



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Expediente: 3-V-B/2022.

ASUNTO: *“Problemática que enfrentan los contribuyentes personas físicas que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que prestan los servicios digitales de intermediación; y que además obtienen ingresos por actividades empresariales, profesionales o por el uso o goce temporal de bienes, ya que conforme a la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, se les excluye de tributar en el Régimen Simplificado de Confianza”.*

Ciudad de México, a 28 de noviembre de 2022.

ANÁLISIS SISTÉMICO 10/2022.

Afectación que enfrentan los contribuyentes personas físicas que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que prestan los servicios digitales de intermediación; y que además obtienen ingresos por actividades empresariales, profesionales o por el uso o goce temporal de bienes, toda vez que la regla 3.13.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2022, les impide tributar en el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO), lo cual transgrede los principios de subordinación jerárquica, reserva de ley y proporcionalidad tributaria.

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





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

de septiembre de 2006, reformada mediante Decreto del 07 de septiembre de 2009 y 11 de mayo de 2022; 5, apartado B, fracción II y 29, fracciones I, X y XXI, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio de 2020; 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, ordenamiento jurídico publicado en el citado medio de difusión el 27 de mayo de 2014, modificado y adicionado el 13 de enero y 27 de diciembre de 2021.

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. Al respecto, se entiende por problema de carácter sistémico, aquél que deriva de la estructura misma del sistema tributario y que se traduce 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.

En esta situación se encuentran los contribuyentes personas físicas que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que prestan los servicios digitales de intermediación; y que además obtienen ingresos por actividades empresariales, profesionales o por el uso o goce temporal de bienes, toda vez que la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, les impide tributar en el RESICO.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría, en ejercicio de sus atribuciones sustantivas, ha tenido conocimiento de la afectación jurídica que sufren las personas físicas que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación; y que además reciben ingresos por actividades empresariales, profesionales o por el uso o goce temporal de bienes, ya que a través de la regla 3.13.4. de la RMF para 2022 se les impide tributar en el RESICO.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Dicha situación, a consideración de este *Ombudsperson* fiscal, transgrede los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y de proporcionalidad tributaria, lo cual será abordado más adelante de manera detallada.

II. CONSIDERACIONES.

Previo a abordar la problemática antes planteada, resulta conveniente precisar que las personas físicas que realizan actividades empresariales, servicios profesionales o el uso o goce temporal de bienes inmuebles, pueden optar por tributar en el RESICO. A continuación, se detallan cada una de esas actividades:

1. Actividades empresariales.

El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), establece un catálogo de actividades que se consideran como empresariales, siendo éstas las siguientes:

- Comerciales.
- Industriales.
- Agrícolas.
- Ganaderas.
- Pesca.
- Silvícolas.

Cada una de estas actividades es definida en dicho artículo, salvo las comerciales, respecto de las cuales se indica que son aquéllas distintas a las otras ahí definidas y que conforme a las leyes federales tengan ese carácter, como se aprecia a continuación:

“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.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

- 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.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.”

(Énfasis añadido)

2. Servicios profesionales.

Los ingresos por servicios profesionales son aquellas remuneraciones que derivan de un servicio personal independiente y que no están considerados como salarios. Ello, de conformidad con el artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley del ISR), mismo que se transcribe a continuación para su mejor comprensión:

“**Artículo 100.** Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

(...)

- II. Ingresos por la **prestación de un servicio profesional**, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

considerados en el Capítulo I de este Título.

(...)"

(Énfasis añadido)

3. Uso o goce temporal de bienes inmuebles.

El artículo 114, fracción I, de la Ley del ISR, define a los ingresos derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, como aquellos que provienen del *arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles*, precepto legal que es del tenor literal siguiente:

“Artículo 114. Se consideran **ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles**, los siguientes:

- I. Los provenientes del **arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles**, en cualquier otra forma.

(...)"

(Énfasis añadido)

Al respecto, la autoridad fiscal otorga el tratamiento de arrendamiento¹ a las personas que obtengan ingresos por otorgar en renta o alquiler bienes inmuebles, como son: *casas habitación, departamentos habitacionales, edificios, locales comerciales bodegas, entre otros*.

4. Régimen Simplificado de Confianza (RESICO).

El RESICO se constituyó como un **régimen que busca otorgar** una manera sencilla, rápida y eficaz en el pago de las contribuciones, sobre todo **para aquellos contribuyentes con menor capacidad administrativa y de gestión**. Además, tiene como finalidad una **máxima simplificación**, de modo que la determinación y pago del ISR resulte accesible para los contribuyentes y no requieran del apoyo de terceros.

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





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

En efecto, en la exposición de motivos de la “Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y Otros Ordenamientos”, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados el 08 de septiembre de 2021, en el apartado correspondiente al RESICO, se reflejan estas características:

“(...)

a) Capacidad administrativa y de gestión:

“Los regímenes actuales en donde tributan las personas físicas que realizan actividades empresariales son: **Actividades Empresariales y Profesionales**, Régimen de Incorporación Fiscal, Arrendamiento, Actividades Agrícolas Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras y Plataformas Tecnológicas, además de la tributación a través de los Coordinados, dentro de los cuales se establecen diversas obligaciones, generando una percepción de complejidad en el pago de los impuestos, lo que para algunos contribuyentes ha ocasionado la omisión en el cumplimiento de éstas.

Por lo anterior, **el Régimen Simplificado de Confianza busca otorgar una manera sencilla, rápida y eficaz en el pago de las contribuciones, sobre todo para aquellos contribuyentes con menor capacidad administrativa y de gestión.”**

b) Ingresos.

“**Además de la simplificación señalada**, el nuevo régimen prevé tasas impositivas mínimas que se aplican de manera progresiva de acuerdo con los ingresos que obtenga el contribuyente, pudiendo ser incluso del 1% cuando los ingresos anuales no son mayores de \$300,000.00, aplicando una tasa de máxima de 2.5% para quienes obtengan ingresos de \$2'500,000.00 y **hasta \$3'500,000.00**. Con ello, la tributación anual de estos contribuyentes sería por ejemplo, de \$3,000.00 anuales para quienes reciban los ingresos señalados en primer término.”

[Énfasis añadido]

En síntesis, el RESICO se diseñó para que tributaran las personas físicas que realizan determinado tipo de actividades, con un monto límite de ingresos y con determinada capacidad administrativa y de gestión.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

5. Contribuyentes que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas digitales.

Los artículos 113-A y 113-B de la Ley del ISR, establecen en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 113-A. Están **obligados al pago del impuesto establecido** en esta Sección, los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios a que se refiere la fracción II del artículo 18-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **por los ingresos que generen a través de los citados medios por la realización de las actividades mencionadas**, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de los mismos.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior, **se pagará mediante retención** que efectuarán las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen, de manera directa o indirecta, el uso de las citadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

La retención se deberá efectuar sobre el total de los ingresos que efectivamente perciban las personas físicas por conducto de los citados medios a que se refiere el primer párrafo de este artículo, sin incluir el impuesto al valor agregado. Esta retención tendrá el carácter de pago provisional.

Al monto total de los ingresos mencionados se le aplicarán las siguientes tasas de retención:

(...)

Cuando las personas físicas a que se refiere el primer párrafo de este artículo reciban una parte del pago de las contraprestaciones por la prestación de servicios o la enajenación de bienes directamente de los usuarios o los adquirentes de los mismos, **y el total de sus ingresos, incluyendo aquellos efectivamente percibidos por conducto de las citadas plataformas, no excedan de trescientos mil pesos anuales, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta por dichos ingresos recibidos directamente de los usuarios de los servicios o adquirentes de bienes, aplicando las tasas de retención a que se refiere el presente artículo al total de los ingresos**





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

recibidos, incluyendo aquellos efectivamente percibidos por conducto de las citadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, y deberán acreditar el impuesto que, en su caso, les hubieran retenido en los términos del presente artículo. **El impuesto que se pague en términos de este párrafo se considerará como pago definitivo.**

“Artículo 113-B. Las personas físicas a que se refiere el artículo anterior, podrán optar por considerar **como pagos definitivos las retenciones que les efectúen conforme a la presente Sección, en los siguientes casos:**

I. Cuando únicamente obtengan ingresos a los que se refiere el primer párrafo del artículo 113-A de esta Ley, **que en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de la cantidad de trescientos mil pesos.**

Las personas físicas que inicien actividades podrán optar por considerar como pago definitivo la retención a que se refiere esta Sección, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite mencionado. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; **si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá optar por lo establecido en este artículo.”**

(Énfasis añadido)

De lo anterior se aprecia que están obligados al pago del ISR los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios a que se refiere la fracción II del artículo 18-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, (*servicios digitales de intermediación*) por los ingresos que generen a través de los citados medios por la realización de las actividades mencionadas.

Asimismo, se establecen reglas específicas para que las personas físicas que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, calculen y paguen dicho impuesto, como se señala a continuación:

- i) Cuando los ingresos sean menores o iguales a 300 mil pesos, el contribuyente podrá optar por considerar las retenciones como pagos definitivos; y





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

- ii) Cuando sus ingresos excedan dicho monto, se efectuarán pagos provisionales, mismos que serán acreditables en la declaración anual del ISR.

De conformidad con lo anterior, se podrán considerar pagos definitivos cuando los ingresos obtenidos por los contribuyentes personas físicas a través de plataformas tecnológicas, en conjunto con los que directamente les sean entregados por los usuarios de los servicios prestados a través de dichas plataformas, no excedan de 300 mil pesos (incluyendo salarios e intereses).

En caso de que los ingresos rebasen los 300 mil pesos, las retenciones efectuadas a los contribuyentes personas físicas que obtienen ingresos a través de plataformas tecnológicas, serán consideradas como pagos provisionales a cuenta del ISR que se cause en el ejercicio, teniendo la obligación de presentar las declaraciones correspondientes a dichos pagos, así como la anual del ejercicio.

Al respecto, esta Procuraduría considera que, a efecto de cumplir con las obligaciones formales antes referidas, los contribuyentes personas físicas que obtienen ingresos a través de plataformas tecnológicas, mayores a 300 mil pesos, pueden hacerlo tanto, en la Sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” como en la Sección IV “Del Régimen simplificado de confianza” RESICO ambas del Capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, del Título IV “De las personas Físicas” de la Ley del ISR.

Lo anterior es así, debido a que este tipo de contribuyentes cumplen con los requisitos establecidos en la Ley del ISR para tributar el RESICO, como son: i) sus ingresos no exceden de \$3´500,000.00; ii) realizan una actividad empresarial y iii) no se encuentran expresamente excluidos de tributar en el RESICO, de conformidad con el artículo 113-E, octavo párrafo, de la Ley del ISR, el cual se transcribe a continuación:

“Artículo 113-E. Los contribuyentes personas físicas que **realicen únicamente actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, podrán optar** por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, **siempre que la totalidad de sus ingresos propios de la actividad o las actividades señaladas que realicen, obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de tres millones quinientos mil pesos.**

(...)

(Octavo Párrafo)





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

No podrán aplicar lo previsto en esta Sección las personas físicas a que se refiere el primer párrafo de este artículo **en los supuestos siguientes:**

- I. Sean socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta Ley.
- II. Sean residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país.
- III. Cuenten con ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.
- IV. Perciban los ingresos a que se refieren las fracciones III, IV, V y VI del artículo 94 de esta Ley.”

(...)”

(Énfasis añadido)

Del análisis al precepto legal anterior, se puede observar que los contribuyentes personas físicas podrán optar por tributar en el RESICO, siempre que cumplan con diversos requisitos, entre ellos los siguientes:

- a) **Sujeto:** Personas físicas.
- b) **Tipo de actividades económicas:** Empresariales (incluidas las agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas), servicios profesionales o que otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- c) **Límite de ingresos:** Que la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades, no hubiera excedido de \$3'500,000.00.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el octavo párrafo del artículo 113-E de la Ley del ISR, **se puede advertir que los únicos sujetos que se excluyen de aplicar este régimen son:**

- Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o que sean partes relacionadas en términos del artículo 90² de la Ley del ISR.

² “**Artículo 90.**

(...)”

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

(...)”





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

- Residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país.
- Aquellos contribuyentes que cuenten con ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, es decir, cuando éstos no estén gravados en el extranjero o bien, cuando el ISR efectivamente causado y pagado en el extranjero, sea inferior al 75% impuesto que se causaría y pagaría en México.
- Los que obtengan ingresos de los que refieren las fracciones III, IV, V y VI del artículo 94 de la Ley del ISR, es decir:
 - ✓ Honorarios a miembros de consejos, directivos, de vigilancia, consultivos, a administradores, comisionarios y gerentes generales.
 - ✓ Honorarios que se presten preponderantemente a un prestatario cuando estos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.
 - ✓ Honorarios por servicios prestados a empresas o personas físicas con actividad empresarial, cuando comuniquen por escrito que optan por el régimen de asimilados a salarios.
 - ✓ Las personas físicas con actividades empresariales que comuniquen a su prestatario que optan por el régimen de asimilados a salarios.

En tales consideraciones, resulta claro que los contribuyentes que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas digitales, no se encuentran comprendidos entre los sujetos que por disposición legal están excluidos de aplicar el RESICO, por lo que no existe justificación para **considerar que, en el caso de que sus ingresos por dicha actividad sean mayores a 300 mil pesos, éstos deberán cumplir con sus obligaciones fiscales formales exclusivamente en el Capítulo II, Sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” en la Sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” del Capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, del Título IV “De las personas Físicas” de la Ley del ISR**, ya que como se estableció con anterioridad, este tipo de contribuyentes cumplen con las condicionantes establecidas por la Ley del ISR para poder acceder al RESICO, como son: i) realizan una actividad empresarial; ii) sus ingresos no exceden de \$3´500,000.00; iii) no se encuentran señalados dentro de los supuestos excluidos de aplicar el RESICO, y iv) su capacidad administrativa y de gestión es limitada.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

6. Regla. 3.13.4. de la RMF para 2022.

Conforme a lo hasta aquí señalado, la intención del legislador fue establecer en la Ley del ISR, los sujetos, **las actividades económicas** (dentro de ellas las actividades empresariales, sin distinción alguna) **y el límite de ingresos** (estos últimos como reflejo de la capacidad contributiva), que serían susceptibles de tributar en el RESICO.

Paralelo a ello, también estableció **supuestos relativos a los contribuyentes que no pueden optar por tributar en este régimen.**

No obstante, el SAT incluyó en la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, un nuevo supuesto por el cual no es factible tributar en dicho régimen, a saber:

“Ejercicio de la opción por el total de las actividades

3.13.4. Para los efectos del artículo 113-E de la Ley del ISR, las personas físicas que opten por tributar conforme a la Sección IV, del Capítulo II del Título IV del mismo ordenamiento, deberán hacerlo por la totalidad de sus actividades empresariales, profesionales u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Las personas físicas que de conformidad con el artículo 113-A, primer párrafo de la Ley del ISR, estén obligadas al pago del ISR por los ingresos que generen a través **de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios a que se refiere la fracción II del artículo 18-B de la Ley del IVA**, por la totalidad o alguna parte de sus actividades económicas **y que además obtengan ingresos por actividades empresariales, profesionales u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no podrán tributar conforme a la Sección IV, del Capítulo II del Título IV de la misma Ley, por los referidos ingresos.”**

(Énfasis añadido)

De la regla antes transcrita, se observa que los contribuyentes personas físicas que opten por tributar en el RESICO, deberán hacerlo por la totalidad de sus ingresos que provengan de las actividades empresariales, profesionales o arrendamiento. No obstante, **en un segundo término, amplía los supuestos de contribuyentes que no pueden optar por ese régimen**, esto es, excluye a aquellos que obtengan ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Establecido lo anterior, es importante señalar que, durante el proceso legislativo para la aprobación del RESICO en la Ley del ISR, vigente a partir del 1 de enero de 2022; el legislador definió **los supuestos específicos de los contribuyentes que pueden tributar en dicho régimen, excluyendo expresamente a ciertos casos**. Sin embargo, posteriormente, **a través de la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, se ampliaron los supuestos legales para excluir de tributar en el RESICO a las personas físicas** que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación; lo que a consideración de este *Ombudsperson* fiscal transgrede los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y proporcionalidad tributaria.

Lo anterior es así, debido a que los contribuyentes personas físicas que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten servicios digitales de intermediación, presentan un nivel reducido de ingresos y una limitada capacidad administrativa y de gestión, por lo que resulta un contrasentido excluirlos de tributar en el RESICO, a través de una regla administrativa.

Para un mejor entendimiento de las condiciones de este tipo de contribuyentes, a continuación, se señalan diversos resultados observados:

- i. La actividad en plataformas tecnológicas resulta atractiva debido a que permite tener una alta flexibilidad laboral (decide el número y la tipología de las tareas que va a realizar, así como el momento y la duración de la prestación del servicio) aunque implique la utilización de medios propios (coche, bicicleta, equipo informático, etc.) y asumir los costos relacionados con la actividad.
- ii. El uso de las plataformas tecnológicas para la prestación de sus servicios, permite a los contribuyentes que se constituya como su actividad principal o bien como algo esporádico, marginal o secundario.
- iii. Vale la pena señalar que los contribuyentes que se dedican a este tipo de actividades no reciben el pago directamente del cliente (aunque en algunos casos la plataforma sí lo permite), sino que la plataforma tecnológica abona periódicamente la contraprestación económica en relación con el número de servicios realizados, haciendo los descuentos correspondientes.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

- iv. En cuanto a la distribución de los ingresos que reciben los contribuyentes que tienen actividades en plataformas tecnológicas, hay una concentración en los ingresos bajos si se compara con la distribución del mercado laboral tradicional. Ello, puede deberse a que las actividades que realizan tienen una menor calificación y, por ende, menor retribución o bien, debido a la flexibilidad trabajan menos horas y pueden realizar otras actividades no laborales.
- v. Los contribuyentes cuyos ingresos provienen principalmente de las plataformas tecnológicas generalmente perciben menores ingresos que los que laboran esporádicamente en éstas. Asimismo, quienes perciben ingresos a través de plataformas tecnológicas perciben menores ingresos que el resto de los trabajadores del mercado laboral tradicional.

De conformidad con lo anterior, tenemos que los contribuyentes con actividades en plataformas tecnológicas tienen ingresos menores con respecto de los contribuyentes del mercado laboral tradicional, además de contar con una capacidad administrativa y de gestión reducida; razones por las cuales no se justifica que se les excluya de tributar en el RESICO, régimen que, como ya se mencionó, fue diseñado para personas precisamente con baja capacidad administrativa y de gestión, y con ingresos menores a 3.5 millones de pesos anuales.

7. Violación al principio de legalidad tributaria en su modalidad de reserva de ley y subordinación jerárquica.

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.”³ 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.

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

³ *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.

“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.”

También se sustenta en el primer párrafo del artículo 16 de la misma CPEUM, el cual establece que:

“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; contrario de lo que los ciudadanos pueden hacer, que es todo aquello que no esté prohibido en la ley.

Resultando aplicable a lo anterior, la jurisprudencia número P./J. 30/2007, emitida por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 1515, de rubro: "FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES"; la cual señala lo siguiente:

“FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES. La facultad reglamentaria está limitada por los principios de **reserva de ley y de subordinación jerárquica.** **El primero** se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial el reglamento. **El segundo principio, el de jerarquía normativa,** consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, es decir, los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, **sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar.** Así, el ejercicio de la facultad reglamentaria debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propias del órgano facultado, pues la norma reglamentaria se emite por facultades explícitas o implícitas





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

previstas en la ley o que de ella derivan, siendo precisamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquella, por lo que al ser competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos jurídicos. En tal virtud, si el reglamento sólo funciona en la zona del cómo, sus disposiciones podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley; es decir, el reglamento desenvuelve la obligatoriedad de un principio ya definido por la ley y, por tanto, **no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos ni mucho menos contradecirla**, sino que sólo debe concretarse a indicar los medios para cumplirla y, además, cuando existe reserva de ley no podrá abordar los aspectos materia de tal disposición.”

(Énfasis añadido)

De esta forma, conforme a dicha jurisprudencia, podemos extraer que la facultad reglamentaria está limitada a los siguientes principios:

- **Reserva de Ley.** Excluye la posibilidad de que los aspectos de la reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la propia ley; es decir, es competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, **quién**, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, mientras que al reglamento de ejecución sólo le competará el cómo de esos mismos supuestos jurídicos.
- **Subordinación Jerárquica.** Los reglamentos no pueden modificar o alterar el contenido de una ley, por ejemplo, **no deben** contener mayores **posibilidades** o **imponer distintas limitantes a las de la propia ley que van a reglamentar.**

Bajo tales consideraciones, se concluye que la determinación de **quiénes podrán optar por tributar en el RESICO y quiénes no**, es una facultad que se encuentra reservada al legislador, por lo que esta restricción sólo puede establecerse en la Ley del ISR y no en un reglamento o en las reglas de carácter general emitidas por el SAT. Por ello, al establecerse mediante la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, un supuesto adicional atinente a los sujetos que no pueden tributar en el RESICO, es evidente que se violentan los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, pues dicha regla **va más allá de lo previsto en la Ley del ISR.**





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

8. Violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Al igual que los anteriores principios, el de proporcionalidad tributaria tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, el cual establece que es obligación de los mexicanos (sujetos pasivos) contribuir a los gastos públicos, en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.⁴

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante diversos criterios jurisdiccionales⁵ ha señalado que para que una contribución sea proporcional debe atender lo siguiente:

- El potencial económico susceptible de ser gravado, que corresponde al ingreso excedente del gobernado, después de haber cubierto sus necesidades básicas.
- El establecimiento de una contribución no debe ser excesiva ni ruinosa.
- El supuesto que da origen al hecho gravado debe estar dirigido a la generalidad de los sujetos que realizan el mismo hecho gravado; la generalidad se da cuando se atiende a grupos y la especificidad a personas.
- La carga impositiva debe ser progresiva para que a ingresos más elevados corresponda una cuota por pagar mayor.

Además, si la proporcionalidad conlleva a que la obligación tributaria se determine de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo y en función de la potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, entonces, si esa potencialidad no es real y no existe esa capacidad contributiva del contribuyente, al momento en que se paga el impuesto, no se respeta el principio de proporcionalidad tributaria, pues este pago se basa en una capacidad irreal del gobernado.

⁴ Jurisprudencia. Séptima época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Volúmenes 199-204, Primera Parte, Página 144, de Rubro: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Sala, Novena Época, Registro: 161233, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIV, agosto de 2011, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a./J. 77/2011, Página: 118 y Pleno, Novena Época, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX, abril de 2009, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 2/2009, Página: 1129





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Así, el ISR tiene como objetivo gravar el aumento positivo en el patrimonio de las personas, el enriquecimiento de un contribuyente por las actividades económicas que realiza; sin embargo, al gravar a los contribuyentes sobre su enriquecimiento, debe realizarlo de manera proporcional, conforme a las actividades económicas que le reportan ingresos.

En este sentido, la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, al excluir de tributar en el RESICO a las personas físicas que obtengan ingresos mayores a 300 mil pesos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares que presten servicios digitales mediante intermediación y que además obtengan ingresos por actividades empresariales, profesionales u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, resulta violatoria del principio de proporcionalidad, ya que no atiende al monto de ingresos establecido en la Ley del ISR para el régimen del RESICO (\$3´500,000.00, por la totalidad de sus ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior), **sino que su exclusión se basa en el tipo de actividad que lleva a cabo el contribuyente, pasando por alto la capacidad contributiva de éstos.**

En efecto, la autoridad fiscal, al excluir de tributar en el RESICO a los contribuyentes que están obligados al pago del ISR por los ingresos que generen a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación; provoca que estos contribuyentes tengan que tributar forzosamente en la Sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” del Capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, del Título IV “De las personas Físicas” de la Ley del ISR, teniendo que cumplir con obligaciones fiscales en un régimen que no es acorde con su capacidad contributiva ni administrativa. Además, de que por las actividades económicas que realizan, su nivel de ingresos y características de gestión administrativa, son equiparables a las que tienen los contribuyentes que tributan en el RESICO.

9. Afectación a los contribuyentes.

De lo establecido con anterioridad, esta Procuraduría concluye que la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, al excluir de la tributación en el RESICO a las personas físicas que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación; dejó de observar un elemento que caracteriza a dichos contribuyentes, que es la baja capacidad administrativa y de gestión que tienen en





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

comparación con otros contribuyentes.

Además, excluir a este tipo de contribuyentes de tributar en el RESICO, los forzará a cumplir con sus obligaciones fiscales, conforme a lo dispuesto en el régimen de “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales”; situación que transgrede el principio de proporcionalidad, ya que tendrán que presentar sus declaraciones provisionales y la anual, así como otras obligaciones, cumpliendo con requisitos más complejos que se contienen en las disposiciones de dicho régimen.

En efecto, lo anterior impone a este tipo de contribuyentes a hacer frente a obligaciones fiscales y administrativas complejas y con mayores requisitos, **que no van acordes a su limitada capacidad administrativa y de gestión**, sólo por el hecho de obtener ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación; siendo que dicha exclusión no se encuentra contemplada en la Ley del ISR, pues las limitantes que estableció el legislador sobre este tipo de contribuyentes, se refieren únicamente al monto de los ingresos que se obtengan en el ejercicio con motivo de la actividad empresarial y no propiamente a la forma en la que se realiza la actividad.

En efecto, al impedir que dichos contribuyentes puedan tributar en el RESICO, se les da un trato desproporcional, entre los que únicamente reciben ingresos por actividades empresariales, profesionales o por arrendamiento, pues la autoridad fiscal no toma en cuenta de manera exclusiva la capacidad contributiva para excluirlos de tal régimen, sino que pondera la actividad que desarrollan, lo cual no está señalado en la Ley del ISR.

Por otra parte, al ampliarse, mediante la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, los supuestos para no tributar en el RESICO, como es el caso de las personas físicas que obtienen ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación; va más allá de lo dispuesto en el octavo párrafo, del artículo 113-E de la Ley del ISR, violándose con ello el principio de subordinación jerárquica, además de causar afectaciones jurídicas y económicas a los contribuyentes que, realizando actividades empresariales o la presentación de servicios y cumpliendo con el límite de ingresos establecido en ley para tributar en el RESICO, se ven marginados por la autoridad fiscal a través de una disposición que no tiene una naturaleza formal o materialmente legislativa.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Ello aunado a que, como se ha señalado en el presente Análisis, se transgrede el principio de legalidad tributaria, pues mediante la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, se ampliaron los sujetos que no podrán tributar en el RESICO, incluyendo a los contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación.

Conclusión.

Esta Procuraduría considera que el hecho de que en la regla 3.13.4. de la RMF para 2022 se establezca un supuesto adicional a los previstos por el octavo párrafo del artículo 113-E la Ley del ISR, consistente en que no puedan tributar en el RESICO los contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que prestan servicios digitales de intermediación; es violatorio de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y de proporcionalidad tributaria, pues, **vía regla (norma de carácter secundario) y sin justificación legal que lo soporte, se altera el sujeto que puede tributar en el citado régimen, lo cual va más allá de lo establecido por el legislador.**

Aunado a lo anterior, dicha situación impide que se cumpla con la finalidad prevista en el artículo 113-E de la Ley del ISR, consistente en que los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes y que la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades, no hubieren excedido de \$3'500,000.00, puedan optar por pagar el ISR en el RESICO.

Además, el hecho de que estos contribuyentes no puedan tributar en el RESICO implica que deberán hacer frente a obligaciones fiscales y administrativas más complejas y con mayores requisitos, **que no van a acordes a su limitada capacidad de ingresos y de gestión**, siendo que como se vio con anterioridad, sí cumplen con las condicionantes que señala la Ley del ISR para tributar en el referido régimen.

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





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Único. Eliminar el segundo párrafo de la regla 3.13.4. de la RMF para 2022, a fin de que los contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios digitales de intermediación; y que además obtienen ingresos por actividades empresariales, profesionales o por el uso o goce temporal de bienes; puedan tributar en el RESICO, tal como lo prevé la Ley del ISR, toda vez que dicho párrafo vigente viola los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y proporcionalidad.

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 persona 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 5, apartado B, fracción II y 6, primer párrafo y 29, fracciones I, X y XXXV del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio de 2020; 15, fracción IV, 16, 66, 67 y 69 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ordenamiento jurídico publicado en el citado medio de difusión el 27 de mayo de 2014, modificado y adicionado el 13 de enero y 27 de diciembre de 2021.

ATENTAMENTE.

El Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.
C.P. Rafael Gómez Garfias.

Elaboró: L.C. Olga Griselda Guillen Acosta/ Lic. Leslie Jazmín Martínez Cañedo.

Revisó: Lic. Mauricio Alberto Ramírez Mendoza.

Supervisó: Lic. José Luis Trejo Porras.

