

## CONSIDERACIONES SOBRE EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por F. JAVIER GAXIOLA O.  
*Profesor de Derecho Constitucional  
de la Escuela Libre de Derecho*

El 15 de diciembre de 1977, invitado por el Colegio de Abogados de Yucatán hice en Mérida comentarios sobre este tema. No quedaron escritos. Aprovecho la invitación de la Escuela para dar forma de artículo a algunos de ellos.

México, marzo 31 de 1978.

### *1. La Facultad Reglamentaria del Presidente de la República*

Es sabido que en nuestro sistema constitucional, esta facultad deriva más de la necesidad y de la consecuente interpretación histórica que del texto de la Constitución, porque el "proveyendo en la esfera administrativa" a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso de la Unión de la Fracción I del artículo 89, por mucho que se quiera no significa ni jurídica ni gramaticalmente que el Presidente de la República puede reglamentar las leyes. Sin embargo, se ha intentado darle el significado tanto como se ha necesitado, llegando al extremo de que la doctrina y la jurisprudencia reconocen que sí está atribuida esa facultad y precisamente en esa disposición.

No es el caso de que ahora discutamos esta "verdad jurídica", sino que la reconozcamos en razón de sus antecedentes, que hasta 1857 mencionaron la facultad expresa de reglamentar las leyes, de dar los reglamentos necesarios para su ejecución sin alterarlas ni modificarlas; en función de la necesidad y en tención a que la Constitución no prohíbe los reglamentos sino que reconoce su posible existencia al mencionarlos entre las resoluciones del Presidente sujetas a refrendo. (Art. 92).

En lo que el Constituyente no fue muy preciso es en su terminología; cabe aclarar que estos comentarios no son aplicables al reglamento autónomo que emana directamente de una disposición constitucional a la que está ligado de manera inmediata, como en los casos de los de policía a que se refiere el artículo 21, de los de extracción de aguas del subsuelo que menciona el artículo 27 y del Reglamento de Debates al que provee el artículo 71, sino a aquellos cuya liga con la Constitución es mediata y a través de la Ley que de ella emana.

Las leyes, en tanto normas de conducta de aplicación general expedidas por el Congreso son ordenamientos material y formalmente legislativos. El Maestro Tena Ramírez las clasifica como *Leyes Ordinarias*, que son aquellas que resultan simplemente del ejercicio de una actividad autorizada por la Constitución al Poder Legislativo; *Leyes Orgánicas* que ponen los medios para que funcione un artículo de la Constitución regulando la estructura o funcionamiento de alguno de los órganos del Estado; *Leyes Reglamentarias*, que también ponen los medios para que funcione un artículo de la Constitución desarrollándolo en detalle.

Por sus naturalezas semejantes la Ley Reglamentaria y el Reglamento son confundidos por quienes no tienen conceptos precisos. El Reglamento, como la Ley, es una norma de conducta, objetiva y de carácter general y pone también los medios para que funcione otra disposición desarrollándola en detalle; pero el Reglamento lo expide el Presidente de la República y no el Poder Legislativo, por lo que resulta materialmente legislativo pero formalmente ejecutivo, a diferencia de la ley que es material y formalmente legislativa; y en cuanto a los medios para que funcione una disposición desarrollándola en detalle, la ley los pone para un artículo constitucional, en tanto que el Reglamento los pone para una ley. En otras palabras, el Reglamento del Presidente de la República es a la ley expedida por el Congreso de la Unión lo que la Ley Reglamentaria expedida por éste es al artículo de la Constitución.

En México y en materia federal la facultad reglamentaria es exclusiva y expresa del Presidente de la República, porque el artículo 89 que hemos aceptado que la atribuye, se refiere a sus facultades y obligaciones, no a las del Poder Ejecutivo, no a las de sus colaboradores, sino privativamente a las de él.

El reglamento es un acto de autoridad delegada al que cabe aplicar la tesis sostenida por Hamilton en el *Federalista* y desarrollada por el Justicia Marshall (*Marbury vs. Madison*). Si es contrario a los términos del mandato con arreglo al cual se ejerce es nulo, porque si ningún acto legislativo contrario a la Constitución puede ser válido, ningún reglamento contrario a la ley lo puede ser. "Negar esto equivaldría a afirmar que el mandatario es superior al mandante, que el servidor es más que su amo, que los representantes del pueblo son superiores al pueblo mismo y que los hombres que obran en virtud de determinados poderes pueden hacer no sólo lo que éstos no permiten, sino incluso lo que prohíben."

Así, por su naturaleza jurídica y por sus antecedentes históricos, el Reglamento federal en México debe estar dentro de los límites de la necesidad de la ejecución de las leyes, sin alterarlas ni modificarlas.

En resumen, el reglamento no es una norma de conducta de carácter general y abstracto, de aplicación obligatoria, que en materia federal, sólo puede expedir el Presidente de la República, que para ser obedecido debe ser refrendado, que como se origina y vive referido a una ley,

debe respetarla "en su letra y en su espíritu" sin que su alcance la exceda o la contraríe.

Además de este breve análisis general, para los efectos particulares del estudio del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es conveniente enfatizar:

- a) El Reglamento sólo puede ser acto del Presidente de la República. Dictarlo no es facultad del Poder Ejecutivo, ni de los Secretarios de Estado, ni de los funcionarios u organismos de la administración.
- b) El Reglamento es, pues, una disposición general del Presidente de la República, pero no de una Secretaría de Estado.
- c) El Reglamento debe estar subordinado y puede estar relacionado con una sola o con varias leyes siempre que para detallar su ejecución se formule y a ellas se refiera, pues de lo contrario sería una trampa que en lugar de ponerlas a funcionar obstaculizaría su funcionamiento.
- d) El Reglamento está limitado por la ley, no es una vía para que el Ejecutivo modifique las leyes del Legislativo.

## 2. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Desde el 30 de enero de 1954, hasta el 30 de septiembre de 1977, casi 24 años, estuvo en vigor el anterior Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de ellos más de la mitad, desde 1964, rigió un régimen transitorio. Previsto, pero no expedido el nuevo, fue necesario complementar aquél con acuerdos, circulares, oficios y resoluciones tendientes a no dejarlo caer en la obsolescencia.

Como parte en el proceso fiscal convenía al gobierno el resultado de disposiciones de difícil conocimiento y consulta a que se había llegado según su propio reconocimiento. Como sujeto obligado a desempeñarse leal y patrióticamente mirando en todo y por todo por el bien de la Unión, correspondía al Presidente de la República corregir, dar facilidad para la aplicación de la ley y seguridad jurídica al causante.

Es de reconocerse que la expedición del nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al que en lo sucesivo me referiré sólo como el Reglamento, refleja un propósito loable del Presidente de la República y de sus colaboradores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en tanto pueda significar un esfuerzo para integrar el orden normativo. De un análisis casuístico, si bien no exhaustivo resultará la opinión sobre la calidad de la materialización.

Se puede afirmar que el Reglamento tiene aciertos como el de considerar que las autorizaciones que deben operar mediante aviso del contribuyente se entenderán concedidas de la fecha de su presentación (artículo 6); el de precisar situaciones en materia de recargos (artículos 11, 13 y 14); el de permitir que se compense el crédito aun cuando provenga de impuestos que el solicitante esté obligado a retener, que precisa el

concepto de la ley haciendo clara su aplicación a pagos por terceros (artículo 15); el de limitar la responsabilidad de las instituciones de crédito a las operaciones derivadas de los fideicomisos (artículo 16) y establecer que para determinar el sujeto del impuesto en inversiones en bancos la institución deberá precisar con claridad en el documento quién percibirá los rendimientos y en qué proporción, con la correlativa obligación de informar, a cargo de los causantes, y la regla general para los depósitos colectivos de distribución de la carga por partes iguales (artículo 109); la definición de "reparaciones" y "adaptaciones" que las relaciona obligadamente con el aumento de rendimiento, vida útil, productividad o utilización (artículo 47); las reglas de determinación de créditos incobrables (art. 52).

Contiene, también, disposiciones razonables como la del artículo 107 que establece que cuando se ocurra a la prescripción para purgar vicios de los actos por los que se adquirió, no se considerará como ingreso gravable según el artículo 60-I-i) de la Ley; la del 108 que divide los ingresos y las responsabilidades en mancomunidades, sociedades conyugales, etc., la del 110 que también divide el ingreso entre los períodos a que corresponda cuando por causas ajenas a quien lo reciba se le haga un solo pago acumulado; la del 114 en cuanto permite a los cesionarios de derechos o de inmuebles que acumulen las erogaciones del cedente para fijar el precio de adquisición del inmueble; la del 115 en tanto se determina como fecha de adquisición para efectos fiscales aquella en que se consuma la prescripción, que beneficia al fisco, y es lógica y jurídica ya que la prescripción opera al consumarse, no al declararse.

Por otra parte proceden observaciones de carácter jurídico, porque el Reglamento contiene disposiciones cuya técnica legislativa es defectuosa, que exceden a los límites de la Ley, que son contradictorias o difusas, que no son reglamentarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que no son equitativas, que distinguen donde la ley no establece distinción, que cambian su contenido o que son contrarias a los principios de derecho, a la ley y a la Constitución. Así, por ejemplo:

El artículo 2 del Reglamento se refiere a autoridades administradoras y autoridades exactoras, entendiendo como administradoras a la Dirección General de Administración Fiscal, a la Dirección del Impuesto Sobre la Renta, a las Administraciones Fiscales Regionales, a las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a las autoridades locales competentes; y como exactoras a las Oficinas Federales de Hacienda y en su caso a las autoridades fiscales locales competentes para recaudar.

Esta división no está de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que establece que la Dirección del Impuesto Sobre la Renta es auxiliar de la Dirección General de Administración Fiscal y que las administraciones regionales son auxiliares de la Dirección General de Administración Fiscal Regional que deben

actuar según acuerdo de delegación. ¿Por qué en un caso el Reglamento incluye entre las administradoras a la Oficina principal y a la auxiliar —que por naturaleza y dependencia jerárquica está comprendida en su principal— y en el otro se incluye a la principal y se incluye a los auxiliares?

Según el Reglamento las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se entienden como autoridades administradoras. Dispone el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que las Oficinas Federales de Hacienda, como unidades administrativas son autoridades administradoras. Dada la técnica defectuosa del Reglamento, ¿hemos de concluir que son administradoras a las que debemos entender como exactadoras, o que son una y otra?

El artículo 8 del Reglamento se refiere genéricamente a la autoridad administradora sin precisar cuál de todas las que menciona el artículo 2 ya comentado, con lo que evidentemente no cumple el propósito de un Reglamento que es detallar para la aplicación de la ley reglamentada.

El artículo 113, queriendo comprender todas las operaciones de enajenación de inmuebles con pago de precio definido se refiere con notoria falta de técnica a contratos "cualquiera que sea el nombre que se les dé".

El artículo 3 del Reglamento está relacionado con la obligación de formular avisos, declaraciones y manifestaciones consignadas en el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la que en lo sucesivo me referiré como LISR. Según ésta, el causante debe hacerlo en formas aprobadas, lo que hace imperativo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las apruebe, ya que en los términos estrictos de la Ley, si no hay formas no hay obligación. Y no obstante, provee el Reglamento, para los casos "de que las formas no hubieran sido aprobadas", que con los avisos y declaraciones se deben presentar escritos que contengan datos relativos a la obligación que los causantes "pretenden cumplir", con lo cual se viola un derecho del sujeto del crédito fiscal, se pretende obligarle a actuar cuando legalmente no debe hacerlo y, más aún, a suplir las omisiones de la autoridad.

Además, es de llamar la atención sobre cómo el texto de la norma refleja una curiosa posición subjetiva de la autoridad fiscal frente a los causantes al referirse no a la obligación que cumplen, sino a la "que pretenden cumplir".

Siguiendo el razonamiento, el párrafo 2o. del mismo artículo 3 del Reglamento establece que para el pago de impuestos bastará que el causante presente ante la autoridad exactora un escrito por cuádruplicado expresando su nombre y domicilio, el número del registro federal de causantes, el ejercicio y el monto del impuesto; aparente facilidad para el pago que es contrario a la LSR que ordena que el pago se haga al presentar las declaraciones o manifestaciones exigidas por la Ley, esto es, en formas aprobadas, excluyendo otras maneras y obligaciones de pagar, entre ellas la que es materia de este reglamento.

El artículo 4 del Reglamento, al exigir que cuando se utilice el servicio postal se presenten los documentos por correo certificado, debiendo el cansante conservar copia y el acuse de recibo correspondiente y al obligar a que los avisos de clausura o de suspensión de operaciones se presenten directamente ante la autoridad exactora, excede y contraría los límites de la LISR.

La trasgresión del espíritu y de los límites de la LISR, es notorio en el artículo 132, que obliga a cumplir obligaciones fiscales ante el "consulado mexicano", como si fuera autoridad exactora —y no lo es conforme a la LISR y al Reglamento— y que "exime" de la obligación de utilizar formas aprobadas, cuyo uso, según se ha visto, como requisito y condición de pago es obligatorio según la LISR.

El artículo 9 del Reglamento es contradictorio en que faculta para prorrogar plazos para la presentación de declaraciones haciendo constar expresamente que la prórroga no exime de la obligación de efectuar el impuesto causado, el cual deberá quedar cubierto dentro del plazo legal. Independientemente de que el presupuesto de la prórroga es la imposibilidad de hacer la declaración y por tanto la de determinar el impuesto, la LISR obliga a simultaneidad en el pago y la presentación de la declaración y en consecuencia la contradicción del Reglamento es además violación de la LISR reglamentada. Por lo demás y en cuestión de plazos es discutible si se está reglamentando la LISR o el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 18 del Reglamento establece una distinción contraria a la equidad. Las personas a quienes las autoridades fiscales soliciten informes y datos gozan, para proporcionarlos, de un plazo de 15 días que puede ser prorrogado; pero si la información se solicita durante la práctica de una visita domiciliaria, debe proporcionarse de inmediato. ¿En qué se funda y qué puede justificar la discriminación?

El artículo 76 del Reglamento contiene una disposición sana, conveniente, pero improcedente en un reglamento de la LISR: establece que en caso de destrucción, pérdida o robo de los libros y actas de asambleas o de consejo, la autoridad autorizará nuevos, pero en ellos sólo podrán asentarse las actas de reuniones que se hubieren celebrado dentro de los 60 días anteriores a la fecha en la cual el libro se autorice. La ley que se refiere a los libros de actas y que en su caso podría ser reglamentada en estos términos es la General de Sociedades Mercantiles, no la del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 102 del Reglamento contiene una disposición injusta. Obligados los que hacen pagos a trabajadores a calcular y a retener el impuesto de éstos, todavía les exige el Reglamento que compensen las diferencias que resulten entregando su importe a los trabajadores, pero les prohíbe que lo hagan con los saldos a favor de unos contra los saldos a favor de otros, debiendo pagar a la autoridad a más tardar en el mes de marzo las diferencias derivadas de la liquidación anual. Es así que

además de soportar cargas de terceros, el retenedor pierde la disponibilidad de sus fondos mientras el fisco se beneficia de ellos. Si el patrón retiene y paga por todos sus trabajadores y se convierte en un intermediario responsable entre éstos y la autoridad fiscal, debe permitírsele que considere esa relación fiscal como un todo autorizando la compensación entre sus partidas. Porque es razonable que no compense los sobrantes de un causante con los faltantes de otro para perjuicio de sus trabajadores; pero no que deje de compensarlos como partidas de un impuesto acumulado para el exclusivo beneficio del fisco.

El artículo 111 al determinar el carácter rústico o urbano de los bienes inmuebles invade la esfera de acción y competencia de los estados de la federación. El 117 al mencionar que en la enajenación de inmuebles cuyo dominio pertenezca a varios proindiviso, se dividirá la utilidad entre los copropietarios para determinar el impuesto, es lógico pero innecesario, dada la regla general para copropiedades, mancomunidades, etc., contenida en el artículo 108.

El artículo 92 del Reglamento es contrario a la LISR. Tratándose de personas físicas, sujeta la deducibilidad de reparaciones, adaptaciones e instalaciones a que impliquen adiciones al activo fijo, requisito que la LISR sólo establece para causantes al Ingreso Global de las Empresas y no para personas físicas. Reconocí antes la bondad del Reglamento al definir los conceptos de reparaciones y adaptaciones, pero no puedo aceptar la vigencia del artículo que ahora comento porque la LISR en su artículo 51, I, incisos b), c), y 4), menciona porcentajes de depreciación para edificios, construcciones, inversiones en maquinaria, equipo y bienes muebles, automóviles y otros equipos de transporte sin referirlos ni limitarlos a adiciones o mejoras, como lo hace en su artículo 21-X para las empresas. Si la LISR no exige, el Reglamento pretende ir más allá del límite de su contenido y es, por tanto, violatorio e inaplicable.

Hay algunos casos interesantes que ameritan comentario. La LISR contiene referencias a disposiciones de carácter general que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y tal parece que al formular el Reglamento y con su expedición se estaba pensando que se dictaban dichas disposiciones de carácter general. Por ejemplo, el artículo 24 del Reglamento permite que los causantes varíen el sistema de valuación de costo absorbente por el de costos estimados o costos estándar, para lo cual la LISR exige disposición de carácter general de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; el artículo 77 del Reglamento precisa los datos que deben contener los documentos comprobatorios a que se refiere el artículo 42-II de la LISR, cuando según esto corresponde fijarlos a disposiciones de carácter general de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es cierto que el Reglamento es resolución de carácter general; pero se ignoró que en nuestro sistema sólo compete al Presidente de la República y que no es decisión de otros organismos o funcionarios del

Poder Ejecutivo Federal, por lo que jamás puede considerarse resolución de una Secretaría de Estado y en el caso particular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Esto, que para quienes no conocen suficientemente el derecho puede parecer absurdo es fundamental para determinar la validez de las normas correspondientes.

Es también interesante que entre los ingresos objeto del impuesto hayan incluido en el artículo 86 del Reglamento la ayuda o compensación para renta de casas y el importe de las becas otorgadas a personas que estén obligadas a prestar servicios como consecuencia de las mismas, que dio lugar a presiones y reclamaciones de organizaciones obreras y a reformas al artículo. En mi opinión tanto el contenido original del artículo, como los ataques y la reforma carecen de valor legal, porque los ingresos que pueden ser objeto del impuesto carecen de valor legal, porque los ingresos que pueden ser objeto del impuesto son los que la LISR señala. Si el Reglamento incluye otros no es legítimo, si los omite no tiene consecuencias, si los repite es inútil. Los ingresos de que en el caso se trata son contraprestaciones ordinarias o extraordinarias de las mencionadas en el artículo 48 de la LISR, están comprendidos en ella y su texto, su interpretación y su debida aplicación superan cualquier disposición que no se le conforme.

El artículo 87 del Reglamento es reglamentario del Código Civil, denota la actitud de desconfianza del fisco, y en su parte relativa es impugnable porque excede los límites y el espíritu de la Ley. Es así porque las asociaciones o sociedades civiles están normadas por la legislación civil y no por la fiscal; porque conforme a la ley que las crea y regula no se altera su carácter jurídico ni su personalidad moral por el hecho de que sus asociados o socios tengan asignada retribución o participación garantizada independientemente de los ingresos por participación. La doctrina y la ley aplicables a las personas morales no impiden las remuneraciones fijas y la costumbre las fomenta. ¿Cuántas sociedades tienen a sus socios como funcionarios a sueldo y quién con mayor interés que ellos puede dirigirlos?

Por lo demás, de la aplicación de este artículo con el que parece que se pretenden evitar erogaciones deducibles por remuneraciones a socios o asociados, sólo resultan dificultades de operación, porque la sociedad o asociación civil no es causante que pague impuestos y las percepciones de sus socios o asociados igual causan e igual son acumulables como participación garantizada que como remuneración.

Otro caso que amerita comentarse es el de los productos o rendimientos provenientes de bienes adquiridos por herencia a los que, en tanto no se verifique la partición se les sujeta a reglas especiales que el artículo 106 del Reglamento hace consistir en que deberán considerarse percibidos en el ejercicio en que la sucesión las distribuya o entregue aunque no se hubieren adjudicado los bienes que dieron origen a dichos ingresos, y en que si la sucesión no los distribuye se considerarán percibidos en el

ejercicio en el cual se adjudiquen los bienes o bien se podrán considerar percibidos conforme se vayan devengando.

El artículo 133 del Reglamento establece un procedimiento a seguir en caso de muerte de causantes, que implica aviso de baja y declaración y pago de impuestos por ingresos percibidos por el autor de la sucesión hasta el momento de su fallecimiento.

LA LISR sólo grava los ingresos derivados del trabajo o del capital o de su combinación u otras situaciones jurídicas que ella señale. La sucesión está sujeta a reglas de derecho peculiares y constituye una unidad patrimonial que como su nombre lo indica sucede universalmente a su autor hasta que se hace la partición y adjudicación. Esta sustitución comprende derechos y obligaciones en los que quedan incluidos los de carácter fiscal. Es notorio que en las disposiciones reglamentarias no cumplen con los principios generales apuntados y excede los límites de la Ley.

Es curioso que la LISR mencione las gratificaciones de fin de año y que el Reglamento en su artículo 88 permita que se cubran en cualquier época y en un solo pago o en parcialidades, condiciones que hacen perder el carácter original. ¿Por qué no reformar a LISR en lugar de ocurrir a procedimientos indirectos como éste, cuya validez es cuestionable? Siguiendo la misma idea: la LISR exceptúa del pago del impuesto las indemnizaciones por riesgos profesionales o enfermedades profesionales, y el reglamento en su artículo 89 añade la indemnización por riesgos no profesionales y la declara exenta del impuesto.

He hecho estas consideraciones a manera de ejemplos y vicios del Reglamento, que si como abogados podemos aprovechar en defensa de nuestros clientes, como juristas debemos tratar de corregir. Cada caso particular requerirá su propio análisis y el estudio de las normas en que se funde; el estudio general del Reglamento lleva a la conclusión de que el esfuerzo que significa se materializó con vicios para cuya corrección se requiere una intervención más directa, más activa y más considerada de los peritos en derecho