

Aplicación de la Regla 4.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, en el pago provisional del mes de diciembre del ejercicio de 2007, en la declaración anual del mismo ejercicio y en los pagos provisionales del ejercicio 2008

Autor: Lic. Teresa del Pilar López Carasa Quiroz - Socio

I. Introducción.

En el presente artículo, analizaremos la aplicabilidad de la Regla 4.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para el ejercicio fiscal de 2007, en el pago provisional de diciembre de 2007, que se presentó en el mes de enero de 2008, y la posibilidad de que esta regla pueda ser aplicada en la declaración anual del ejercicio fiscal de 2007, que se presenta a mas tardar en marzo de 2008, y en los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2008, tomando en consideración que dicha regla miscelánea se abrogó el 31 de diciembre de 2007 y que el 2 de abril de 2008, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2007.

Ciertamente, durante el ejercicio de 2007, estuvo vigente la Regla 4.9. de la RMF, que iba dirigida a los contribuyentes del Impuesto al Activo (IMPAC) que en un ejercicio hubieran determinado Impuesto sobre la Renta (ISR) a cargo, mayor al IMPAC del mismo ejercicio y que hubieran pagado IMPAC, en los diez ejercicios inmediatos anteriores; dicha regla les otorgaba la posibilidad de compensar contra el ISR determinado, las cantidades del IMPAC que podían solicitar en devolución, señalando además, que si las cantidades por las cuales procedía la devolución no eran compensadas contra el ISR del ejercicio, podrían compensarse contra los pagos provisionales del ISR del siguiente ejercicio.

Por lo anterior, surgen los siguientes cuestionamientos. En caso de que se hubiera optado por aplicar la Regla 4.9. de la RMF vigente hasta el 31 de diciembre de 2007:

- ¿Que pasa con el pago provisional correspondiente al mes de diciembre de 2007, que se presentó en el mes de enero de 2008?
- ¿Se puede aplicar esa Regla en la declaración anual del ejercicio fiscal de 2007, que se presenta en 2008?
- ¿Podría aplicarse esta Regla contra los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta correspondientes al ejercicio fiscal de 2008?

Para dar respuesta a lo anterior, analizaremos lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC), vigente hasta el 31 de diciembre de 2007; la naturaleza jurídica de las RMF; así como la propia Regla 4.9. de la RMF también vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

II. Artículo 9, cuarto párrafo de la LIMPAC.

A efecto de analizar lo anterior, resulta necesario tener presente lo que establecía el artículo 9, cuarto párrafo de la LIMPAC, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007; pues dicho precepto señalaba lo siguiente:

“Artículo 9. ...

Quando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.”

Como podemos observar, el precepto en comento establecía la posibilidad para los contribuyentes de dicho impuesto, de solicitar en devolución las cantidades actualizadas que hubieran pagado de IMPAC en los diez ejercicios inmediatos anteriores, cuando en determinado ejercicio, el ISR por acreditar en términos del primer párrafo del mencionado precepto, exceda al IMPAC, esto, siempre y cuando no se hubiere devuelto con anterioridad.

III. Regla 4.9. de la RMF.

Al respecto la Regla 4.9 de la RMF, la cual también estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, establecía la siguiente:

4.9. *Para los efectos del artículo 9o., cuarto párrafo de la Ley del IMPAC, cuando los contribuyentes de dicho impuesto que determinen en un ejercicio ISR a su cargo, en cantidad mayor que el IMPAC correspondiente al mismo ejercicio y hubieren pagado IMPAC en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, podrán compensar contra el ISR determinado, las cantidades que en los términos del referido artículo 9o., tengan derecho a solicitar su devolución. Las cantidades que teniendo derecho a solicitar su devolución, no sean compensadas contra el ISR determinado en el ejercicio, podrán ser compensadas contra los pagos provisionales del ISR que les corresponda efectuar en el siguiente ejercicio.*

De la Regla 4.9. de la RMF se puede advertir que otorgaba un beneficio a los contribuyentes que, en términos del artículo 9o., cuarto párrafo de la LIMPAC mencionado anteriormente, tuvieran el derecho a solicitar la devolución del IMPAC que hubieran pagado en los diez ejercicios anteriores, cuando en el ejercicio de que se trate determinen ISR a su cargo, consistente en la posibilidad de compensar contra el ISR del ejercicio, las cantidades del IMPAC que teniendo derecho a solicitar en devolución, no se hubieran solicitado; y en caso de que no sean compensadas contra el ISR del ejercicio, señalaba esta regla que podían ser compensadas contra los pagos provisionales del referido impuesto que el contribuyente tenga a su cargo en el ejercicio siguiente.

Sin embargo, el 31 de diciembre de 2007, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la TERCERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, en la que se derogó el Título 4 denominado “Impuesto al activo”, que comprendía las reglas 4.1. a 4.18.

Así pues, como se dijo anteriormente, la Regla 4.9. de la RMF arriba transcrita, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, ante la entrada en vigor el pasado 1° de enero del presente año de la TERCERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007.

Tomando en cuenta lo anterior, es que nos surge la duda en el sentido de que si fue posible que los contribuyentes ejercieran el beneficio que otorgaba la Regla 4.9. respecto al pago provisional de diciembre de 2007, que se presentó en el mes de enero de 2008, y por otro lado, si podrán ejercer lo previsto en dicha regla, tanto en la declaración anual del ejercicio fiscal de 2007, que se presenta en marzo de 2008, como en los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2008.

IV. Análisis y comentarios.

A efecto de analizar lo anterior, resulta oportuno recordar que las Reglas de Resolución Miscelánea Fiscal se emiten y publican *“en términos de lo previsto en la fracción III del artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y en el inciso g) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación”*, las cuales, *“tienen como finalidad pormenorizar y precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos que inciden en el ámbito fiscal”*.¹

Por otra parte, se afirma que las mencionadas Reglas de las RMF tienen una validez indeterminada, ya que pierden su vigencia solo al ser derogadas expresa o tácitamente, pues su ámbito de validez formal no se encuentra establecido de antemano, es decir, desde el momento de su publicación, no se indica su duración.

Lo anterior se confirma, con la derogación de la Regla 4.9. de la RMF, la cual estuvo vigente durante el ejercicio fiscal de 2007, y derogada expresamente por la TERCERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada el 31 de diciembre de 2007, y que entró en vigor el 1° de enero del año siguiente, en la que se señaló que se derogaba el Título 4 denominado “Impuesto al Activo”, en el que se encontraba contenida la Regla de mérito.

En relación con lo anterior, podemos afirmar que las Reglas de RMF, las cuales son de observancia general, son aplicables a los hechos que durante su vigencia se llevan a cabo de acuerdo a los supuestos en ella establecidos.

Por lo que si se realiza un hecho o supuesto que contempla una determinada Regla, se actualizan en ese preciso momento las consecuencias jurídicas que se establecen, como en el caso sería la opción a ejercer un derecho.

Asimismo para la finalidad del presente artículo, debemos abordar el tema de los derechos adquiridos y la expectativa de derecho y dejar clara su diferencia.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis 2a. LXXXVIII/2001², visible en la página 306, Tomo XIII, junio de 2001, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, los define de la siguiente manera:

¹ Ejecutoria dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el día 11 de mayo de 2004, al resolver el amparo en revisión 1532/2003, promovido por Aldeas Vacacionales, S.A. de C.V.

² ***“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS”*** visible en la página 306, Tomo XIII, junio de 2001, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

- **Derecho adquirido:** Es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico.
- **Expectativa de derecho:** Es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho.

Así pues tenemos que un derecho adquirido es aquel que ya se encuentra bajo el dominio de las personas sin que ya pueda ser desincorporado de su patrimonio, cuando tiene carácter económico o de su esfera jurídica, tratándose de un derecho no patrimonial.

En cambio, una expectativa de derecho constituye fundamentalmente una esperanza o posibilidad legal respecto de un sujeto determinado o indeterminado, para llegar a tener en lo futuro un derecho adquirido.

Por lo tanto, en la expectativa de derecho aún no existe tal, y sólo se tiene la posibilidad jurídica de su existencia.

Ahora bien, para efectos de determinar si la Regla 4.9 pudo haberse aplicado respecto al pago provisional de diciembre de 2007, que se presentó en el mes de enero de 2008, y en la declaración anual del ejercicio fiscal de 2007, que se presenta en marzo de 2008, el presente análisis se dividirá en los siguientes incisos.

A. Pago provisional correspondiente al mes de diciembre de 2007.

De acuerdo a lo dispuesto por la Regla en comento, en el caso de que un contribuyente hubiera pagado IMPAC en ejercicios anteriores, y en el ejercicio de 2006, le hubiera resultado un ISR a cargo, tuvo la posibilidad de solicitar en devolución las cantidades pagadas por concepto del primer impuesto mencionado, o compensarlas contra el ISR que le resultó a cargo en tal ejercicio.

Asimismo, si en el caso anterior, no se agotó el saldo del IMPAC por recuperar contra el ISR del ejercicio, entonces, de acuerdo a lo previsto en la regla que se comenta, el remanente se puede compensar contra los pagos provisionales que le resulten en el ejercicio siguiente.

Esto es, si un contribuyente que pagó IMPAC en ejercicios anteriores, y en el correspondiente al año de 2006 le resulta el ISR a pagar mayor que el IMPAC, puede optar por el beneficio contenido en la Regla 4.9. y compensar las cantidades a las que tiene derecho a solicitar en devolución en términos del cuarto párrafo del artículo 9 de la LIMPAC, contra el ISR a cargo del referido ejercicio.

Sin embargo, en el caso de que aún le quedara un remanente de esas cantidades pagadas por concepto de IMPAC en los diez ejercicios anteriores, con fundamento en la Regla en comento, tales cantidades pudieron haber sido compensadas contra los pagos provisionales que le resulten en el ejercicio de 2007.

Así pues, continuando con la hipótesis planteada, una vez presentada la declaración anual en el mes de marzo de 2007, en la que se compensó el saldo de IMPAC que tenía el contribuyente por recuperar y el cual no fue agotado, se pudo seguir compensando el remanente contra los pagos provisionales del ejercicio de 2007, es decir, a partir del pago provisional efectuado en abril por concepto del correspondiente al mes de marzo de ese año.

Debido a lo anterior, es que al momento en que un contribuyente, después de aplicar la compensación de los pagos efectuados con anterioridad por concepto de IMPAC que tenía derecho a solicitar en devolución en contra de las cantidades de ISR determinadas en el ejercicio de 2006 sin agotarlas, opta por compensar el remanente contra los pagos provisionales del ejercicio de 2007, por lo que es en ese momento en el que se actualiza la hipótesis establecida en la Regla 4.9. de la RMF y se da la consecuencia jurídica consistente en el derecho adquirido de llevar a cabo esa compensación a lo largo del año, mediante los pagos provisionales del ejercicio.

En efecto, al haberse actualizado el supuesto contenido en la Regla, en ese momento se generó el derecho contenido en la misma, entrando a la esfera jurídica del contribuyente como la facultad de continuar compensando las cantidades restantes del IMPAC que hubiere pagado en los años anteriores contra los pagos provisionales que le resulten de ISR, por lo que se trata de un derecho adquirido.

Tal situación es así, ya que no se trata de una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho, pues como se dijo anteriormente, el derecho a la compensación contra los pagos provisionales del ejercicio se generó y entró al haber jurídico del gobernado desde que se actualizó el supuesto de la Regla (existía un remanente por compensar y se utilizó contra el primer pago provisional en el que su pudo hacer).

En base a lo expuesto y tomando en cuenta que con fundamento en el artículos 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, deben efectuarlo los contribuyentes a mas tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda al pago, por lo que el correspondiente al mes de diciembre de 2007, se debió haber efectuado a mas tardar el 17 de enero de 2008.

En efecto, debido a que la Regla 4.9. estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, se puede concluir que si se venía ejerciendo el derecho en ella contenido durante el ejercicio de 2007, esto es compensando los saldos a favor de IMPAC contra los pagos provisionales de ISR, ya se tenía ese derecho adquirido, por lo que aún pudo ser ejercido contra el pago provisional de diciembre de 2007, no obstante que se presentó en enero de 2008, cuando la Regla ya no estaba vigente.

B. Declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de 2007 y pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2008.

Como se mencionó anteriormente, la Regla 4.9. estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, al haber sido derogada por la TERCERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2007, la cual, entró en vigor el 1° de enero de 2008.

Así pues, en el caso de la declaración anual del ejercicio fiscal 2007, en principio podríamos concluir que ya no es posible que los contribuyentes apliquen el derecho contenido en la Regla 4.9. por las razones siguientes.

En atención al penúltimo párrafo del artículo 10 de la LISR, el impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que se debe presentar ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal, por lo que la declaración del ejercicio de 2007 se debe presentar en enero, febrero o marzo de 2008.

De esta manera, tenemos que la Regla 4.9. otorgaba a los contribuyentes la posibilidad de compensar contra el ISR del ejercicio, las cantidades del IMPAC que hubieran pagado en ejercicios anteriores y que no se hubieran solicitado en devolución.

En este caso, se debe entender que el supuesto contenido en la Regla, y que da como consecuencia que se actualice el derecho en ella contenido, consiste en la presentación de la declaración anual del ISR en la que se tenga la posibilidad de compensar las cantidades actualizadas de IMPAC que se hubieran pagado, lo cual en el caso de la declaración anual del ejercicio de 2007, se da en los primeros tres meses del año de 2008.

En efecto, el momento en que un contribuyente decide aplicar la compensación de los pagos efectuados con anterioridad por concepto de IMPAC que tenía derecho a solicitar en devolución, en contra de las cantidades de ISR determinadas correspondientes al ejercicio de 2007, ocurre en los meses de enero, febrero y marzo de 2008.

Por lo que al no estar vigente la Regla 4.9. en el ejercicio de 2008, los contribuyentes ya no tienen el derecho de compensar las cantidades de IMPAC que hubieran pagado en ejercicios anteriores y que no hubieran solicitado en devolución, contra el ISR del ejercicio de 2007 o contra los pagos provisionales correspondientes al ejercicio de 2008, pues la regla fue derogada, en consecuencia al haber estado vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, los contribuyentes no tendrían el derecho que en ella se contenía.

Lo anterior es así, ya que tratándose del derecho a compensar las cantidades de IMPAC por recuperar contra las cantidades de ISR que resulten del ejercicio, el supuesto que contiene la norma para que se actualice la consecuencia de la Regla, es decir el derecho de optar por la compensación, se da al momento de la presentación de la declaración del ejercicio.

Por lo tanto, si en el momento en que se presenta la declaración del ejercicio de 2007, (enero, febrero o marzo de 2008), la Regla 4.9. no se encuentra vigente por haber sido derogada por la TERCERA Resolución de Modificaciones a la RMF para 2007 a partir del 1° de enero de 2008, no se actualiza el supuesto contenido en ella durante el lapso de su vigencia.

En ese orden de ideas es que en principio, podemos concluir que en el caso del ISR a cargo del ejercicio, ya no es posible ejercer la opción prevista en la Regla 4.9, debido a que en el momento en que se configura la posibilidad de ejercerla, esto es, cuando se presenta la declaración anual del ejercicio de 2007, dicha Regla no se encuentra vigente y no podría actualizarse la consecuencia normativa consistente en el derecho a compensar las cantidades de IMPAC pagadas con anterioridad en contra del ISR del ejercicio de 2007.

Ahora bien, no obstante todo lo anteriormente expuesto, es de mencionar, que el 2 de abril del presente año, se publicó en el DOF la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2007, la cual en su artículo Segundo establece lo siguiente:

“Segundo. Para los efectos de la declaración del ejercicio fiscal de 2007, cuando los contribuyentes determinen en su declaración correspondiente al ejercicio fiscal de 2007 ISR a su cargo, en cantidad mayor que el impuesto al activo correspondiente al mismo ejercicio y hubieren pagado impuesto al activo en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, podrán estar a lo dispuesto en la regla 4.9. vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.”

De lo anterior, podemos advertir que el artículo en cita, señala que para los efectos de la declaración del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes podrán aplicar en su beneficio lo dispuesto en la Regla 4.9 cuando determinen ISR a su cargo mayor que el IMPAC correspondiente al mismo ejercicio y hubieran pagado este último en cualquiera de los diez ejercicios anteriores.

Es decir, de lo dispuesto en el artículo Segundo de la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2007, se puede advertir que no obstante que la Regla 4.9 fue derogada por virtud de lo dispuesto en la TERCERA Resolución de Modificaciones a la RMF para 2007, el artículo Segundo antes transcrito, le da aplicación a la Regla de referencia para efectos de la declaración del ejercicio fiscal de 2007, así como para los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2008.

Por lo que de acuerdo a lo enunciado en el artículo Segundo de mérito, los contribuyentes podrán aplicar el beneficio previsto en la Regla 4.9. de la RMF para 2007, si se presentó la declaración del ejercicio fiscal de 2007, (aún cuando se hubiera presentado antes de la publicación en el DOF), si se determinó ISR mayor que el IMPAC correspondiente al mismo ejercicio y hubo pago de IMPAC en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, entonces se podrá ejercer la opción prevista en la regla de referencia.

En otras palabras, el contribuyente podrá ejercer la opción prevista en la Regla 4.9 vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, en la declaración del ejercicio anual de 2007, que se presenta en el año de 2008, y si el contribuyente aún no se agota el saldo de las cantidades del IMPAC a las cuales tiene derecho en la declaración de referencia, también podrá llevar a cabo la compensación en comento, en los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2008.

VI Conclusiones.

De todo lo anteriormente expuesto a lo largo del presente artículo podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- Los contribuyentes que ejercieron el derecho contenido en la Regla 4.9, compensando las cantidades pagadas por concepto de IMPAC en ejercicios anteriores contra los pagos provisionales del ejercicio de 2007, lo pueden ejercer aún respecto del pago provisional correspondiente al mes de diciembre, no obstante que se presente en enero de 2008, al tener el derecho adquirido para hacerlo.
- En el caso que se hubiera pagado IMPAC en ejercicios anteriores, y el ISR por acreditar del contribuyente exceda al IMPAC del ejercicio y las cantidades a las cuales tenía derecho, no se hubieran solicitado en devolución, por virtud de lo dispuesto en el artículo Segundo de la QUINTA Resolución de Modificaciones a la RMF para 2007, los contribuyentes podrán compensar tales cantidades en contra del ISR del ejercicio fiscal de 2007, en la declaración del ejercicio fiscal de 2007, así como en los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2008.