejor comprensión, la anterior mecánica de cálculo se ejemplifica de la siguiente manera:

DETERMINACIÓN DEL ISR ANUAL
Ingreso anual por arrendamiento
(-) Deducciones autorizadas
(=) Base del Impuesto
(-) Límite Inferior (L.I.)
(=) Excedente del L.I.
(*) % sobre el Excedente del L.I.
(=) Impuesto Marginal
(+) Cuota fija
(=) Impuesto del ejercicio
(-) ISR Retenido
(-) Pagos provisionales
<b>(=) ISR A FAVOR O A CARGO</b>

**4. Facilidad para calcular el último pago provisional**

A los contribuyentes que reciben ingresos por arrendamiento, el RLISR, en su artículo 194, les otorga una facilidad con respecto al cálculo del **último pago provisional**, como se señala a continuación:

**“Artículo 194.** Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el Título IV, Capítulo III de la Ley, podrán calcular el último pago provisional considerando en lugar de los ingresos y de las deducciones del periodo que corresponda, los del año calendario, aplicando la tarifa del artículo 152 de la Ley y acreditando los pagos provisionales efectuados en el ejercicio, así como las retenciones.”

**[Énfasis añadido]**

Del precepto legal antes transcrito se advierte que los contribuyentes podrán calcular el **último pago provisional considerando**, en lugar de los ingresos y de las deducciones del mes de diciembre, los del año calendario; aplicando la tarifa del artículo 152 de la Ley y acreditando los pagos provisionales efectuados en el ejercicio, así como las retenciones.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Sin embargo, a pesar de esta facilidad que tienen los contribuyentes que tributan en el régimen de arrendamiento, lo cierto es que al momento de que éstos intentan aplicar dicho beneficio en el **aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT**, se percatan de que esta herramienta no cuenta con el apartado para determinar el impuesto anualizado, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 del RLISR, en relación con el artículo 152 de la LISR, tal y como se puede apreciar en los siguientes ejemplos:

**CASO 1**

Versión 2.5.0  
 Viernes 14 de Mayo de 2021  
 Declaración Provisional  
 Tipo Declaración Complementaria Ejercicio: 2020 Periodicidad Mensual Periodo: Diciembre

Presentación de la declaración   Reportes   Consultas

ISR PERSONAS FÍSICAS. ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES (USO O GOCE)

[Guardar](#)   [Instrucciones](#)   [Menú principal](#)

Determinación del Impuesto	Determinación de pago
Total de ingresos	122,043
Deducciones autorizadas	30,905
Total de deducciones autorizadas	30,905
Base gravable del pago provisional	91,138
ISR causado	23,416
Estímulos acreditables	<a href="#">Detalle</a>
Impuesto retenido	12,204
<b>ISR a cargo</b>	<b>11,212</b>

En este primer caso, el contribuyente intentó presentar la **declaración de pago provisional** correspondiente al periodo de **diciembre** del **ejercicio fiscal 2020**, aplicando la facilidad que establece el artículo 194 del RLISR; sin embargo, al capturar los ingresos y deducciones del año calendario, se advierte que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT, aplica la tarifa establecida en el artículo 96 de la LISR, no así la del artículo 152 de la misma Ley; además de que no permite acreditar los pagos provisionales efectuados con anterioridad durante el ejercicio.

Se dice lo anterior, pues al realizar la mecánica de cálculo con la tarifa establecida en el artículo 96 de la LISR, éste coincide con el que despliega el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT:





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL ISR- DICIEMBRE 2020	
(Con la tarifa establecida en el artículo 96 de la LISR)	
Ingresos Acumulables	\$122,043.00
(-) Deduciones autorizadas	\$30,905.00
(=) Base del Impuesto	\$91,138.00
(-) Límite Inferior (L.I.)	\$72,887.51
(=) Excedente del L.I.	\$18,250.49
(*) % sobre el excedente del L.I.	32
(=) Impuesto Marginal	\$5,840.15
(+) Cuota fija	\$17,575.69
(=) Impuesto del mes de diciembre	<b>\$23,415.84</b>
(-) ISR Retenido	\$12,204.00
<b>(=) ISR A CARGO</b>	<b>\$11,211.84</b>

\*\* La Tarifa aplicada es la correspondiente al Anexo 8 de la RMF para 2020, publicada el 9 de enero de 2020.

Además, en los rubros que se observan en el aplicativo no aparece reflejada la opción de que el contribuyente pueda escoger la tarifa anual que establece el artículo 152 de la LISR, únicamente permite ingresar los siguientes datos: total de ingresos, deducciones autorizadas, impuesto retenido. Con base en esa información, el aplicativo en automático determina la base gravable, el ISR causado y el ISR a cargo.

CASO 2

Declaración Provisional

Tipo Declaración Normal Ejercicio: 2021 Periodicidad Mensual Periodo: Diciembre

ISR PERSONAS FÍSICAS. ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES (USO O GOCE)

Guardar Instrucciones Menú principal

Determinación del Impuesto		Determinación de pago	
Total de ingresos	120,000		
Deducciones autorizadas	42,000		
Impuesto predial	0		
Total de deducciones autorizadas	42,000		
Base gravable del pago provisional	78,000		
ISR causado	18,619		
Estímulos acreditables			Detalle
Impuesto retenido	1,200		
<b>ISR a cargo</b>	<b>17,419</b>		



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

En el anterior caso, el contribuyente intentó presentar la **última declaración de pago provisional del ejercicio fiscal 2021**, aplicando la facilidad que establece el artículo 194 del RLISR; sin embargo, al capturar los ingresos y deducciones del año calendario, nuevamente se advierte que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT aplica la tarifa establecida del artículo 96 de la LISR, así como impide que se acrediten los pagos provisionales efectuados en el ejercicio.

Situación que se puede comprobar con la siguiente mecánica de cálculo, la cual fue realizada conforme a la tarifa establecida en el artículo 96 de la LISR y coincide con los datos que se desprenden del aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT:

DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL ISR- DICIEMBRE 2021	
Ingresos Acumulables	\$120,000.00
(-) Deducciones autorizadas	\$42,000.00
Base del Impuesto	\$78,000.00
(-) Límite Inferior (L.I.)	\$42,537.59
(=) Excedente del L.I.	\$35,462.41
(*) % sobre el excedente L.I.	30
(=) Impuesto Marginal	\$10,638.72
(+) Cuota fija	\$7,980.73
(=) Impuesto del mes de diciembre	\$18,619.45
(-) ISR Retenido	\$1,200.00
<b>(=) ISR A CARGO</b>	<b>\$17,419.45</b>

**\*\* La Tarifa aplicada es la correspondiente al Anexo 8 de la RMF para 2021, publicada el 11 de enero de 2021.**

Al respecto, cabe destacar que dicha problemática ha sido confirmada por la propia autoridad hacendaria, pues de la investigación realizada por esta Procuraduría, se tiene conocimiento que ante el impedimento de poder ejercer la facilidad del artículo 194 del RLISR, los contribuyentes han presentado escritos aclaratorios, en los que, al solicitar la aplicación de dicho beneficio, la autoridad les ha dado la siguiente respuesta:



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.



ACUSE DE RESPUESTA

a 15 de Junio de 2021

"2021: Año de la Independencia"

Clave de RFC:

Folio: AC

Hoja: 1 de 2

Nombre:

ESTIMADO CONTRIBUYENTE:

Se informa respecto de la atención brindada a su Aclaración, que se recibió con el número de Folio AC

RESUMEN DE SU SERVICIO SOLICITADO:

Solicitud para Aplicar lo dispuesto en el Artículo 194 RISR

ATENCIÓN O RESPUESTA:

En atención a su solicitud de aclaración se hace de su conocimiento que el aplicativo de declaraciones pago referenciado, continua en desarrollo y mejora para brindar a los usuarios un servicio eficiente, por lo que por lo pronto carece del apartado que le permite aplicar la facilidad del artículo 194 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta vigente... por lo que se sugiere que realice la presentación de su declaración de pago provisional mensual de ISR como lo ha venido realizando y posteriormente su declaración anual, ello con la finalidad de que pueda recuperar en su caso el saldo a favor que resulte y evite molestias innecesarias como lo son invitaciones y/o requerimientos de obligaciones omitida, finalmente, se le invita a continuar cumpliendo en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales.

Del Acuse de Respuesta antes digitalizado, se puede observar que, ante la solicitud del contribuyente para que le sea aplicado el artículo 194 del RLISR, el SAT respondió que: "el aplicativo de declaraciones pago referenciado continúa en desarrollo y mejora para brindar a los usuarios un servicio eficiente, por lo que por lo pronto carece del apartado que le permite aplicar la facilidad del artículo 194 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta vigente" sugiriendo dicha autoridad al contribuyente que realice la presentación del pago provisional mensual del ISR como lo ha venido realizando y que, posteriormente, presente su declaración anual.

Derivado de lo anterior este Ombudsperson fiscal considera que la autoridad fiscal, al no permitir, a través del aplicativo de Declaraciones y Pagos, que los contribuyentes puedan ejercer la facilidad establecida en el artículo 194 del RLISR, se transgreden los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica, tal y como se verá más adelante.

5. **Simplificación fiscal**

La simplificación fiscal se encamina a eliminar, reducir o simplificar trámites innecesarios, repetitivos o especialmente complejos, que incidan en el



## SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

cumplimiento fiscal de los contribuyentes; situación que ocurre en el caso de los contribuyentes que tributan bajo el régimen de arrendamiento, pues se advierte que el artículo 194 del RLISR les permite presentar la declaración del último pago provisional del ejercicio fiscal de forma anualizada, lo que simplifica el cumplimiento fiscal, ya que les da la facilidad de adelantar los efectos fiscales del cumplimiento fiscal. Esta posibilidad también simplifica la administración para la autoridad fiscal, pues prácticamente la declaración del mes de diciembre corresponderá a la declaración anual del ejercicio fiscal.

La posibilidad que establece el artículo 194 del RLISR permite a los contribuyentes desarrollar una planeación financiera, así como aumentar su eficacia, pues calcular el último pago provisional considerando los ingresos y deducciones del año calendario, así como la aplicación de la tarifa del artículo 152 de la LISR y el acreditamiento de los pagos provisionales, los lleva a conocer de forma anticipada si contarán con saldo a favor o a cargo en el ejercicio. Así, esta simplificación beneficia a los pagadores de impuestos, pues les evita la carga económica de pagar un impuesto que meses después estarían solicitando en devolución o compensado.

En tales consideraciones, esta Procuraduría considera que, al no permitirse a los contribuyentes ejercer la facilidad establecida en el artículo 194 del RLISR, en el aplicativo de Declaraciones y Pagos; nulifica la simplificación fiscal que establece el artículo 194 del RLISR y además, violenta los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica, en atención a lo siguiente:

### **6. Violación al principio de legalidad**

El principio de *legalidad* como principio fundamental “está para intervenir cuando no exista el apego debido a la legalidad por parte del Estado en la afectación del subordinado.”<sup>6</sup> En el Poder Ejecutivo, tanto las normas adjetivas como las sustantivas requieren de plena ejecución. Es en este poder donde la aplicación de la Ley conforme a este principio debe ser total. La razón estriba en que el Poder Ejecutivo es el encargado de guardar y hacer guardar, tanto el ordenamiento supremo de cada Estado, como las leyes que de éste se deriven.

En el derecho mexicano y en particular en el ámbito administrativo, el *principio de legalidad administrativa* entraña que lo administrativo debe ceñir su actuar a lo que disponga la ley; principio que en general se debe deducir de la

<sup>6</sup> *Islas Montes Roberto*, “Sobre el principio de legalidad”, pág. 1, consultado en el sitio URL: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r23516.pdf>



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

interpretación conjunta del segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM), el cual señala que:

*“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o **derechos**, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”*

Así como del primer párrafo del artículo 16 de la misma CPEUM, el cual establece lo siguiente:

*“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento (...)”*

Por lo anterior, se puede señalar que, en materia fiscal, las autoridades **no podrán privar a los ciudadanos de aquellos derechos que les corresponde conforme a Ley**, y que deberán hacer sólo lo que está permitido en ésta; al contrario de lo que los ciudadanos pueden hacer, que es todo aquello que no esté prohibido en la misma.

Bajo esa línea, resulta importante destacar que dicho principio, también aplica con relación a las facilidades establecidas en un reglamento emitido por el Ejecutivo, como en este caso lo es el Reglamento de la Ley del ISR; pues materialmente constituye un acto legislativo, en tanto establece normas de generales, abstractas, impersonales y de observancia obligatoria, de ahí que toda actuación de las autoridades administrativas deben ceñirse a la normatividad vigente.

De ahí que, esta Procuraduría considera que el hecho de que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT no cuente con el apartado para ejercer la facilidad prevista en el artículo 194 del RLISR, consistente en poder calcular el último pago provisional de forma anualizada y con la tarifa del artículo 152 de la LISR, transgrede el *principio de legalidad*; toda vez que la autoridad fiscal priva a los pagadores de impuestos de ejercer una facilidad que está contemplada en un ordenamiento legal, es decir, constituye una prerrogativa a favor de los pagadores de impuestos, con la correlativa obligación de la autoridad, para su efectiva materialización, por tanto, configura una omisión a lo preceptuado por el supracitado Reglamento, materializada a través del aplicativo.



## 7. Violación a los principios de seguridad y certeza jurídica

El principio de *seguridad jurídica* consiste en la estabilidad del ordenamiento jurídico que rige a un Estado, dicha estabilidad implica normas que tengan permanencia y que garanticen el equilibrio en las relaciones entre los órganos del Estado y los ciudadanos; por lo que de este principio se pueden derivar los siguientes elementos:

- a) **Certeza jurídica:** existencia de un conocimiento seguro, claro y evidente de las normas jurídicas existentes.
- b) **Eficacia del derecho:** capacidad de las normas jurídicas para producir un buen efecto.
- c) **Ausencia de arbitrariedad:** prevalencia de la justicia al aplicar las normas jurídicas.

Asimismo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica, consagrado en la CPEUM, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por lo 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<sup>7</sup>.

Sin embargo, a consideración de esta Procuraduría, los anteriores principios se han dejado de observar en el caso de los contribuyentes que tributan bajo el

<sup>7</sup> Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), Primera Sala, Décima Época, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437.

**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, 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".





#### SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

régimen de arrendamiento, pues éstos no tienen certeza de que podrán ejercer la facilidad del artículo 194 del RLISR, pues el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT no les permite ejercer esa opción.

Además, de que desconocen qué pueden hacer para obtener dicho beneficio, pues aun cuando han presentado escritos aclaratorios en los que solicitan a la autoridad fiscal la aplicación del artículo 194 del RLISR, ésta les responde que continúen realizando la mecánica de cálculo conforme al artículo 116 de la LISR, con lo cual les priva de su derecho para optar por un beneficio otorgado mediante el ordenamiento legal en comento.

Lo anterior, deja a los contribuyentes en incertidumbre jurídica respecto de cuándo podrán ejercer tal beneficio, pues a pesar de que el SAT, al dar respuesta a los escritos aclaratorios, indica que el aplicativo de declaraciones pago referenciado continúa en desarrollo y mejora para brindar a los usuarios un servicio eficiente; lo cierto es que a la fecha los pagadores de impuestos continúan sin poder ejercer la facilidad del artículo 194 del RLISR, para la determinación del cálculo del último pago provisional.

### 8. Afectación a los contribuyentes

1. Los contribuyentes personas físicas que tributan en el régimen de arrendamiento no tienen certidumbre de cuándo podrán ejercer la facilidad que les otorga el artículo 194 del RLISR, ya que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT no permite acceder a dicha facilidad.

Lo anterior genera cargas administrativas a los contribuyentes, ya que éstos se ven en la necesidad de solicitar a la autoridad fiscal, mediante escrito aclaratorio, la aplicación de tal beneficio. Además, esto puede traer afectaciones económicas a los pagadores de impuestos que, derivado de no poder presentar la declaración del último pago provisional en el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT, pueden ser sujetos a cartas invitación y/o requerimientos de obligaciones omitidas o bien, a la imposición de multas por el incumplimiento extemporáneo de sus obligaciones fiscales.

2. El hecho de que la autoridad fiscal impida a los contribuyentes acceder a la facilidad establecida en el artículo 194 del RLISR, argumentando que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT continúa en desarrollo y mejora, va en contra del objetivo principal de dicho beneficio, que es reducir el impacto económico de los pagadores de impuestos, a través de la sistematización de manera sencilla, eficiente y eficaz de la mecánica de cálculo del último pago provisional, para el óptimo aprovechamiento de los





#### SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

recursos en áreas medulares de la operación de los contribuyentes, así como para acrecentar su productividad. Además, esta facilidad les evita cargas administrativas adicionales, pues desde el último mes del ejercicio conoce el resultado del ejercicio, evitándoles pagar un impuesto por el que meses después deberán presentar una solicitud de devolución o compensación.

3. Por otra parte, la autoridad, al sugerir a los contribuyentes aplicar la mecánica de cálculo del artículo 116 de la LISR, para el último pago provisional del ejercicio fiscal, genera una afectación económica a tales contribuyentes, pues tienen que pagar un impuesto mayor, que, posiblemente con la presentación de la declaración anual, meses después, puedan solicitar en devolución o compensación.

### CONCLUSIÓN

Esta Procuraduría considera que el hecho de que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT no permita ejercer a los contribuyentes que reciben ingresos por arrendamiento, la facilidad establecida en el artículo 194 del RLISR, consistente en calcular el último pago provisional considerando los ingresos y deducciones del año calendario, así como acreditar los pagos provisionales; es violatorio de los principios de legalidad, certeza y seguridad jurídica, toda vez que la autoridad se encuentra obligada a acatar lo que establecen las leyes y sus reglamentos al pie de la letra.

Por lo que, al impedirse a los contribuyentes acceder a la facilidad establecida en el artículo 194 del RLISR, o bien, al no informar cuándo estará listo el aplicativo deja en incertidumbre jurídica a los contribuyentes, obligándolos a presentar la declaración del último pago provisional conforme al artículo 116 de la LISR.

Además de que dicha situación impide que se cumpla con el objeto del artículo 194 del RLISR, que es reducir el impacto económico a dichos contribuyentes, es decir, que no efectúen un desembolso de su patrimonio, pues podrían conocer de forma anticipada que el impuesto del ejercicio será un saldo a favor y así evitar la carga administrativa de pagar un impuesto que meses después estarían solicitando en devolución o compensación.

### 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



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

seguridad y certeza jurídica a los pagadores de impuestos, sugiere al SAT lo siguiente:

1. Realizar a la brevedad posible las adecuaciones necesarias para que el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT cuente con un apartado que permita a los contribuyentes que tributan bajo el régimen de arrendamiento, optar por aplicar la facilidad del artículo 194 del RLISR, consistente en poder calcular el último pago provisional considerando los ingresos y deducciones del año calendario, aplicando la tarifa del artículo 152 de la LISR y acreditando los pagos provisionales efectuados en el ejercicio, así como las retenciones efectuadas.
2. Mientras se encuentre en desarrollo y mejora el aplicativo de Declaraciones y Pagos del SAT para incluir la facilidad de pago que establece el artículo 194 del RLISR, la autoridad permita a los contribuyentes que tributan bajo el régimen de arrendamiento cumplir con la obligación por escrito, de conformidad con lo que señala el artículo 31 del CFF.

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 la Titular de la Administración General Jurídica del SAT** el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en un **plazo de treinta días naturales manifieste lo que a su derecho convenga**, en el entendido 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 lo dispuesto por los artículos 6, primer párrafo y 5, apartado B, fracción II, y 29, fracciones I, X y XXXV del Estatuto Orgánico de este organismo; 15, fracción IV, 16, 66, 67 y 69 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría; ordenamientos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio de 2020 y 27 de mayo de 2014, respectivamente.

**Elaboró:** Lic. Leslie Jazmín Martínez Cañedo.

**Revisó:** Lic. Mauricio Alberto Ramírez Mendoza/Lic. Miguel Ángel Ávalos Bautista.

**Supervisó:** Lic. José Luis Trejo Porras.