

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

**Expediente: 25-V-B/2017.**

**ASUNTO:** *“Dificultad para acreditar el costo comprobado de adquisición de bienes inmuebles adquiridos con posterioridad al 31 de marzo de 2014.”*

Ciudad de México, a 8 de diciembre de 2017.

## **ANÁLISIS SISTÉMICO 12/2017 CON REQUERIMIENTO DE INFORME**

**Problemática a la que se enfrentan las personas físicas propietarias de bienes inmuebles que los enajenan y no cuentan con el Comprobante Fiscal Digital por Internet para acreditar el costo comprobado de adquisición, pues las personas físicas con actividad empresarial o las personas morales —principalmente inmobiliarias o constructoras— no les entregan dicho comprobante teniendo la obligación de hacerlo.**

### **FUNDAMENTOS**

**Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas, que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos, procedan; ello, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, X, XXII, XXIV y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014, así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

## ANÁLISIS

### I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría ha tenido conocimiento de la problemática que han enfrentado diversas personas físicas propietarias de bienes inmuebles que adquirieron de personas físicas con actividad empresarial o de personas morales —principalmente inmobiliarias o constructoras— con posterioridad al 31 de marzo de 2014, toda vez que estas últimas teniendo la obligación de expedir el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) por la citada enajenación, no se los entregan y, por tal razón, al enajenarlos no pueden acreditar el costo comprobado de adquisición, pues a partir del 1º de abril de 2014 la escritura pública o póliza ya no es un elemento válido para comprobarlo.

### II. CONSIDERACIONES.

#### a) Marco legal histórico

En 2014 el Código Fiscal de la Federación (CFF) tuvo una importante reforma en materia de comprobantes fiscales, pues se derogó su artículo 29-B<sup>1</sup> que indicaba diversas formas de comprobación fiscal distintas a los CFDI's; como consecuencia, también se derogó la regla I.2.8.3.1.1.<sup>2</sup> de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2013, que establecía varios documentos que podían utilizarse como comprobantes fiscales, entre los cuales se encontraban las escrituras públicas o pólizas de las operaciones celebradas ante fedatario público; por lo que a partir del 1º de enero de 2014 la única forma de comprobación fiscal son los CFDI's.

<sup>1</sup> **Artículo 29-B.** Los contribuyentes, en lugar de aplicar lo señalado en los artículos 29 y 29-A de este Código, podrán optar por las siguientes formas de comprobación fiscal:

- I. Comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros,...
- II. Los estados de cuenta impresos o electrónicos que expidan las entidades financieras...
- III. Los comprobantes fiscales emitidos conforme a las facilidades administrativas que mediante reglas de carácter general determine el Servicio de Administración Tributaria..."

<sup>2</sup> **“Documentos que pueden utilizarse como comprobantes fiscales**

**I.2.8.3.1.1.** Para los efectos del artículo 29-B, fracción III del CFF, los siguientes documentos servirán como comprobantes fiscales por los actos o actividades que se realicen o por los ingresos que perciban, en los siguientes casos:

- I. Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, las formas o recibos oficiales...
- II. Formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales,...
- III. **Escritura pública o póliza**, en las operaciones que se celebren ante fedatario público y se hagan constar en ellas,...
- IV. Las copias de boletos de pasajero, los comprobantes electrónicos denominados boletos electrónicos o “E-Tickets”...
- V. Las notas de cargo emitidas por las líneas aéreas a agencias de viaje o a otras líneas aéreas,...
- VI. Las copias de boletos de pasajero expedidos por las líneas de transporte terrestre de pasajeros..."

Cabe precisar que en lo relativo a las operaciones de bienes inmuebles se dio la oportunidad de continuar utilizando la escritura pública expedida por Notario Público en lugar del CFDI —Del 1º de enero al 31 de marzo de 2014— para comprobar el costo de adquisición de dichos bienes, de conformidad con el artículo Décimo Segundo Transitorio de la Primera Modificación a la RMF para 2014<sup>3</sup>, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 13 de marzo de 2014, de lo que se desprende que **a partir del 1º de abril de 2014**, la escritura pública dejó de ser un elemento para comprobar el costo de adquisición.

## b) Marco legal vigente

A partir del 1º de enero de 2014 el uso del **CFDI** es el **único medio válido de comprobación fiscal en nuestro país**, tan es así que el Artículo Segundo Transitorio, fracción IV, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación<sup>4</sup> (CFF), publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013, estableció que cualquier referencia a comprobantes fiscales en las diversas disposiciones aplicables se entenderá hecha a los CFDI's.

En este orden de ideas, la obligación de expedir CFDI's para las personas físicas y morales, por los ingresos que reciban, se encuentra normada de manera general en el artículo 27 del CFF, el cual expresamente señala:

***Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, ..., deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código...***

*(Énfasis añadido)*

Asimismo, los artículos 29 y 29-A del mismo ordenamiento legal señalan la obligación de emitir comprobantes fiscales mediante documentos digitales a través de la página de internet del SAT por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, así como los requisitos que deberán cumplir para tal efecto.

<sup>3</sup>Artículo Décimo Segundo.- Para los efectos del artículo 29, primer y último párrafos del CFF, los adquirentes de bienes inmuebles a que se refiere la regla I.2.7.1.25., durante el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de marzo de 2014, podrán comprobar para efectos de deducción y acreditamiento, el costo de adquisición de dichos inmuebles, con la escritura pública que expida el notario, en donde conste dicho costo, **en lugar de usar el CFDI y complemento a que se refiere la mencionada regla.**

<sup>4</sup> "Segundo. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Único de este Decreto, se estará a lo siguiente:

I. (...)

IV. Cualquier referencia a comprobantes fiscales digitales por Internet, que se señalen en el Código Fiscal de la Federación se entenderán comprendidos a cualquier comprobante fiscal emitido conforme a la legislación vigente, respecto del ejercicio correspondiente a 2013 y anteriores. Asimismo, cualquier referencia a comprobantes fiscales en leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables, se entenderán hechos a los comprobantes fiscales digitales por Internet."

Dichos preceptos, en la parte que nos interesa, indican:

**Artículo 29.** *Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes,... deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.*

(...)

*El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine...*

(Énfasis añadido)

**Artículo 29-A.** *Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:*

(...)

**V.** *La cantidad, unidad de medida y **clase de los bienes...**que amparen (...)*

(...)

**VII.** *El **importe total consignado** en número o letra, conforme a lo siguiente: (...)*

**IX.** *Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.*

(...)

*Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, **no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.***

(...)

(Énfasis añadido)

Por su parte la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), específicamente para el caso que nos ocupa, establece la obligación tanto para las personas morales como físicas con actividad empresarial, de expedir CFDÍ's.

**Personas morales que tributan en el Título II, Capítulo IX:**

**Artículo 76.** *Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:*

(...)

**II.** *Expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen.*

(...)

(Énfasis añadido)

### Personas físicas con actividades empresariales y profesionales:

**Artículo 110.** *Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:*

(...)

**III. Expedir comprobantes fiscales que acrediten los ingresos que perciban.**

(...)

*(Énfasis añadido)*

Por otra parte, el artículo 126, tercer párrafo de la LISR, establece en términos generales, la obligación de los notarios de expedir CFDI's por las operaciones que consignen en escrituras públicas y de acuerdo a lo que establezcan las reglas de carácter general que emita el SAT. Dicha disposición establece:

**Artículo 126.** *Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación,...*

(...)

*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 y **deberá expedir comprobante fiscal**, en el que conste la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado...*

*(Énfasis añadido)*

Ahora bien, de conformidad con el artículo señalado en el párrafo anterior los Notarios Públicos tienen la obligación de expedir los CFDI's de las operaciones que se consignen en escrituras públicas, sin embargo, la regla 2.7.1.23 de la RMF para 2017 —y sus correlativas de 2014 a 2016—, los exime de dicha obligación en diversos supuestos, entre ellos, cuando la transmisión de la propiedad la realicen personas físicas con actividad empresarial o morales. Dicha regla establece en la parte que nos interesa lo siguiente:

#### **CFDI en operaciones traslativas de dominio de bienes inmuebles celebradas ante notario**

**2.7.1.23.** *Para los efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF, en aquellas operaciones traslativas de dominio de bienes inmuebles celebradas ante notarios públicos, los adquirentes de dichos bienes comprobarán el costo de adquisición para los efectos de deducibilidad y acreditamiento, con el CFDI que dichos notarios expidan por los ingresos que perciban, siempre y cuando los notarios incorporen a dichos comprobantes el correspondiente complemento por cada inmueble enajenado, que al efecto publique el SAT en su portal...*

*No deberá expedirse el complemento a que se refiere esta regla, en los siguientes casos:*

- I. Tratándose de transmisiones de propiedad, cuando se realicen:...*
  - (...)*
  - c) En las que el enajenante sea una persona moral.*
    - (...)*
    - e) En las que los enajenantes de dichos bienes sean personas físicas y éstas tributen en términos del Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR;...*

Cabe resaltar que de acuerdo con lo anterior, al realizarse este tipo de operaciones “enajenación de bienes inmuebles”, el CFDI correspondiente puede ser expedido por:

**1.- Los Fedatarios Públicos**, medularmente cuando la operación se lleva a cabo entre personas físicas, de conformidad con el artículo 126 de la LISR vigente a partir de 2014; sin embargo, este supuesto no es materia del presente estudio, toda vez que éstos cumplen con su obligación de expedirlos.

**2.- Personas físicas con actividad empresarial o personas morales —principalmente inmobiliarias y constructoras—**, deben expedirlos de conformidad con lo establecido en la regla 2.7.1.23 de la RMF para 2017, pero cuando no lo hacen se presenta la problemática de este análisis.

Ahora bien, hasta el momento se han analizado los fundamentos relacionados con la obligación de expedir los CFDI’s; a continuación estudiaremos los correspondientes a la enajenación de bienes inmuebles.

Al respecto, el artículo 120 la LISR, señala que cuando las personas físicas enajenen un bien inmueble tendrán derecho a realizar ciertas deducciones para determinar su ingreso real. Dicho precepto establece textualmente lo siguiente:

*“Artículo 120. Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 121 de esta Ley; con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue...”*

Asimismo, el artículo 121 de la misma ley establece las deducciones aplicables en la enajenación de bienes inmuebles, a saber:

*“Artículo 121. Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:*

- I. El costo comprobado de adquisición...*

Por su parte, el artículo 123 de la citada ley señala el concepto de “costo de adquisición”, mismo que a la letra indica:

*“**Artículo 123.** El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien...”*

Por otra parte, el artículo 147 de la ley en comento, indica los requisitos para las deducciones de las personas físicas. Dicho precepto en la parte que nos interesa señala:

***Artículo 147.** Las deducciones autorizadas en este Título para las personas físicas que obtengan ingresos de los Capítulos III, IV y V de este Título, deberán reunir los siguientes requisitos:*

*(...)*

*IV. **Estar amparada con el comprobante fiscal** y que los pagos cuya contraprestación exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante transferencia electrónicas de fondos...; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, de servicios, o a través de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.*

*(Énfasis añadido)*

De las disposiciones legales citadas y para el caso del presente estudio, se desprende que las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes —Capítulo IV del Título IV de la LISR— podrán deducir **el costo comprobado de adquisición, que es la contraprestación que se pagó para adquirir el bien**, para lo cual necesariamente deberán contar con el CFDI expedido por las personas físicas con actividad empresarial o personas morales —principalmente inmobiliarias o constructoras— que les enajenaron dicho bien.

### **c) Análisis**

Una vez expuesto el marco legal aplicable relacionado con la problemática detectada, se procede a su análisis.

Como se mencionó en párrafos anteriores a partir del 1° de enero de 2014, se **estableció el CFDI como único medio de comprobación válido** para demostrar los actos o actividades que se realicen y los ingresos que se perciban.

**Esta situación afecta gravemente a las personas físicas propietarias de bienes inmuebles adquiridos a personas físicas con actividad empresarial o a personas morales —principalmente inmobiliarias o constructoras— con posterioridad al 31 de marzo de 2014**, ya que éstas no les entregan el CFDI y, por tal razón, al enajenarlos no pueden demostrar el costo comprobado de adquisición, pues a partir del 1° de abril de 2014 la escritura pública ya no es un elemento válido para comprobarlo, de acuerdo con el artículo Décimo Segundo Transitorio de la Primera Modificación a la RMF para 2014.

Lo anterior es así, toda vez que, como mencionamos, si bien es cierto de conformidad con el artículo 126, tercer párrafo de la LISR, los notarios tienen la obligación de expedir el CFDI al tratarse de una operación consignada en escritura pública, también lo es que la regla 2.7.1.23 de la RMF para 2017 y sus correlativas de 2014 a 2016, exime a dichos fedatarios públicos de esa obligación cuando se realizan ante ellos operaciones traslativas de dominio de bienes inmuebles por personas morales o personas físicas con actividad empresarial, lo cual resulta lógico ya que de conformidad con los artículos 76 y 110 de la LISR éstas deben expedirlos por los ingresos que perciban.

Corroboramos lo señalado en el párrafo que antecede las respuestas a las preguntas 3 y 5 del documento denominado *“Preguntas y respuestas sobre el uso del complemento contenido en la regla 2.7.1.22. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, (Complemento para operaciones traslativas de dominio de bienes inmuebles celebradas ante notario público”,<sup>5</sup> emitido por el SAT*, del que se desprende que tanto las personas morales como las personas físicas con actividad empresarial que enajenen bienes inmuebles deben expedir el CFDI; es por ello que esta problemática sólo se presenta con las citadas personas y no entre las físicas, pues para estas últimas el notario público emite el CFDI correspondiente.

En este orden de ideas, cuando las personas físicas enajenan un bien inmueble adquirido con posterioridad al 31 de marzo de 2014 sin tener el CFDI, se enfrentan a la imposibilidad de deducir el costo comprobado de adquisición, de conformidad con lo establecido en los artículos 120 y 121, fracción I de la LISR, ya que no tendrán forma de comprobar dicho costo, lo cual les causa un serio perjuicio en su patrimonio.

Lo anterior es así, ya que los notarios nos han informado que si no se cuenta con el CFDI, la determinación de los impuestos a cargo del vendedor se realiza sobre el valor total de la enajenación en lugar de la ganancia por enajenación de bienes inmuebles —ingresos por enajenación menos las deducciones a las que se refiere el artículo 121 de la LISR—, es decir, si no se tiene el CFDI correspondiente a la adquisición, cuando se enajena el inmueble no es posible deducir de los ingresos obtenidos la contraprestación que se pagó para adquirirlo —costo comprobado de adquisición—, lo cual evidentemente representa un perjuicio para los contribuyentes ya que pagarán un monto mayor de impuestos, violándose en su perjuicio el principio constitucional de proporcionalidad tributaria.

<sup>5</sup> 3. **Si en una operación traslativa de dominio el enajenante es una persona moral, ¿el notario debe incorporar el complemento al que hace referencia de la Regla 2.7.1.22.?** No, si el enajenante es una persona moral, el notario no usaría el complemento, toda vez que la persona moral debe emitir directamente el CFDI por la enajenación de bien inmueble.

5. **Si el enajenante en una operación traslativa de dominio es una persona física que tributa en el régimen de los ingresos por actividades empresariales y profesionales, ¿tienen la obligación de expedir el CFDI?** Sí, las personas físicas que cumplen con sus obligaciones fiscales en el régimen de los ingresos por actividades empresariales y profesionales deben expedir el CFDI por la enajenación del bien inmueble, siempre que dicho bien forme parte del activo. En este caso los notarios sólo deberán emitir el CFDI por los ingresos obtenidos por la realización de su función notarial sin usar el complemento.

En el planteamiento materia de este análisis este principio fundamental se ve transgredido, pues el grupo de contribuyentes que nos ocupa, **no cuenta con el CFDI —pero si con la escritura pública— que ampare el gasto efectuado para adquirir el inmueble, por lo que al no poder deducirlo, aun cuando fue efectivamente realizado, se produce una afectación directa en el monto del impuesto a pagar, y consecuentemente, en su patrimonio.**

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis jurisprudencial: **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES**<sup>6</sup>, estableció que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, por lo que al no permitir a los contribuyentes deducir los gastos reales de sus operaciones, les genera perjuicios, al tener que pagar como si hubieran obtenido un mayor ingreso.

Por lo anterior, en opinión de este *Ombudsman* Fiscal la omisión de las personas físicas con actividad empresarial o personas morales —principalmente inmobiliarias y constructoras—, de emitir el CFDI correspondiente por la enajenación de inmuebles, **no puede repercutir en el patrimonio de las personas físicas que los adquieren y posteriormente los enajenan**, pues dicha omisión no puede extenderse al grado de que estas últimas no puedan aplicar una deducción a la que tienen derecho, por lo que ante la falta del CFDI la autoridad fiscal debe considerar como costo comprobado de adquisición el estipulado en la escritura pública o póliza, pues de conformidad con el artículo 123 de la LISR éste corresponde a **la contraprestación pagada para adquirir un bien**, la cual queda asentada en dicho instrumento y debe ser reconocida como una erogación, por lo que no es posible omitir que existe o que no es real.

<sup>6</sup> **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.  
Jurisprudencia P./J.10/2013, correspondiente a la Novena Época, sustentada por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Mayo 2003, pág. 144.

Sirve de apoyo a la opinión de esta Procuraduría, la tesis **RENTA. EL COSTO DE ADQUISICIÓN QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ES UNA CONCESIÓN OTORGADA POR EL LEGISLADOR Y NO UNA EXIGENCIA DERIVADA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**<sup>7</sup> sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que señala que el concepto de "costo de adquisición", se refiere a una erogación real efectuada para la obtención de un bien, reconociendo al mismo tiempo la existencia de una transferencia de recursos para adquirirlo.

Como se observa, la citada tesis reafirma el hecho que la contraprestación pagada realmente para la adquisición de un bien inmueble es el monto entregado a cambio del mismo y el cual corresponde al costo comprobado de adquisición, concepto que debe ser totalmente deducible a efecto de disminuir la base gravable y determinar la ganancia por enajenación sobre la cual se hace el pago correspondiente del ISR.

De acuerdo con lo expuesto, en el planteamiento materia de este análisis no es posible desconocer el costo comprobado de adquisición ya que efectivamente el vendedor del inmueble pagó una contraprestación para adquirirlo y el hecho de que un tercero [persona física con actividad empresarial o persona moral —inmobiliaria y/o constructora—] no haya cumplido con su obligación de expedirle el CFDI correspondiente, no es suficiente para que tenga que asumir consecuencias fiscales por la omisión de dicho tercero, pues ello resulta inadmisibles al tratarse de una actuación de otra persona. Al respecto, resulta aplicable, por analogía, el criterio 13/2015/CTN/CS-SPDC<sup>8</sup> sustentado por esta Procuraduría, en el que sostiene que el incumplimiento de las obligaciones fiscales de una persona no puede

<sup>7</sup> RENTA. EL COSTO DE ADQUISICIÓN QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ES UNA CONCESIÓN OTORGADA POR EL LEGISLADOR Y NO UNA EXIGENCIA DERIVADA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2013).

El concepto de "costo de adquisición", por regla general, se refiere a una erogación real efectuada para la obtención de un bien, es decir, mediante dicho concepto se reconoce la existencia de la transferencia de recursos para adquirir el bien que se enajena. Ahora bien, el artículo 152, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2013, que prevé que, tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, contiene una ficción jurídica, pues permite determinar el costo de la adquisición de bienes que no involucraron la transferencia de recursos, esto es, se trata de un beneficio otorgado (no reconocido) por el legislador, que permite que el contribuyente determine un valor de adquisición para disminuir su base gravable para el caso de enajenación, a diferencia de los supuestos en que efectivamente ha transferido algún recurso por la adquisición del bien que enajena. Consecuentemente, cuando la determinación del costo de adquisición obedezca a una ficción jurídica, como sucede tratándose de herencia, legado o donación, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que para atender al principio de capacidad contributiva contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe reconocerse deducción alguna, porque por la adquisición del bien el contribuyente no efectuó gasto alguno. Tesis 1ª. CXXIV/2014 (10a.), Primera Sala, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo I, Pág. 557, Tesis Aislada (Constitucional) 2006537.

<sup>8</sup> 13/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.** LA AUTORIDAD FISCAL NO DEBE NEGAR SU DEVOLUCIÓN PORQUE EL PROVEEDOR DEL CONTRIBUYENTE ESTÁ COMO NO LOCALIZADO O PORQUE NO ENTERÓ EL GRAVAMEN TRASLADADO. Del análisis de la Ley del IMPUESTO AL VALOR AGREGADO y del Código Fiscal de la Federación, no se advierte algún precepto legal que disponga que para que el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO trasladado por un proveedor en un comprobante fiscal, sea acreditable o susceptible de devolución, dicho proveedor debe estar localizable en el domicilio señalado en el Registro Federal de Contribuyentes y haber enterado las contribuciones a su cargo; por tanto, resulta contrario a derecho que la autoridad fiscal le niegue la devolución a un contribuyente aduciendo la actualización de cualquiera de esas hipótesis, máxime que con ello coarta su derecho subjetivo por actuaciones que no le son atribuibles a él sino a terceros. Aunado a lo anterior, a consideración de este Ombudsman, para el caso de que efectivamente los proveedores no hayan enterado el gravamen trasladado al contribuyente, lo procedente es que el Fisco Federal ejerza en contra de aquéllos sus facultades de fiscalización, liquidación y cobro, pero no que traduzca el incumplimiento de sus obligaciones fiscales en la pérdida del derecho del contribuyente a la devolución del impuesto trasladado, pues en un estado democrático de derecho y por la misma naturaleza de este impuesto indirecto resulta inadmisibles que un contribuyente tenga que asumir las consecuencias fiscales de las omisiones de un tercero.

traducirse en la pérdida del derecho de otro contribuyente, pues en un estado democrático de derecho resulta inadmisibles que un contribuyente tenga que asumir las consecuencias fiscales de las omisiones de un tercero.

### OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a fin de otorgar certeza jurídica y no afectar los derechos de los contribuyentes, **sugiere al Servicio de Administración Tributaria:**

- Que cuando las personas físicas propietarias de bienes inmuebles, adquiridos a personas físicas con actividad empresarial o a personas morales —principalmente inmobiliarias o constructoras— con posterioridad al 31 de marzo de 2014 y éstas no les hayan entregado el CFDI respectivo, al enajenarlos se les considere como costo comprobado de adquisición el estipulado en la escritura pública o póliza realizada ante fedatario público, de conformidad con el artículo 123 de la LISR, siempre que el enajenante realice la denuncia ante la autoridad fiscal correspondiente como medida para evitar dicha omisión.

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 Administración General Jurídica y a la Administración General de Auditoría Fiscal del SAT** el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en **un plazo de treinta días naturales manifiesten lo que a su derecho convenga**, en la inteligencia de que se podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

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

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, publicados en el mismo medio informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

**Mtro. Jesús Antonio Rodríguez Millán.**