

### 3. ANÁLISIS Y COMENTARIOS RELATIVOS A ALGUNAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL VIGENTES EN 1995.

Todos los temas anteriores nos serán de gran utilidad para analizar algunas reglas de carácter general.

Analizaremos reglas relativas al Código Fiscal de la Federación, y a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En cuanto a la resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales excepto a los relacionados con el comercio exterior, son de analizarse las siguientes reglas:

**REGLA 8.** "Los contribuyentes personas físicas distintos de los que tributan en el régimen simplificado o de menores, podrán optar por efectuar sus pagos provisionales de impuestos, el día 19 del mes de que se trate o con posterioridad a dicho día, en el que les corresponda, considerando el sexto dígito numérico de la clave de su registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

SEXTO DÍGITO NUMÉRICO DE LA CLAVE DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	ÚNICO DÍA EN EL QUE OPCIONALMENTE SE PODRÁ PRESENTAR LA DECLARACIÓN CON POSTERIORIDAD AL DÍA 19
1 Y 2	Primer día hábil siguiente.
3 Y 4	Segundo día hábil siguiente.
5 Y 6	Tercer día hábil siguiente.
7 Y 8	Cuarto día hábil siguiente.
9 Y 0	Quinto día hábil siguiente.

**Análisis.-** Esta regla es de las que alteran obligaciones fiscales sin apoyo en la ley, ya que en ninguna parte del Código Fiscal de la Federación, ni de ninguna otra ley, se delega en la Secretaría de Hacienda la facultad de modificar la fecha de pago, dando opciones a algunos contribuyentes.

De acuerdo con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, los contribuyentes las entregarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo.

Sin embargo la referida regla modifica dicha disposición al establecer dos opciones para las personas físicas, distintas a las que tributan en el régimen simplificado o consideradas como contribuyentes menores y que consisten en considerar como último día de pago el día 19, o el que le corresponda a cada persona de acuerdo con el sexto número de su registro federal de contribuyentes, en vez del día 17 que es como está establecido en la ley, concretamente en el Código Fiscal de la Federación.

Con lo anterior la autoridad administrativa se está excediendo en sus facultades ya que en ningún momento esta explicando una disposición fiscal a los contribuyentes, sino que más bien, esta alterando una obligación fiscal establecida en un acto formal y materialmente legislativo, violando así los principios de reserva de ley y de primacía o preferencia de la ley, por lo tanto se trata de una regla inconstitucional.

Además se puede afirmar válidamente que dicha disposición puede crear confusión en la mente del contribuyente, lo que traerá como consecuencia que el ciudadano al momento de querer cumplir con sus contribuciones de acuerdo con la referida regla, incurra en una infracción y por lo mismo se haga acreedor a una sanción administrativa o al pago de recargos por no haber cumplido con su obligación en tiempo.

Para demostrar lo anterior, basta y sobra con el siguiente ejemplo:

Suponiendo que Juan Pérez es contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la Renta porque se dedica a prestar sus servicios de ingeniero bajo el régimen fiscal de honorarios, y presenta su declaración de pago provisional del primer trimestre del año de 1995 el día 17 de abril de 1995 y luego presenta su declaración del segundo trimestre el día 19 de Julio de 1995 y posteriormente presenta su declaración del tercer trimestre el día 23 de Octubre del mismo año, considerando que su sexto número de acuerdo con su registro federal de contribuyentes es el 4 por lo que tiene derecho a pagar el segundo día hábil después del 19, por lo que hace su pago el día lunes 23 de Octubre ya que en este ejemplo el día 19 era jueves.

Juan Pérez puede estar creyendo que ha pagado sus impuestos puntualmente y que por lo mismo no se ha hecho acreedor al pago de recargo alguno, ya que ha pagado conforma a la regla 8 de la "Miscelánea fiscal," sin embargo la referida regla no hace alusión a lo establecido por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que establece en su último párrafo lo siguiente:

"Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio".

Tomando en consideración lo señalado por dicho artículo, se desprende que si Juan Pérez pagó su primer trimestre el día 17 del abril, entonces el vencimiento de sus demás trimestres del mismo ejercicio serán los días 17 ya que no tomó ninguna de las opciones que se le otorgaron en las reglas de carácter general, por lo tanto sólo cumplió en tiempo con el primer trimestre del año, y los otros dos trimestres los presentó extemporáneamente.

Por otro lado hay personas que pueden opinar que Juan Pérez al pagar su primer trimestre el día 17 de abril, no ha elegido aún ninguna opción ya que el día 17 es el día que corresponde pagar conforma a la ley, por lo tanto puede pagar el segundo trimestre el día 19 de Julio, tal como lo hizo, y no es sino hasta este momento en el que toma una de las opciones que le otorgan las disposiciones fiscales, por lo que sus posteriores trimestres del mismo ejercicio vencerán a más tardar los días 19. De acuerdo con este segundo criterio Juan Pérez declaró en tiempo el primer y segundo trimestres del año, pero pagó extemporáneamente el tercer trimestre, ya que lo hizo el día 23, debiendo haberlo declarado el día 19.

Tomando en cuenta lo anterior ¿Sería posible afirmar que la regla 8 que estamos analizando, facilita al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales? ¿Acaso dicha regla aclara como debe de interpretarse algún artículo o alguna disposición fiscal?, la respuesta a estas preguntas es definitivamente que no.

La referida regla crea confusión en los contribuyentes, especialmente si tomamos en cuenta que lo más fácil para los contribuyentes es considerar como fecha límite de pago un día fijo, tal y como lo establece la ley y que lo es el día 17.

No resulta extraño que algunos Contadores Públicos o algunos profesionistas hayan presentado las declaraciones de pago provisional de personas morales, de acuerdo con la regla 8, por pensar que dicha opción es para todos los contribuyentes.

Y si nuestro amigo del ejemplo Juan Pérez está confundido, imagínense como estará después de que escuche que su compañero Pedro que realiza la misma actividad que él está pagando conforme al calendario del "régimen simplificado", es decir con base en la primer letra de su apellido paterno y tomando en cuenta el día de su nacimiento.

Y es que lo anterior se explica porque a Pedro le explicaron que de acuerdo con la regla 197 de las reglas de carácter general, él podía hacer sus pagos provisionales conforme al calendario del régimen simplificado si sus ingresos por el año de 1994 no excedieron de N\$488,080.00, por lo tanto Pedro Medina declara los días 25 de los meses de Junio, Septiembre, Diciembre y Marzo.

Pedro le da su calendario de pagos a Juan Pérez y éste paga su cuarto trimestre el día 25 de Marzo, creyendo que su pago lo está haciendo en tiempo ya que lo hace tal y como lo ha estado haciendo su amigo Pedro, sin saber que está pagando sus impuestos extemporáneamente y que debe de pagar actualización y recargos correspondiente a los meses de Enero, Febrero y Marzo, ya que debió de haber pagado sus contribuciones el día 17 de Enero a más tardar o el día 19 de Enero de acuerdo con el segundo criterio expuesto anteriormente.

Como se puede observar, dicha regla origina confusión a un gran número de contribuyentes, confusión que se hubiera podido evitar si no hubiera existido dicha regla, ya que en ausencia de tal disposición, todos los contribuyentes sabrían que sus obligaciones fiscales vencen los días 17.

**REGLA 9.-** " Para los efectos de lo establecido en el artículo 12, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, se considera período de vacaciones generales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el comprendido a partir del día 15 hasta el día 29 de diciembre de 1995, inclusive. Los días 13 y 14 de abril de 1995, así como los días que de conformidad con el primer párrafo del citado artículo no correspondan a los señalados expresamente como inhábiles, se computarán para los plazos fijados en días, aun cuando en ellos, durante el horario normal de labores, permanezcan cerradas las oficinas de las autoridades fiscales, ante las cuales se deba presentar la promoción con la cual se cumplimenta el plazo; sin embargo, si en algunos de esos días ocurriere el vencimiento del plazo, el mismo se considerará prorrogado hasta el día hábil siguiente en que durante el horario normal de labores permanezcan abiertas las oficinas de la autoridad fiscal."

**Análisis.-** Para poder hacer un correcto análisis de la regla transcrita anteriormente, es importante conocer que es lo que establecen los dos primeros párrafos del artículo 12 del Código Fiscal de la Federación.

**"Artículo 12.** En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de Mayo; el 1o. y 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se considerarán hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada. ...."

La regla 9 es una resolución de carácter general que facilita a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que explica el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación dentro de los límites establecidos por el artículo 33 fracción I inciso g) del citado código, por lo tanto dicha disposición es perfectamente constitucional, ya que no altera ninguna disposición fiscal establecida en ley, sino que más bien la explica.

De la sola lectura del artículo 12 pueden surgir algunas dudas como por ejemplo: ¿Qué días tienen vacaciones generales las autoridades fiscales? y ¿Qué quiere decir el código cuando establece que tampoco se contarán en dichos plazos los días de vacaciones generales de las autoridades fiscales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones en cuyos casos esos días se considerarán hábiles.? Esta cuestión surge principalmente cuando el plazo para presentar alguna declaración vence precisamente uno de esos días de vacaciones generales en donde las oficinas en las que se tiene que presentar la declaración permanecen cerradas.

La regla 9 aclara estas cuestiones al señalar los días en que se considera que las autoridades tienen vacaciones generales y que son: "a partir del día 15 hasta el día 29 de diciembre de 1995, inclusive. Los días 13 y 14 de abril de 1995,"

Y la segunda cuestión se ve resuelta al establecer la regla 9 que : " los días que de conformidad con el primer párrafo del citado artículo no correspondan a los señalados expresamente como inhábiles, se computarán para los plazos fijados en días, aun cuando en ellos, durante el horario normal de labores, permanezcan cerradas las oficinas de las autoridades fiscales, ante las cuales se deba presentar la promoción con la cual se cumplimenta el plazo; sin embargo, si en algunos de esos días ocurriere el vencimiento del plazo, el mismo se considerará prorrogado hasta el día hábil siguiente en que durante el horario normal de labores permanezcan abiertas las oficinas de la autoridad fiscal."

Por todo lo anteriormente expuesto es de considerarse y se considera que la referida regla 9, representa un ejemplo de reglas de carácter general que facilitan al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de una forma apegada al Código Fiscal de la Federación y sin violentar ningún principio consagrado constitucionalmente, por lo tanto se puede afirmar que la regla 9 se encuentra en armonía con todo el sistema legal y constitucional.

**REGLA 13.** "Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, en los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último publicado."

**Análisis.-** Esta regla le facilita al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que le aclara cómo debe de hacer la actualización de contribuciones en el caso de que no haya salido publicado el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior, el cual aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación los días 10 de cada mes, por lo tanto resulta imposible aplicar al pie de la letra el procedimiento de actualización previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, los primeros 9 días de cada mes, ya que aun no se conoce el Índice que de acuerdo con el artículo 17-A debe de utilizarse para el cálculo de la actualización correspondiente.

El artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación señala que: " El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período...."

De acuerdo con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, si hay una contribución que se debió de haber pagado en el mes de abril de 1995 y se piensa pagar hasta el mes de Octubre del mismo año entonces esa contribución deberá de actualizarse dividiéndose el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de Septiembre (mes anterior al más reciente), sobre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de Marzo (mes anterior al más antiguo) y el resultado multiplicarlo por la contribución que se esta actualizando.

Por ejemplo: Si la cantidad que tenía que pagar en abril eran N\$100.00, entonces si los quiero pagar en octubre tengo que actualizarlos, utilizando el I.N.P.C. de Septiembre, sobre el I.N.P.C. de Marzo de 1995 para luego multiplicar dicho resultado por los N\$100.00.

$$\frac{\text{I.N.P.C. de Septiembre } 145.317}{\text{I.N.P.C. de Marzo } 118.270} = 1.2286 \times 100 = 122.86$$

El resultado así obtenido es la cantidad actualizada.

Hacer este cálculo no implica ningún problema cuando se hace después de los días diez de cada mes, sin embargo el problema se plantea cuando es antes del día diez ya que el I.N.P.C. que se requiere para hacer el cálculo, aún no se publica.

Volviendo al ejemplo anterior, si nosotros queremos actualizar la cantidad mencionada anteriormente, necesitamos contar con la información de los I.N.P.C. de Septiembre y de Marzo, pero si el cálculo lo hacemos antes del día diez de octubre, no podemos contar con el dato del I.N.P.C. de Septiembre ya que este no saldrá publicado sino hasta el día 10 de Octubre, por lo tanto surge el problema de cómo hacer dicho cálculo si no se tiene todavía la información requerida.

Dicho problema es resuelto por la regla de la miscelánea fiscal que estamos analizando ya que aclara y explica al contribuyente que en caso de que no se haya publicado el I.N.P.C. del mes anterior al más reciente del período (en el caso del ejemplo el del mes de septiembre) entonces se aplicará el último I.N.P.C. que se haya publicado para efectos de actualizar la cantidad.

Por lo que en el caso del ejemplo si realizáramos la actualización antes del día 10 de octubre, tendremos que hacer el cálculo de la actualización de la siguiente manera:

$$\frac{\text{I.N.P.C. de Agosto } 142.372}{\text{I.N.P.C. de Marzo } 118.270} = 1.2037 \times 100 = 120.37$$



Por lo tanto el cálculo actualizado antes del día diez de octubre será de 120.37, pero a partir del diez de octubre y hasta antes del 10 de noviembre será de 122.86.

De este forma la regla 13 de la miscelánea fiscal, facilita al contribuyente el cumplimiento de su obligación de actualización, en los casos en que es imposible cumplir al pie de la letra con lo establecido por la ley, siendo en este caso el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo anterior es importante hacer mención que la miscelánea en este caso está colmando una laguna que se encuentra en la ley, ya que prevé un caso que el legislador no previó, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al publicar la referida regla esta colmando una laguna legislativa lo cual implica una actividad legislativa.

En principio quien está facultado para colmar las lagunas de la ley es el poder judicial, al momento de aplicar la ley a un caso concreto, y por lo tanto los efectos de su resolución se limitarán solo al caso concreto que se juzga, es decir que la resolución judicial no tiene efectos erga omnes ( para todo el mundo). En cambio la resolución de la miscelánea mediante la cual se colma una laguna, en principio se pretende que tenga efectos erga omnes ya que es publicada en el Diario Oficial de la Federación, lo que implica que dicha regla sea un acto materialmente legislativo, que altera a la ley al momento de complementarla mediante un acto que no sigue los mismos pasos que el procedimiento legislativo.

Por otra parte es conveniente comentar que de acuerdo con nuestra constitución en el artículo 14 tercer párrafo se prevé que las disposiciones penales no son susceptibles de integración por lo tanto las leyes penales no pueden tener lagunas. En cambio las leyes civiles si son susceptibles de tener lagunas, las cuales podrán ser colmadas por el Juez recurriendo a los principios generales del derecho.

Lo anterior plantea la siguiente cuestión ¿En el derecho fiscal se podrá establecer que la ley no tiene lagunas tal y como ocurre en el derecho penal? o ¿ En el derecho fiscal pueden existir lagunas que pueden ser colmadas mediante los principios generales del derecho?

Considero que la respuesta a estas cuestiones requiere de un estudio que profundice sobre esta cuestión por lo tanto, trataremos de dar una respuesta a estas cuestiones de una manera superficial, ya que el presente estudio no pretende profundizar sobre este tema así que con el fin de no desviarnos de el tema central de esta tesis, no entraremos a profundidad a resolver estos planteamientos por lo que en este momento se deja la semilla que motive la inquietud en alguien con espíritu de búsqueda y de investigación para que indague y procure encontrar respuestas, utilizando el método científico.

Sin embargo consideramos que el derecho fiscal es más semejante al derecho penal, que al derecho civil en este aspecto ya que los dos gozan de un principio muy semejante y que consiste en que en el derecho penal no hay pena ni delito sin ley, y en el derecho fiscal, priva el principio de que no hay tributo sin ley, por lo tanto se puede afirmar que el derecho fiscal al igual que el derecho penal, no es susceptible de integración ya que carece de lagunas.

Con lo anterior no se pretende que un caso no previsto por el legislador continúe así definitivamente, ya que situaciones no previstas por el legislador y que se dan en el mundo fáctico y el entorno jurídico deben de ser resueltas. Por lo tanto considero que en algún caso no previsto por el legislador el juzgador deberá de resolver de la manera más favorable al contribuyente ya que no hay tributo sin ley. El anterior criterio no pone en peligro al orden público ni al interés común, ya que los efectos de la resolución judicial son relativos a las partes así que no surten efectos erga omnes y además porque en todo momento el legislador puede adicionar o modificar la ley, previendo la forma de resolver las circunstancias que no había previsto antes.

Debe de buscarse un mecanismo mediante el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esté en busca de posibles lagunas en la legislación fiscal, con el fin de proponer al legislativo las reformas necesarias para colmarlas, ya que es el único facultado para colmar las lagunas de la legislación fiscal. En caso de que las lagunas no sea colmadas por el legislador, entonces no podrán ser colmadas por nadie mas. La anterior afirmación es válida sólo si aceptamos la teoría de que la ley fiscal no tienen lagunas, al igual que la legislación penal.

Y lo anterior es así porque la solución que se ha dado en la práctica en estos últimos años, consiste en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general ha tratado de resolver los casos no previstos por el legislador, sin embargo, no hay disposición alguna que autorice a la Secretaría a legislar en los casos no previstos por el legislador. Por lo tanto lo más técnico de acuerdo con el derecho y lo más sano para la nación y para el principio de división de poderes, consiste en que la autoridad administrativa y de ser posible hasta la judicial, informen al legislativo de los posibles casos no previstos en la ley y así sea el poder legislativo el que subsane las omisiones en las que pudo haber incurrido. Cualquier solución distinta a la anteriormente planteada podría ser atentatoria del principio de que "no hay tributo sin ley."

Por todo lo anteriormente expuesto se considera que la regla 13, es inconstitucional, aunque se reconoce que su aplicación ha servido para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

**REGLA 15.** " Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 61 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el aviso de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor, deberá presentarse ante la Administración Local de Auditoría Fiscal competente, mediante la forma oficial aprobada, acompañada de los dispositivos electromagnéticos que contengan la información relativa al calendario de destrucción de mercancías que han perdido su valor o la relación de mercancías a destruir, en los términos que señale el instructivo denominado "PROCEDIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN EN DISKETTE DEL AVISO HISR-17 DESTRUCCIÓN O DONACIÓN DE MERCANCÍAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR", mismo que se da a conocer en el anexo 1 de esta resolución."

**Análisis .-** La presente regla lejos de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, le complica su acatamiento, ya que el único mérito que tiene es el de señalar que el aviso se presentará ante la Administración Local de Auditoría fiscal competente, pero el aviso que se tiene que presentar no es un simple escrito, como podría pensarse de la lectura del artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino que a la forma oficial aprobada se tiene que acompañar unos dispositivos electromagnéticos que contengan una serie de datos que la regla establece y en los términos que la propia Secretaría da a conocer en un instructivo publicada como anexo 1 de la resolución.

¿Es que acaso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la seguridad de que todos los contribuyentes tienen computadora? ¿Será necesario tener una computadora o ser licenciado o ingeniero en sistemas computacionales o tener la posibilidad económica de contratar a un profesionista de la computación, para ser de los contribuyentes a que se refiere el artículo 61 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

La regla que aquí se comenta establece una serie de requisitos para presentar un aviso, que francamente hacen casi imposible el cumplimiento de esta obligación para ciertos contribuyentes.

Por otra parte es importante hacer mención de que la Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, establece en el segundo párrafo de sus considerandos que:

"Que para ello las leyes fiscales facultan a la Secretaría a publicar anualmente dichas resoluciones, agrupándolas por materias y por contribuciones para simplificar su aplicación, por lo que....."

Sin embargo la regla que estamos comentando se encuentra ubicada en el Título II de la resolución y que es, el que se refiere, al Código Fiscal de la Federación. ¿Acaso ubicar esa regla en dicho título facilitará al contribuyente el cumplimiento de su obligación?

Lo idóneo hubiera sido, colocar dicha regla en el título que se ocupa del impuesto sobre la renta, ya que el citado precepto se refiere a un artículo del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Si una persona al consultar el artículo 61 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quiere saber a que autoridad debe de presentar el aviso respectivo, lo más lógico es que busque en el título que se refiere al impuesto sobre la renta y muy poco probable será que busque la respuesta en el apartado del Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas resulta que la referida regla hace más gravosa una obligación señalada por un Reglamento ( ni siquiera por una ley) , y se coloca en un lugar en el que será difícil su localización, se podría decir válidamente que dicha regla se encuentra "escondida" en el Diario Oficial de la Federación.

**REGLA 18.** " Los contribuyentes que opten por compensar contribuciones que tengan a su favor, presentarán ante la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración donde hubieran efectuado la compensación relativa, aviso de compensación, utilizando para ello las formas oficiales HIVA-3 "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DE SALDO A FAVOR" y los anexos de la forma oficial 32 "FORMA FISCAL PARA DEVOLUCIONES" o HISR-15 "IMPUESTO SOBRE LA RENTA AVISO DE COMPENSACIÓN" así como, en su caso, la información que señala la regla 22 de esta Resolución, o bien, mediante escrito libre tratándose de compensación del impuesto al activo o del crédito al salario.

**Análisis.-** Para proceder al análisis de la presente regla, es imprescindible conocer el contenido del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación el cual establece lo siguiente:

**"Artículo 23.** Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la compensación se realice.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general."

De la lectura de este artículo se puede apreciar cómo el legislador se refiere a dos supuestos distintos. El primer supuesto se refiere a la compensación de una contribución contra la misma contribución, es decir, se refiere a los casos en que se tiene un saldo a favor por concepto de algún impuesto y se tiene un saldo a cargo por el mismo impuesto y entonces el legislador establece que en esos casos "basta que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la compensación se realice." En otras palabras esto quiere decir que cuando quiera compensar I.V.A. contra I.V.A. o I.S.R. contra I.S.R., bastará con hacer la compensación en la declaración, actualizando las cantidades correspondientes.

Para este primer supuesto de compensación, el Código Fiscal de la Federación no señala en ninguna parte, que se deberá de presentar algún aviso o hacer algún trámite especial ya que dice que en estos casos bastará con efectuar la compensación de las cantidades actualizadas.

El segundo supuesto previsto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se refiere al caso en el que el contribuyente tenga un saldo a favor de un impuesto, por ejemplo del I.V.A. y tenga un saldo a cargo de otro impuesto como puede ser el I.S.R., estableciendo el citado artículo que en esos casos sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general."

Es decir que la compensación de un saldo a favor de un impuesto, contra el saldo a cargo de otro impuesto, en principio no se puede efectuar, salvo que la Secretaría de Hacienda por medio del reglas de carácter general, establezca los casos y los requisitos que se deban de cumplir para poder hacer este tipo de compensación.

De lo anterior se desprende que en materia de compensaciones hay una regla general que consiste en que "Un saldo a favor de un impuesto sólo se puede compensar contra un saldo a cargo del mismo impuesto", y dicha regla general encuentra su excepción en el sentido de que un saldo a favor de un impuesto, sólo se podrá compensar contra el saldo a cargo de otro impuesto en los casos en que así lo señale expresamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general y cumpliendo con todos los requisitos que en dichas reglas se exijan.

Así las cosas, resulta que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la regla de carácter general que estamos comentando, crea una obligación al contribuyente, que no está establecida en ley, ya que exige que los contribuyentes que opten por compensar contribuciones que tengan a su favor, deban de presentar a la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración donde hubieren efectuado la compensación relativa, el aviso de compensación, utilizando para ello los formatos oficiales.

Al establecer esta obligación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está exigiendo más requisitos que los que la ley establece para efectuar una compensación, en el caso de los supuestos en los que el contribuyente quiera compensar un saldo a favor de un impuesto contra el saldo a cargo que tenga el mismo contribuyente contra la misma contribución.

Si una persona tiene un saldo a favor de N\$100.00 por concepto del impuesto sobre la renta, derivado de la declaración anual de 1994 y suponiendo que la declaración anual en la que manifestó su saldo a favor hubiera sido presentada el 20 de marzo del 95 y suponiendo que dicho contribuyente tuviera un saldo a cargo de N\$80.00 de impuesto sobre la renta por el primer trimestre de 1995, entonces al presentar su declaración del primer trimestre podrá efectuar la compensación de ese saldo a favor y aún tendrá un saldo a favor de N\$20.00 actualizables para el segundo trimestre del año del 95 en caso de éste le salga a cargo en el impuesto sobre la renta.

Para tener por hecha la referida compensación del ejemplo, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación basta con que efectúe la compensación en el formato respectivo que se debe de presentar al banco.

No obstante lo anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no tendría por válida o procedente dicha compensación si no se cumple, además del requisito anterior que establece el legislador, con los siguientes requisitos que establece la propia autoridad administrativa y que son:

**\* Presentar un aviso dentro de los cinco días (hábiles) siguientes a la presentación de la declaración donde hubieran efectuado la compensación relativa.**

\* El aviso que se debe presentar debe ser en el formato oficial autorizado por la autoridad para el efecto de compensar saldos a favor y que en el caso de nuestro ejemplo, lo es el HISR-15.

\* Dicho aviso debe ser presentado en la Administración Local de Recaudación correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

¿Qué sucedería de acuerdo con lo establecido en la regla en comento, en el caso de que no se cumpliera con alguno de los requisitos señalados anteriormente? ¿Qué pasaría si por ejemplo no se presenta el aviso dentro de los cinco días, sino que se presenta al sexto u séptimo día? ¿Qué pasaría si el aviso se presenta en el formato incorrecto, como por ejemplo que por una compensación del Impuesto sobre la Renta se presente el formato HIVA-3?

La consecuencia sería, que la Secretaría no autorizará la compensación efectuada y por lo mismo se continuarán generando actualización y recargos, sobre las contribuciones omitidas, aunque por otro lado el saldo a favor que el contribuyente pretendió compensar, se continuará considerando por la autoridad como saldo a favor, ya que no se consideró procedente la compensación sobre el citado saldo a favor, dicho saldo a favor no deja de ser actualizable, sin embargo no genera intereses a cargo de la Secretaría por lo que si la autoridad le comunica al contribuyente que el saldo a favor de 50 pesos que compensó hace tres años, no es procedente toda vez que el aviso que presentó lo entregó en un formato equivocado y fuera del plazo de los cinco días, el comunicado de la autoridad tiene como consecuencia que el contribuyente tiene tres años después de la supuestamente "improcedente" compensación, un saldo a cargo por los siguientes conceptos:



**EN CUANTO AL SALDO A CARGO**

<b>IMPUESTO:</b> .....	<b>50</b>
<b>ACTUALIZACIÓN</b> .....	<b>19</b>
<b>RECARGOS</b> .....	<b><u>51</u></b>
<b>TOTAL</b> .....	<b>120</b>

\* Actualización y recargos calculados aproximadamente a tres años.

**EN CUANTO AL SALDO A FAVOR**

<b>IMPUESTO:</b> .....	<b>50</b>
<b>ACTUALIZACIÓN</b> .....	<b>19</b>
<b>INTERESES</b> .....	<b><u>0</u></b>
<b>TOTAL</b> .....	<b>69</b>

\* Actualización y recargos calculados aproximadamente a tres años.

Tal y como se puede apreciar, de la información asentada en los cuadros anteriores, el contribuyente se ve obligado a cumplir con una serie de requisitos que le establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, disposiciones generales y abstractas que alteran la ley al exigir mayores requisitos, e imponer más obligaciones que las establecidas en ley, mediante un procedimiento distinto al legislativo, violando así el artículo 72 constitucional que establece que para la modificación, reforma o derogación de la ley, será necesario que se siga el mismo procedimiento que se requiere para la formación de una ley.

El no cumplir con las obligaciones inconstitucionales impuestas por la autoridad, puede llegar a representar un impacto negativo bastante fuerte, al patrimonio del contribuyente tal y como se puede apreciar en los cuadros precedentes.

Por otra parte y tratándose de la compensación del Impuesto al Valor Agregado, resulta importante señalar que, la autoridad dificulta el cumplimiento de las obligaciones inconstitucionales que ella misma establece, al disponer que el aviso que se debe de presentar a la Administración Local de Recaudación, en caso de que se compense I.V.A. contra I.V.A. deberá de ser el HIVA-3 "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DE SALDO A FAVOR", junto con los anexos de la forma oficial 32 "FORMA FISCAL PARA DEVOLUCIONES".

¿Qué tan correcto y ordenado será que se le pida al contribuyente que presente un aviso, al que se le llama solicitud? ¿Al presentar el aviso se está avisando o se está solicitando la compensación de un saldo a favor? ¿En qué forma ordena y organiza la Secretaría sus formatos que ordena que se presente un formato para compensación, junto con los anexos de otro formato para devoluciones de saldo a favor? ¿Cumplir con estas obligaciones será sencillo? ¿Estará acaso la Secretaría facilitando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales? ¿O está la autoridad poniendo obstáculos y trampas de procedimiento para aumentar su recaudación?

El Código Fiscal de la Federación se refiere a la presentación de un aviso de compensación, no de una solicitud, por lo tanto es incorrecto el nombre de solicitud de devolución o compensación, por otra parte no cabe duda que un anexo lo es de un documento principal, por lo tanto si el documento principal es el formato HIVA-3 los anexos que se deben de presentar junto con el formato deberían de ser los del HIVA-3 y no los del 32 que se refieren a la solicitud de devolución de contribuciones, no a su compensación, por lo tanto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha establecido inconstitucionalmente un procedimiento poco técnico y desordenado para efectuar una compensación.

En consecuencia la regla 23, representa una violación a la constitución, al establecer obligaciones fiscales que no están establecidas en ley. Dichas obligaciones son creadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin fundarse en ninguna ley, ya que ni siquiera el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación se refiere a las Reglas de Carácter General, en los casos de compensaciones de un impuesto contra el mismo impuesto.

En cuanto a la compensación de un impuesto contra otro impuesto diferente, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, si se refiere a las Reglas de Carácter General, las cuales determinarán los casos y los requisitos que se deben de cumplir para que sea posible efectuar este tipo de compensación. Y de acuerdo con lo anterior la resolución miscelánea, estableció en las reglas 21, 22 y 23 los casos y los requisitos que se deben de reunir para compensar una impuesto contra otro impuesto de distinta naturaleza.

**REGLA 21.** " Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes de los sectores agrícola y ganadero, podrán optar por compensar las cantidades a su favor en el impuesto al valor agregado, contra los impuestos al activo o sobre la renta a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros, incluyendo sus accesorios, utilizando la forma oficial HIVA-3 "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DE SALDO A FAVOR", acompañada de los anexos 1 y 2 de la forma oficial 32 "FORMA FISCAL PARA DEVOLUCIONES", que presentarán ante la Administración de Recaudación que les corresponda, siempre que dicha compensación se efectúe a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración en que determine el saldo a favor y den cumplimiento a los demás requisitos establecidos por las disposiciones fiscales, sin que en estos casos sea necesario que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales."

**REGLA 22.** " Para los efectos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación , los contribuyentes podrán efectuar la compensación de las cantidades que tengan a su favor en el impuesto al valor agregado, contra el impuesto sobre la renta a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros y el impuesto al

activo, incluyendo sus accesorios que se paguen mediante declaración siempre que cumplan con lo siguiente:

I. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales. Tratándose de contribuyentes que se dediquen a actividades industriales podrán efectuar la compensación a que se refiere esta regla aun cuando no dictaminen sus estados financieros, siempre que cumplan con todos los demás requisitos establecidos en la misma.

II. Que la compensación la efectúen a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó el saldo a favor en el impuesto al valor agregado.

III. Que dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración donde hubieran efectuado la compensación, presenten ante la Administración de Recaudación competente, la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 95% del valor de sus operaciones, así como la correspondiente a la totalidad de sus clientes en exportación. La información relativa a los mismos deberá ser agrupada por cada proveedor, prestador de servicio, arrendador o cliente.

Las empresas dedicadas al transporte internacional de pasajeros, estarán relevadas de proporcionar la información de sus clientes de exportación prevista en esta fracción.

Si después de efectuada la compensación de las cantidades que hubiera tenido a su favor en el impuesto al valor agregado, resulta un remanente de saldo a favor, el contribuyente podrá compensarlo en declaraciones posteriores o solicitar su devolución."

**REGLA 23.** "La información a que se refiere la fracción III de la regla 22 que antecede, deberá presentarse por duplicado, en discos flexibles de 3.5, doble cara y doble densidad o alta densidad, procesado en Código Estándar Americano para intercambio de información (ASCII), sistema operativo DOS versión 3.0 o posteriores, cuya etiqueta externa deberá contener la obligación que se cumple, el nombre y el registro federal del interesado, número del disco, nombre del archivo, cantidad de registros, periodo de operaciones y fecha de entrega.

Los datos deberán de reportarse en archivos cuyos registros de identificación serán de 181 posiciones, los datos de proveedores y prestadores de servicio serán proporcionados a 208 posiciones y los datos de los clientes por las operaciones de exportación comprenderán 210 posiciones, conforme al instructivo que se contiene en el anexo 1 de la presente resolución.

Los contribuyentes a que se refiere la regla 22 de esta Resolución, que opten por compensar las cantidades a su favor en el impuesto al valor agregado, quedarán relevadas de la obligación de presentar los anexos 1 y 2 de la forma oficial 32 "FORMA FISCAL PARA DEVOLUCIONES".

De la lectura de las reglas anteriores se desprende que el único impuesto que se puede compensar contra otros impuestos lo el Impuesto al Valor Agregado, y cumpliendo con los requisitos señalados anteriormente, los cuales son de una complejidad tremenda, por lo tanto, sólo podrán realizar este tipo de compensación, aquéllos contribuyentes que tengan la inteligencia y los recursos necesarios para poder entender y cumplir con los requisitos que establece las Secretaría.

De acuerdo con el principio de legalidad, estas condiciones y requisitos deberían de estar establecidos en ley, para no dejar al contribuyente expuesto a los caprichos de la autoridad, y además deben de ser sencillos y entendibles, lo cual no ha sucedido todavía.

**REGLA 19.** " Los contribuyentes que de conformidad con el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado tengan saldo a su favor en dicho impuesto, determinado en sus declaraciones de pagos provisionales o en la del ejercicio, podrán acreditarlo, inclusive parcialmente, en las siguientes declaraciones de pago provisional del mismo impuesto o solicitar la devolución de la parte aún no acreditada. Por la parte por la que se solicite la devolución, ya no se podrá efectuar su acreditamiento."

**Análisis.-** Esta regla se encuentra relacionada con el Código Fiscal de la Federación, ya que el artículo 22 se refiere a la devolución de impuestos y el artículo 23 se ocupa de la compensación, sin embargo, el artículo con el que más se relaciona la regla que estamos comentando es el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que a la letra dice:

**Artículo 6.** " Cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre **el total del saldo a favor.**

Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor, podrá acreditarlas en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución **total.**

Los saldo cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores."

En ninguna parte de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, o del Código Fiscal de la Federación, se encuentra disposición alguna que se remita a las Reglas de Carácter General para regular este aspecto del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto, esta regla nace sin sustento en ley.

No conforme con lo anterior, la presente regla es todavía más inconstitucional que las reglas comentadas anteriormente, ya que no sólo altera a la ley, sino que la contradice.

En efecto, el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es muy claro en el sentido de que, en los casos en que el contribuyente tenga un saldo a favor de este impuesto, podrá optar por acreditarlo hasta agotarlo o solicitar su devolución por la totalidad del saldo a favor, lo cual significa que tiene que tomar una de las dos opciones, y que la opción elegida no podrá ser variada.

Lo anterior concuerda con lo establecido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en su último párrafo que "Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio".

Por lo tanto, de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y con el Código Fiscal de la Federación, cuando un contribuyente tenga un saldo a favor derivado de una declaración de pago provisional o de declaración anual, el contribuyente podrá optar entre acreditar la totalidad de su saldo a favor o solicitar su devolución.

Pero si el contribuyente opta por la devolución, ya no podrá acreditar dichas cantidades, y si opta por el acreditamiento ya no podrá solicitar la devolución de las cantidades ya que ese saldo a favor ya quedó sujeto a la opción de acreditamiento, así que tendrá que acreditar dicho saldo a favor hasta agotarlo.

La disposición que establece que una vez solicitada la devolución de un saldo a favor, ya no podrá acreditarse dicho saldo a favor, es sumamente lógica y no ofrece ningún problema, ya que es natural que si ya está en trámite la devolución de mi saldo a favor, ya no pueda acreditarlo, por que de lo contrario, se estaría duplicando la aplicación del saldo a favor.

Por lo tanto si un contribuyente tiene un saldo a favor, derivado de el pago provisional del segundo trimestre del año, por ejemplo, y solicita su devolución, ya no podrá acreditar dicho saldo a favor, en contra de el saldo a cargo que pueda tener en el Impuesto al Valor Agregado del siguiente trimestre, independientemente de que ya se le haya devuelto o no el saldo a favor.

El problema se plantea más bien, en el supuesto del acreditamiento, ya que si el contribuyente tiene un saldo a favor y opta por su acreditamiento, entonces tendrá que acreditarlo todo, hasta agotarlo ya que no podrá solicitar su devolución.

Si el contribuyente tiene verbigracia, un saldo a favor de 100 en el impuesto al valor agregado del primer trimestre del año, y empieza a acreditar ese saldo a favor en las declaraciones de pagos provisionales posteriores, puede ser que al presentar su declaración del tercer trimestre, todavía no haya agotado su saldo a favor ya que sólo pudo acreditar 40 en el tercer trimestre, por lo tanto todavía tiene un saldo a favor de 60 el cual puede seguir acreditando en los siguientes pagos provisionales posteriores hasta agotarlos, pero ya no puede solicitar la devolución de las cantidades aún no acreditadas, porque de acuerdo con la ley ya tomó la opción del acreditamiento.

Sin embargo la regla de la miscelánea que estamos comentando, es contraria a la ley al establecer que los contribuyentes que tengan un saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado " **podrán acreditarlo, inclusive parcialmente**, en las siguientes declaraciones de pago provisional del mismo impuesto o **solicitar la devolución de la parte aún no acreditada.**"

De su simple lectura se aprecia claramente, como dicha regla, contradice o se opone a lo establecido legalmente, dando una opción que está prohibida por el legislador.

Es conveniente señalar, que el sistema adoptado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es el más conveniente y acarrea ventajas al contribuyente, ya que le permite solicitar la devolución de las cantidades que en principio quiso acreditar, pero que por diversas circunstancias, ya no va a poder acreditar o va a tardar mucho tiempo en agotar el acreditamiento del saldo a favor.

Definitivamente es mejor para el contribuyente, el observar lo dispuesto por la regla 19, que observar lo establecido por el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo no debemos de olvidar que dicha regla, es inconstitucional ya que es contraria a la ley.

Si un reglamento hecho por el Presidente de la República tiene como límite a la ley misma, con mayor razón una regla de carácter general expedida por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, debe de tener como límite a la misma ley.

Lo correcto sería, que se promoviera una reforma al artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que se pueda seguir la mecánica de la regla 19, pero bajo el amparo de la ley, es decir que se regule dicha facultad del contribuyente en la ley misma.

En conclusión, se puede decir con respecto a esta regla 19, que no obstante que ofrece al contribuyente una opción, que le permite cumplir con sus obligaciones fiscales de una manera más cómoda, se trata de todos modos de una regla inconstitucional que es contraria a la ley y a la constitución, al pretender modificar a la ley por medios distintos a los establecidos constitucionalmente.



**REGLA 41.** "Para los efectos del cumplimiento de la obligación de cerciorarse de la veracidad de los datos contenidos en la cédula de identificación del registro federal de contribuyentes de la persona que expide un comprobante que dé lugar a la deducción o el acreditamiento para efectos fiscales o de la persona a cuyo favor se expide, prevista en los párrafos tercero y cuarto del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, periódicamente dará a conocer en el Diario Oficial de la Federación, una relación de los folios de las cédulas de identificación del registro federal de contribuyentes que hayan sido objeto de cancelación.

Los folios a que se refiere el párrafo anterior, se relacionan en el anexo 4 de esta Resolución."

**Análisis.-** La presente regla tiene un apoyo legal, ya que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 29 se refiere a la obligación de cerciorarse de la veracidad de los datos contenidos en la cédula de identificación fiscal, al establecer que:

"Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asiente en dichos comprobantes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente."

Sin embargo, la forma en que se pretende obligar al contribuyente a cerciorarse de la veracidad de los datos plasmados en la cédula de identificación fiscal, es absurda, ya que es casi imposible que la gran mayoría de los contribuyentes, puedan almacenar la información, que se va acumulando periódicamente y que

contiene los números de folios que se han ido cancelando y todavía más difícil será el crear un sistema o mecanismo que permita detectar, si la cédula que esta presentando el cliente, se encuentra o no, entre las que han salido publicadas en el Diario Oficial de la Federación, como canceladas. El cumplir con esta obligación implica una carga excesiva para el contribuyente.

**REGLA 42.** "Para los efectos del artículo 29, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, la obligación de cerciorarse de que los datos de la persona a cuyo favor se expide un comprobante que permita la deducción o el acreditamiento para efectos fiscales, se tendrá por cumplida cuando se conserve copia de la cédula de identificación de la persona a cuyo favor se expida, así como en los supuestos previstos en la regla 47 de esta resolución. Tratándose de la prestación de servicios en restaurantes, esta obligación se tendrá por satisfecha cuando en el anverso del comprobante que conserve el establecimiento, se anote el número de folio de la cédula de identificación fiscal proporcionada por el cliente.

**Análisis.-** La presente regla al igual que la anterior, tienen su apoyo legal en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación. Es conveniente señalar que esta regla es poco observada y poco conocida por los contribuyentes, ya que genera una serie de molestias a los clientes.

En la actualidad, lo que se acostumbra, es pedirle al cliente el original o copia de su cédula de identificación fiscal, y se anota en el comprobante fiscal, (que puede ser factura o recibo de honorarios o de arrendamiento), el Registro Federal de Contribuyentes, del cliente, pero una vez hecho lo anterior, se le devuelve al cliente su original o copia de la cédula, es decir, que el contribuyente normalmente nunca se queda con copia de la cédula.

Por otra parte, las personas normalmente cargan con una copia de su cédula con el fin de pedir comprobante fiscal, al momento de hacer alguna erogación indispensable para su actividad, y lo que esperan es que se les dé el comprobante fiscal, con el sólo hecho de mostrar su copia fotostática de la cédula, de ninguna manera esperan, que les vayan a recoger la copia de la cédula.

Como se puede apreciar, la costumbre que se ha implantado, en la colectividad, es distinta a los establecido en la regla que comentamos, ya que el cumplir con la referida regla implicaría el pedir al cliente copia de su cédula, pero no sólo para verla, sino para conservarla. Claro esta que si se trata de un cliente habitual, bastará con que la primera vez que compre algo, se le pida la copia de su cédula ya que, como ya se conserva una copia de ésta, no será necesario pedirle copia al mismo cliente, cada vez que se le dé comprobante fiscal.

No obstante lo anterior, la costumbre que se ha implantado ha provocado que casi nadie cumpla con esta obligación, ya que cuando un contribuyente le pide a sus clientes la copia de la cédula de identificación fiscal, para conservarla, los clientes se molestan, ya que en otras partes no se quedan con la copia de su cédula, además se genera cierta desconfianza del cliente hacia el contribuyente. Los clientes suponen que el contribuyente quiere hacer un mal uso de la copia del la cédula.

Por todo lo anterior, es común que no se cumpla con esta obligación, ya que el cumplirla repercutirá en una disminución importante de la clientela, independientemente de la carga administrativa que representa el cumplimiento de esta obligación, ya que implica el llevar un control de aquellos clientes, de los cuales ya se conserva copia de su cédula de identificación fiscal y de cuales aún no.

Esta obligación que crea la miscelánea fiscal, es conveniente para la autoridad, ya que obliga al contribuyente a que le ayude a fiscalizar a los demás contribuyentes, pero el costo de esta obligación es en ocasiones bastante alto para el contribuyente, ya que puede llegar a representar una disminución importante de su clientela.

Por otra parte y tal y como se ha explicado en temas anteriores, esta obligación es inconstitucional, ya que aunque el Código Fiscal de la Federación se refiera a que las reglas de carácter general determinarán tal o cual cosa, esas disposiciones son inconstitucionales, ya que ni siquiera el mismo poder legislativo puede delegar su facultad de legislar en otro poder, salvo que esté autorizado por la propia Constitución tal y como sucede en el artículo 131 segundo párrafo constitucional en materia de comercio exterior.

**REGLA 151.** " Para los efectos de los dispuesto por los artículos 25, fracción VI y 137, fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando se acompañe a la documentación que ampare el gasto de alimentación, la relativa al transporte, el pago del gasto de alimentación deberá efectuarse mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Los gastos por alimentación en viáticos a que se refiere el párrafo anterior, podrán deducirse por cada día, hasta por un monto equivalente a un salario mínimo general diario de la zona económica del contribuyente, sin necesidad de que el pago de dicho gasto se realice mediante tarjeta de crédito, siempre que la persona que efectuó el gasto, preste sus servicios en compañías aseguradoras o empresas que tengan flotillas de distribución, venta o cobranza y se compruebe el gasto correspondiente mediante un comprobante simplificado."

**Análisis.-** Para entrar al análisis de la presente regla es conveniente señalar que es lo que establece el artículo 25 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**"Artículo 25.-** No serán deducibles:

**Fracción VI.-** Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde el establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales.

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de N\$233.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, y N\$466.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente acompañe la relativa al transporte, deberá además cumplir con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general....."

Tal y como está redactado el artículo 25 fracción IV, se puede apreciar como en principio, los gastos de alimentación no son deducibles. Excepcionalmente serán deducibles los gastos de alimentación cuando reúnan los requisitos establecidos en dicha fracción, como lo son el de que se apliquen fuera de una faja 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente, que quienes realicen la erogación tengan una relación de trabajo con el contribuyente o le preste servicios profesionales y que se anexe el comprobante de viaje.

La ley establece que cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación, el contribuyente anexe la relativa al transporte, deberá además cumplir con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

Como se puede apreciar, las reglas de carácter general, deben establecer los requisitos que debe de reunir la documentación relativa al transporte, que se anexe a la documentación comprobatoria de los alimentos para poder deducir los gastos de alimentación que reúnan los requisitos señalados anteriormente. Sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se excede de sus facultades al expedir la regla 151, ya que por una parte no establece los requisitos que debe de reunir el comprobante del transporte ( Que es para lo que esta facultada por la Ley) y por otra parte si establece como requisito para el pago de los gastos de alimentación, el que se efectúen por medio de tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Es decir que aumenta los requisitos necesarios para poder deducir los gastos de alimentación, creando una obligación a cargo del contribuyente que no está establecida en ley. Lo que se establece en ley es que la Secretaría por medio de reglas de carácter general señalará los requisitos que debe de reunir la documentación que ampare los gastos del transporte, pero no los de la alimentación.

Además, el legislador en estos casos debe de ser preciso y establecer en ley los requisitos para las deducciones ya que estas disposiciones son fundamentales para obtener la base del impuesto, por lo tanto, esta delegación que hace el legislador de sus facultades legislativas en materia tributaria, en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es totalmente inconstitucional por violar entre otros al artículo 31 fracción IV. 49 y al artículo 72 inciso f) de la Carta Magna.

**REGLA 223.-** " Para los efectos de los dispuesto en el artículo 81, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los empleadores no estarán obligados a presentar declaración del ejercicio por aquellos trabajadores que al 31 de diciembre, les hubieran prestado sus servicios por un período menor a doce meses, debiendo considerar las cantidades entregadas por concepto de crédito al salario como definitivas.

Tratándose de contribuyentes a que se refiere el Capítulo I del Título IV de dicha Ley, cuando presenten su declaración del ejercicio en los términos de los dispuesto en la fracción III del artículo 82 de la propia Ley, deberán de considerar el crédito general anual."

**Análisis.-** El primer párrafo de esta regla es congruente con lo establecido por la fracción VI del artículo 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que señala que:

"Los contribuyentes que hayan prestado sus servicios en el año de calendario de que se trate por un período menor a doce meses no tendrán derecho a recibir cantidad alguna por concepto de crédito al salario anual y las cantidades que, en su caso, hayan recibido por concepto del crédito al salario mensual correspondientes a dicho período se considerarán como definitivas"

Como consecuencia de lo anterior, es lógico que el empleador no esté obligado a presentar declaración anual, por estos trabajadores, sin embargo la regla que estamos comentando aclara a los patrones que tratándose de esos trabajadores, no están obligados a presentarles declaración anual.

Se puede decir en cuando al primer párrafo de esta regla, que se trata de una verdadera y legal regla de carácter general que ayuda al contribuyente a cumplir más fácilmente con sus obligaciones fiscales.

El problema se plantea con el segundo párrafo de dicha regla ya que establece, que los asalariados que presenten su declaración anual por sí mismos, en los casos previstos en el artículo 82 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán de aplicar el crédito general anual, es decir, que no podrán restar el crédito al salario anual, sino el crédito general anual.

El artículo 82 fracción III establece los casos en los cuales, los asalariados, tendrán obligación de presentar su declaración anual por ellos mismos y no por conducto de su empleador.

"Presentar declaración anual en los siguientes casos:

a) Cuando obtengan ingresos acumulables distintos de los señalados en este Capítulo.

b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.

c) Cuando dejen de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate o cuando a dicha fecha se presten servicios a dos o más empleadores.

d) Cuando obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 80 de esta Ley."

En estos casos el asalariado deberá de presentar por sí mismo su declaración anual, y al momento de hacer el cálculo de su Impuesto sobre la Renta, deberá de restar el Crédito General anual, por lo tanto no podrá restar el Crédito al Salario anual de acuerdo con el último párrafo de la regla que se comenta.

Lo anterior resulta totalmente injusto y violatorio del principio de legalidad, por las siguientes razones:

A finales de 1993, se establece una reforma fiscal, consistente en un cambio en el cálculo del impuesto sobre la renta, ya que anteriormente, después de restarle el subsidio, al impuesto sobre la renta, los contribuyentes personas físicas (excepto aquellos contribuyentes con actividad empresarial, que tributaban bajo el régimen general de ley, o algunos sectores del régimen simplificado) tenían derecho a restar el 10% Acreditable, que no era otra cosa que el 10% del Salario Mínimo elevado al año.

A partir de la reforma se modificó el cálculo, eliminando el acreditamiento del 10% del Salario Mínimo elevado al año, para aplicar en su lugar el Crédito al Salario, para el caso de los asalariados y a partir de 1994 el Crédito General para las demás personas que no fueran asalariadas pero que anteriormente se les venía restando el 10% Acreditable.

Es decir que actualmente hay dos tipos de créditos, el del salario, que se aplica sólo a asalariados y el general que se aplica a quienes no son asalariados.

Una de las principales diferencias que existen entre uno y otros, consiste en que el crédito al salario es más ventajoso para aquellos trabajadores asalariados que perciben poco sueldo, en cambio el crédito general es igual, independientemente de que sean muchos o pocos los ingresos que haya obtenido el contribuyente.

Por lo tanto los patrones al momento de calcular el monto de la retención a sus trabajadores, deben de aplicar el crédito al salario y no deben de restar el crédito general ya que éste último es para quienes no perciben ingresos por salarios.

De tal forma se puede presentar un supuesto en el que un trabajador con un salario bajo, haya sido objeto de retención aplicándose a su cálculo el crédito al salario, por lo que resulta una retención de muy baja cuantía, ya que el crédito al salario que se le resta, es mayor que el que se le resta a trabajadores con salarios elevados. Pero si al momento de presentar la declaración anual, resulta que el trabajador de este supuesto, le presentó a su empleador una carta donde señala que va a presentar su declaración anual por sí mismo, ya que tiene deducciones personales que hacer valer, puede resultar que al momento de hacer el cálculo de su impuesto, aún incluyendo sus deducciones personales, obtenga un saldo a cargo mayor o un saldo a favor menor, del que le hubiera resultado, si no hubiera hecho su declaración



anual por sí mismo, sino que se la hubiera hecho su patrón, ya que el patrón sí le hubiera calculado el impuesto, restándole el crédito al salario anual (aunque no le hubiera restado las deducciones personales), en cambio, haciendo el trabajador su declaración anual, no podrá restar el crédito al salario, sino el crédito general, y puede ocurrir que el beneficio de las deducciones personales se vea desvanecido y anulado, por no poder restar el crédito al salario.

Y es que no hay que olvidar que las retenciones que se le hicieron al trabajador se le hicieron conforme al crédito al salario, por lo que al aplicar en la declaración anual el crédito general, es muy probable que resulte que las retenciones que se hicieron debieron de ser mayores a las practicadas, por lo que puede resultar hasta un saldo a cargo más elevado de lo que se pudiera pensar.

De lo anterior se desprende, que el cálculo del impuesto de un trabajador en ocasiones varía dependiendo de quién realice el cálculo, si lo hace el patrón aplica el crédito al salario anual, pero si lo hace el propio trabajador deberá aplicar el crédito general anual.

Esto es a todas luces injusto e ilegal, aún estando en la ley, esta disposición sería inconstitucional, por lo tanto con mayor razón será inconstitucional esta regla general, que ni siquiera es ley.

En ninguna parte del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se mencionan a las reglas de carácter general, por lo mismo esta regla, en su último párrafo, nace sin sustento en ley, y modifica el cálculo del impuesto ya que si no se hubiera dicho nada, lo más lógico hubiera sido pensar que esos casos se aplicará el crédito al salario, pero de una forma arbitraria, ilegal e inconstitucional, la Secretaría establece que lo que se debe de restar es el Crédito General anual, perjudicando así a muchos trabajadores.

La consecuencia que se obtiene de esto, consiste en que los trabajadores ya no van a querer restar sus deducciones personales, ya que si de por sí existe la carga de presentar la declaración anual, por otra parte no es seguro que sus deducciones personales, les vayan a servir para reducir su impuesto, salvo que sean muy cuantiosas.

Con el análisis expuesto anteriormente, respecto de algunas reglas de carácter general, queda demostrada, la inconstitucionalidad de algunas reglas de carácter general y a la vez se muestran algunos ejemplos de reglas que cuentan con apoyo en ley y de reglas que no cuentan con ningún apoyo legislativo, igualmente se ofrecen ejemplos de reglas que crean derechos para los contribuyentes y reglas que imponen obligaciones a los mismos contribuyentes.

Se considera innecesario continuar con el análisis de otras reglas de carácter general, ya que con las analizadas en este tema, más las analizadas y comentadas en temas anteriores, se ofrece al lector los elementos suficientes para formarse una opinión al respecto y además porque con el análisis de estas pocas reglas de carácter general queda comprobada la hipótesis planteada en la presente investigación, consistente en que "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante las Reglas de Carácter General, publicadas en 1995, ha estado invadiendo funciones que le corresponden al poder legislativo, en perjuicio de los contribuyentes."

No cabe duda de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha estado realizando funciones materialmente legislativas, violentando así el principio de división de poderes consagrado en la Constitución.

En algunas ocasiones, el mismo poder legislativo ha instado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a realizar una función legislativa, prueba de ello son todos aquellos artículos de la ley, que se refieren a las reglas de carácter general.

Pero por otra parte hay reglas de carácter general que ha elaborado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sin contar con el apoyo del legislador, sin ir más lejos, del análisis de algunas reglas de carácter general se pudo demostrar fácilmente como en ocasiones las disposiciones establecidas en estas reglas, son contrarias a lo establecido por el legislador. (Ver análisis de la regla 19)

Ahora se analizará en el tema siguiente, la seriedad y la responsabilidad con la que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está tomando esta función legislativa que indebidamente está ejerciendo.