

“2013, Año de la Lealtad Institucional y Centenario del Ejército Mexicano”

EXPEDIENTE: 35-V-B/2012

ASUNTO: *“Devolución automática del saldo a favor derivado de la enajenación de inmuebles ante notario público”*

México, D.F., 29 de agosto de 2013.

ANÁLISIS SISTÉMICO 5/2013 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

La aplicación informática utilizada por las personas físicas para presentar su Declaración Anual (*DeclaraSAT*) no permite efectuar el acreditamiento de la totalidad del pago provisional del Impuesto sobre la Renta (ISR) retenido por el notario público al momento de formalizar la enajenación del inmueble y que fue enterado a la Entidad Federativa; lo que provoca que el contribuyente no pueda obtener su devolución en forma automática y, en consecuencia, tenga que ser solicitada a través de diverso formato, en un nuevo trámite administrativo.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en su carácter de organismo autónomo no sectorizado que tiene por objeto velar por el efectivo acceso a la justicia fiscal de los pagadores de impuestos, como lo dispone el artículo 1° de su Ley Orgánica y, en ejercicio de las atribuciones que le conceden los artículos 5, fracciones I, IV, V, X, XI y XVI, de dicha Ley, así como 72, 73, 75 y 76 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, ha detectado la problemática descrita y la cual a su vez, fue denunciada por la Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente, en los términos siguientes:

ANÁLISIS

El artículo 175 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) impone a 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, la obligación de pagar el impuesto a su cargo mediante declaración¹ que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

Por lo que toca a las personas físicas que obtienen ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, el artículo 154² de la LISR establece un procedimiento para el cálculo del impuesto a

¹ No están obligados a presentar dicha declaración, las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables en el ejercicio por concepto de sueldos y salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado e intereses reales, cuya suma no exceda de \$400,000.00, siempre que los ingresos por concepto de intereses reales no excedan de \$100,000.00 y sobre dichos ingresos se haya aplicado la retención respectiva (*Ver artículo 175, segundo párrafo, de la LISR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2012*).

² Artículo 154. Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional. La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 113 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 año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para los efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. Las autoridades fiscales mensualmente realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable en dicho mes, la cual publicará en el Diario Oficial de la Federación. En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas; así mismo deberán proporcionar al contribuyente que efectúe la operación correspondiente, conforme a las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, la información relativa a la determinación de dicho cálculo. Dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior. Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto total de la operación, y será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, excepto en los casos en los que el enajenante manifieste por escrito al adquirente que efectuará un pago provisional menor y siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. En el caso de que el adquirente no sea residente en el país o sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el enajenante enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a aquél en que se obtenga el ingreso. Tratándose de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el artículo 103 de esta Ley, se estará a lo dispuesto en dicho precepto. En el caso de enajenación de acciones a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, se estará a lo dispuesto en el artículo 60 de esta Ley. Cuando el adquirente efectúe la retención a que se refiere el párrafo anterior, dará al enajenante constancia de la misma y éste acompañará una copia de dicha constancia al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención ni el pago provisional a que se refiere el párrafo anterior, cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales y el monto de la operación sea menor a \$227,400.00. Los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de

cargo del enajenante. Dicho procedimiento, tratándose de la enajenación de bienes inmuebles cuya operación deba ser consignada en escritura pública, incluye la obligación de que el fedatario que protocoliza la operación calcule y entere una determinada parte del impuesto a manera de pago provisional, el cual se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o minuta, quedando bajo responsabilidad de los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, el cálculo y entero del impuesto ante las oficinas autorizadas.

Sin embargo, en el artículo siguiente, es decir, el 154 BIS³, se establece igualmente que en el supuesto considerado en el párrafo anterior de este Análisis, las personas físicas que enajenen terrenos y/o construcciones se encuentran obligados, aparte del pago provisional indicado en el 154, a realizar otro pago por cada operación, aplicando una tasa del 5% sobre la ganancia obtenida. Dicho pago se calcula y entera por el propio fedatario público, pero en este caso, ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la que se encuentre ubicado el terreno y/o la construcción. El impuesto así calculado será acreditable contra el pago provisional a que se refiere el artículo 154 de la LISR, y en caso de que el importe a enterar a la Entidad Federativa exceda el correspondiente al pago provisional precisado en el 154, sólo se enterará el excedente respectivo, el que será acreditable contra el impuesto del ejercicio.

Es aquí donde radica la problemática detectada por este *Ombudsman* del contribuyente, pues el formato Declarasat refiere expresamente que *“...cuando el monto de los pagos efectuados a la Entidad Federativa sea superior al impuesto sobre la renta causado menos los estímulos fiscales*

fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre bienes inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo establecido en los dos primeros párrafos de este artículo. Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, a excepción de las mencionadas en el artículo 102 de la misma y de aquéllas autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 31, fracción I y 176, fracción III, de la citada Ley, que enajenen bienes inmuebles, efectuarán pagos provisionales en los términos de este artículo, los cuales tendrán el carácter de pago definitivo.

³ Artículo 154-Bis. Con independencia de lo dispuesto en el artículo 154 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos de este Capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate. El impuesto que se pague en los términos del párrafo anterior será acreditable contra el pago provisional que se efectúe por la misma operación en los términos del artículo 154 de esta Ley. Cuando el pago a que se refiere este artículo exceda del pago provisional determinado conforme al citado precepto, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate. En el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago a que se refiere este artículo bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas a que se refiere el mismo en el mismo plazo señalado en el tercer párrafo del artículo 154 de esta Ley. Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo del artículo 147 de esta Ley, aplicarán la tasa del 5% sobre la ganancia que se determine de conformidad con dicho párrafo en el ejercicio de que se trate, la cual se enterará mediante declaración que presentarán ante la Entidad

aplicados durante el ejercicio, la diferencia la anotará en el campo del rubro Datos Informativos Obligatorios...”, lo cual significa que en el formato de la declaración anual el contribuyente sólo puede informar sobre el impuesto pagado a la Entidad Federativa pero no acreditarlo contra el del ejercicio declarado, con lo que se deja de reconocer el pago provisional efectuado a la Entidad Federativa por la enajenación de un bien inmueble como impuesto acreditable, no obstante que el artículo 154 BIS de la LISR le otorga esa naturaleza.

La situación descrita resulta grave, pues el *Declarasat* pasa por alto el contenido del último párrafo del artículo 154 BIS de la LISR, el cual textualmente permite acreditar el importe del impuesto enterado a la Entidad Federativa contra el del ejercicio y, en consecuencia, que el contribuyente pueda obtener, en su caso, la devolución del saldo a favor que en su caso resulte, tal y como lo dispone el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Ante dicho escenario, los contribuyentes se ven en la necesidad de iniciar trámite administrativo de solicitud de devolución, mediante el llenado y presentación del formato correspondiente ante las oficinas del SAT, el cual generalmente es resuelto como improcedente, en razón de que el pago del impuesto del cual deriva el saldo a favor no fue enterado al fisco federal sino a la Entidad Federativa en donde se encuentra el inmueble materia de la enajenación.

Paradójicamente, si el contribuyente solicita la devolución de su saldo a favor ante las oficinas recaudadoras de la Entidad Federativa que recibió el pago del impuesto por la enajenación del inmueble, dicha solicitud tampoco será procedente, toda vez que el artículo 154 BIS de la LISR precisa que el impuesto retenido y enterado por el fedatario público que protocolizó la venta del inmueble, debe acreditarse contra el impuesto del ejercicio; por lo que si éste es administrado por el SAT, la Entidad Federativa no cuenta con los elementos necesarios para determinar si en efecto, la devolución solicitada es procedente.

Federativa en las mismas fechas de pago establecidas en el artículo 175 de esta Ley. El pago efectuado conforme a este artículo será acreditable contra el impuesto del ejercicio.

Como se puede apreciar, la problemática materia de estudio, atenta contra el derecho de los contribuyentes a obtener la devolución de su saldo a favor, pues no obstante que éste es resultado de la mecánica establecida en la propia LISR para la determinación del gravamen, ni el SAT ni la Entidad Federativa proceden a efectuar la devolución por cuestiones totalmente ajenas al contribuyente, como es el caso de la administración del impuesto, contrariando con ello el espíritu de la ley y obligando al contribuyente a acudir a las instancias jurisdiccionales para que se le reconozca su derecho a la devolución.

En tal sentido, se sugiere al Servicio de Administración Tributaria, iniciar las gestiones conducentes a efecto de que la aplicación informática utilizada por las personas físicas para presentar su Declaración Anual y demás declaraciones del ISR (*DeclaraSAT*) permita efectuar el acreditamiento de la totalidad del pago provisional del impuesto retenido por el notario público al momento de formalizar la enajenación del inmueble incluyendo el que fue enterado a la Entidad Federativa, a efecto de que, atento a lo dispuesto en el artículo 154 BIS de la LISR, 22 del CFF y 2, fracción II de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, pueda acreditarlo contra el impuesto anual del ejercicio.

Asimismo, se sugiere que ese Desconcentrado inicie las acciones que correspondan con las autoridades coordinadas en impuestos federales existentes en las Entidades Federativas y en el Distrito Federal, a efecto de que ninguna cuestión ajena al contribuyente, como es el entero, coordinación y administración del impuesto sobre la renta derivado de la enajenación de bienes inmuebles, impida el derecho del contribuyente a obtener la devolución de su saldo a favor.

OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria, iniciar las gestiones conducentes a efecto de que la aplicación informática utilizada por las personas físicas para presentar su Declaración Anual y demás declaraciones del ISR (*DeclaraSAT*) permita efectuar el acreditamiento de la totalidad del pago provisional del impuesto retenido por el notario público al momento de formalizar la enajenación del inmueble, incluyendo el enterado a la Entidad Federativa, a efecto de que atento a lo dispuesto en el artículo 154 BIS de la LISR, 22 del CFF y 2, fracción II de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, pueda acreditarlo contra el impuesto anual del ejercicio.

Se sugiere también que ese Desconcentrado inicie las acciones que correspondan con las autoridades coordinadas en impuestos federales existentes en las Entidades Federativas y en Distrito Federal, a efecto de que ninguna cuestión ajena al contribuyente, como es el entero, coordinación y administración del impuesto sobre la renta derivado de la enajenación de bienes inmuebles, impida el derecho del contribuyente a obtener la devolución de su saldo a favor.

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 76 y 77, en su parte relativa, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, notifíquese por oficio al Administrador General Jurídico y al Administrador General de Servicios al Contribuyente, la existencia de la problemática planteada en el presente Análisis Sistemático, el que reviste el carácter de Acuerdo de calificación de la propia problemática, a efecto de que en un plazo de treinta días naturales manifieste lo que a su derecho convenga, en la inteligencia de que esta Procuraduría podrá convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

Por acuerdo con la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, firma el Director General de Análisis Sistemático y Medidas Preventivas y Correctivas.

Mtro. Eduardo Sánchez Lemoine