

Reformas al Impuesto Sobre la Renta

El Lic. Hugo B. Margáin es titular de la cátedra de Garantías y Amparo y del Segundo Curso de Legislación Fiscal en la Universidad Nacional Autónoma de México. Fue Director del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de mayo de 1951 a diciembre de 1952 y de 1952 a la fecha, desempeña el cargo de Director del Impuesto sobre la Renta.

Por el Lic. Hugo B. Margáin

TERCERA Y ÚLTIMA PARTE

RÉGIMEN ESPECIAL DE LA MINERÍA

EL artículo 76 de la Ley de 1954, pasó a formar parte del artículo 75 para darle cabida a un nuevo precepto destinado a regular las deducciones que sirven de base para calcular la utilidad gravable de la minería.

La actividad minera reviste características especiales y es uno de los primordiales renglones de la riqueza nacional por lo que se justifica la redacción de un texto que permita la correcta determinación del costo en esta actividad, adaptado a sus muy peculiares características.

El artículo 76 reúne los preceptos dispersos referentes a la minería y establece como disposiciones nuevas, la fracción II y el segundo párrafo de la fracción III. La primera de las mencionadas, autoriza la deducción de una reserva para recuperar la inversión realizada por el agotamiento del mineral. Esta cuota por agotamiento, y las de amortización y depreciación de todas las inversiones vinculadas estrechamente con la actividad extractiva de la minería, debe calcularse según el sistema establecido en el Reglamento en su artículo 97, de acuerdo con el cual la inversión inicial debe redimirse en función de los volúmenes explotados de mineral, puesto que el esfuerzo económico en cada caso, está ligado con los cálculos de las reservas probables de mineral cubicado previamente a la inversión en la explotación del yacimiento.

Esto significa una excepción al principio general en cuanto a amortización y depreciación admitidos por la Ley como fijos y constantes, de acuerdo con un por ciento predeterminado cuyos límites máximos fija el artículo 29, como ya vimos. En el caso de la minería, la reserva por agotamiento, amortización y depreciación, no será un por ciento fijo y constante, sino el resultado de la actividad extractiva que permite recuperar las inversiones iniciales en el momento de la extracción de la reserva de mineral calculada al iniciar las operaciones. Ello puede suceder en un lapso corto o largo, según la actividad desplegada por la industria.

La reforma indispensable en los casos de industrias extractivas no renovables alentarán, sin duda, la actividad minera al garantizarle la Ley, la recuperación de sus inversiones, de acuerdo con un sistema lógico adoptado por los países mineros más adelantados, concediendo en este caso un régimen especial, distinto de la teoría denominada de línea recta, aceptada por el Impuesto sobre la Renta para los casos de amortización y

depreciación; agregando a estos conceptos, la deducción de una cuota por el agotamiento de los yacimientos, que necesariamente se debe tener presente al calcular las inversiones necesarias para explotarlos y la vida probable de una actividad extractiva determinada.

Establecido el método aplicable a la minería, la misma fracción II permite la modificación de las cuotas, para casos excepcionales, debidamente justificados ante la Secretaría de Hacienda para su previa autorización, con lo cual el sistema de rígido se torna en flexible.

El segundo párrafo de la fracción III deja a juicio del minero considerar los gastos de exploración para encontrar nuevos yacimientos como gastos propios del ejercicio o como inversiones sujetas a amortización, lo que concede al industrial una recuperación inmediata de tales gastos en vez de diferirlos en varios años. Otro tipo de erogaciones como son las realizadas por reparaciones, mantenimiento, conservación y modificación de instalaciones, pueden tomarse como gastos del ejercicio cuando a juicio del contribuyente no incrementen el activo fijo, o bien los reputa como gastos amortizables en el caso de que adicionen los activos fijos.

La novedad contenida en la fracción III admite un sistema distinto del marcado por la Ley, otorgando un régimen de mayor libertad al contribuyente, estableciendo un procedimiento especial para casos excepcionales, con autorización previa y expresa de la autoridad hacendaria para contar, como en el caso de las reformas a la fracción II, con un sistema flexible capaz de aplicarse a todos los casos por diversos que sean.

CÓMPUTO DE UTILIDADES EXENTAS

Las reformas a los artículos 17 y 81 crean un sistema uniforme y congruente para los casos de contribuyentes a quienes se les ha otorgado protección, al amparo de las leyes de fomento de la industria. Es frecuente la presencia de casos mixtos de industrias que elaboran productos exentos y productos gravados y se ha prestado esta situación a aplicar las tarifas de modo distinto, según métodos diversos, causando una anarquía inaceptable.

Para determinar con precisión la medida de la protección fiscal, se establece el único sistema acorde con la teoría general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para obligar a calcular el impuesto en los casos mixtos sobre la utilidad total obtenida en el ejercicio, ya provenga de los

artículos gravados, o bien de los artículos exentos; del total del impuesto determinado por la tarifa, se permite restar el impuesto correspondiente a los artículos exentos, determinado por la aplicación nuevamente de la tarifa a la utilidad exenta.

De esta manera se evita el sistema inadmisibles de dividir la utilidad de una empresa fabricante de artículos exentos y gravados, para sólo considerar la utilidad gravada independientemente de la utilidad obtenida por los artículos exceptuados, lo que provoca, entre otras desventajas, la de otorgar una mayor exención a los contribuyentes con mayores ingresos y una menor exención a aquellos que obtengan utilidades reducidas, violándose el principio de generalidad establecido por la Constitución, aplicados tanto a las cargas públicas como a los casos de exención de impuestos.

La división de la utilidad de las empresas para separar la exceptuada de la no exenta es impropcedente, como se comprueba si se piensa que de no gozar de exención la utilidad no debe ser sino una y toda división de la misma no provoca sino una disminución ilegítima de los efectos de la tarifa progresiva. En cambio, la reforma parte de la utilidad como un todo, respetando la teoría de las tasas progresivas y resta la utilidad derivada de los artículos exentos, aplicando nuevamente la tarifa, para finalmente liquidar el impuesto sobre la utilidad total, menos el impuesto de la utilidad exenta, que constituye la ayuda proporcionada por el Estado con el propósito de fomentar el progreso industrial.

No es válida la objeción al sistema implantado, alegando que las industrias con ingresos mixtos pagarán una cantidad mayor de impuesto, ya que las que separaban las utilidades venían violando la legislación y, en cambio, en lugar de recalcar el aumento en el impuesto con la aplicación del nuevo sistema, se debe ponderar el impuesto ahorrado por la protección otorgada, para medir la importancia del sacrificio fiscal, sólo compensado por el vigoroso impulso en el desarrollo industrial que ha permitido el progreso económico del país.

La trascendencia de establecer un método uniforme para los casos que nos ocupan puede apreciarse desde este otro aspecto. Los industriales estarán en posibilidad, al hacer sus inversiones, de calcular con exactitud la medida de la protección impositiva, concedida por un tiempo determinado y esperar un rendimiento de sus inversiones sin ningún tropiezo de carácter fiscal; en tanto que la diversidad de sistemas, dejaba sin seguridad a los contribuyentes para calcular cuál era la parte de sus utilidades que debería gozar de la exención concedida.

Consecuente con las ideas que sirvieron de fundamento a la reforma del artículo 81, la introducida en el artículo 17 prevé el caso de la terminación de la exención concedida durante el ejercicio regular de un causante, también con utilidades mixtas, gravadas y exentas. En este caso se obligó a determinar el impuesto calculándolo sobre el total de sus utilidades, y se permitió descontar el correspondiente a la utilidad del producto que gozó de exención, proporcionalmente

al lapso del ejercicio transcurrido, con lo que se vino a reiterar la actitud de las autoridades calificadoras de rechazar por ilegítima toda división de la utilidad de los negocios.

Estas medidas no deben tomarse, de ningún modo, como restrictivas a la política de exención en favor del desarrollo industrial, sino normas de carácter sustantivo, desprendidas de la teoría general del Impuesto sobre la Renta que permiten, tanto al contribuyente como a las autoridades hacendarias, precisar el sacrificio fiscal, la ventaja otorgada, las obligaciones contraídas por los industriales, sin género de duda, evitando discusiones posteriores, cuando fácilmente puede y debe determinarse la protección concedida. Lejos de desalentar nuevas inversiones en el desarrollo industrial, se juzga conveniente la reforma al sancionar un método uniforme y otorgar idéntica protección a los contribuyentes que se encuentren en el mismo caso.

LIQUIDACIÓN DE LAS SOCIEDADES

El Impuesto sobre la Renta grava las utilidades de las empresas dedicadas a las actividades mercantiles señaladas en las cédulas I, II y III y queda fuera del gravamen la aportación de capital de los socios al constituir las, excepto el caso de la fracción II del artículo 219 más adelante comentado. En el caso de disolución de sociedades, las aportaciones de los socios no se gravan pero si en la cuota de liquidación que les corresponda, se les entrega una cantidad mayor, proveniente de reservas por revaluación de activos o por cualquier otro concepto, se está en presencia de un superávit formado por la parte de la utilidad de la empresa, el cual debe pagar el impuesto sobre ganancias distribuibles, excepción hecha del excedente de la aportación correspondiente a ganancias no distribuidas, sobre las que se pagó el impuesto de dividendos.

En resumen, la Ley grava la utilidad de la empresa y su distribución a los socios; la parte excedente de la aportación inicial, hasta el momento de la disolución de la sociedad, motivada por dos conceptos: o por un superávit mantenido en la empresa como reserva secreta o por revaluación de activos fijos. Es legítimo afirmar que en este último caso se trata del gravamen a una ganancia de capital.

La reforma al artículo 140 tiende a delimitar los conceptos mencionados y precisa que no pueden tomarse como aportaciones de los socios los aumentos de capital social por revaluación de activos, puesto que esta parte, por ser una ganancia de capital debe cubrir el impuesto. También se aclara que la capitalización de reservas de reinversión no podrá formar parte de la aportación inicial del accionista o socio, para el cómputo de la utilidad en el momento de la disolución de la sociedad.

Cuando el reintegro de capital a los accionistas se realice en bienes propios de la sociedad, la base gravable en Cédula VI se determinará por medio de un avalúo practicado por una institución de crédito, que tomará en consideración el valor comercial a la fecha de la liquidación. Si el monto del avalúo es inferior o igual a la aportación inicial, no se pagará impuesto, si la rebasa,

por la parte excedente se cubrirá el impuesto sobre dividendos.

La tasa que está obligado a cubrir el accionista, será la vigente en el momento de la liquidación, toda vez que el nacimiento del crédito fiscal, por cuanto hace a las utilidades repartibles, coincide con el momento en que las percibe el accionista. Esta regla no se aplica en el caso de las ganancias no distribuidas, sobre las que se cubrió el impuesto de dividendos en su oportunidad, aun cuando haya sido con tasas inferiores a la vigente.

Conforme a los principios establecidos en el artículo 140, el artículo 218, en donde se prohíbe la revaluación de activos fijos de las empresas se modificó, para completarlo, con la indispensable prohibición de revaluar el capital de las sociedades cuando algunas de ellas lo hubieren constituido con títulos representativos de capital en moneda extranjera y pretendan reconsiderar el valor en libros de sus acciones, por fluctuaciones de la paridad monetaria.

El apoyo de la reforma se encuentra en una razón bien clara. Para las autoridades fiscales la única medida de estimación de la utilidad o pérdida; el aumento o disminución de capital; el valor de los bienes en general; no es otra, que el signo monetario nacional y la representación monetaria distinta debe traducirse a pesos mexicanos, única forma de igualar las inversiones en divisas extranjeras a las inversiones en moneda nacional, frente a las consecuencias fiscales de sus operaciones. En suma, toda revaluación de capital social, apoyada en cambios de signos monetarios, está terminantemente prohibida para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Dentro de esta misma idea las reformas al artículo 219 son consecuentes. En él se prevén los casos de reembolso de capital, ya sea por disminución del mismo o bien por liquidación de la sociedad, casos en que se tendrán en cuenta las siguientes prevenciones: los títulos emitidos en moneda extranjera se convertirán en moneda nacional al tipo de cambio comercial vigente en el momento de la aportación, en cumplimiento de la tesis apuntada renglones arriba, de tomar como única medida para precisar pérdidas o utilidades con efectos fiscales, a la moneda nacional.

La fracción II de este artículo regula la situación de los comerciantes cuando exhiben sus aportaciones a una sociedad en bienes, caso en que deberán comprobar el pago del impuesto correspondiente a la utilidad registrada, si el costo de la adquisición de los bienes aportados, fue inferior al valor de aportación. Esta segunda fracción del artículo 219, evita la disolución de una sociedad y la constitución de una nueva, entregando a los accionistas bienes por sus aportaciones, con la clara finalidad de evadir el impuesto.

INVERSIONES EN VALORES PARA EL CÁLCULO DEL CAPITAL EN GIRO

El capital en giro es uno de los factores para calcular el impuesto en la Tasa sobre Utilidades Excedentes. Ya se vio la importante reducción prevista en la reforma del artículo 177, para evitar un impuesto superior al 10% de la utilidad base del gravamen sobre utilidades excedentes.

Con la reforma al artículo 171, se otorgó una considerable ventaja a las empresas, admitiendo se computen como capital en giro todas las inversiones de las empresas comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, en acciones o participaciones en el capital de otras empresas, sin necesidad de la autorización previa de la Secretaría de Hacienda, establecida en el subinciso 4º del inciso c) de la fracción II del referido artículo 171.

En consecuencia, al derogarlo, esta clase de inversiones en ningún caso se deducirá del capital en giro y no se exigirá que se trate de inversiones en sociedades directamente conectadas con la actividad mercantil del contribuyente, ni la necesidad de que tales inversiones, a juicio de la autoridad calificadora, coadyuven al desarrollo económico del país. La anterior derogación tiene el propósito de alentar el desarrollo económico nacional y otorgar mayor libertad a los empresarios para las inversiones en valores que, en todo caso, forman parte del activo fijo de sus empresas.

En síntesis, las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes a partir de 1956, concedieron una serie de ventajas a los contribuyentes en lo que se juzgó legítimo, por favorecer el desarrollo de la economía del país, más importante que la propia recaudación.

Otras se plantearon para evitar maniobras en la contabilidad, con fines de evasión de impuestos y proteger, no tan sólo los intereses fiscales, sino al grupo de contribuyentes fieles cumplidores de sus obligaciones tributarias evitándoles el perjuicio de una desleal competencia.

La redacción de una ley más clara y comprensible, como lo fue la de 1954, permitió una recaudación superior a las estimaciones de los años de 1954 y 1955. Este fenómeno obedeció, entre otras causas, a la divulgación de los preceptos legales realizada por medio de la edición de la Ley de 1954, que apareció acompañada de una serie de anexos, tendientes todos a divulgar los conocimientos indispensables para el cumplimiento de esta Ley.

Estamos presenciando un desarrollo inusitado del Derecho Fiscal Mexicano, como lo comprueban las publicaciones cada vez más numerosas sobre este tema, la preocupación de las organizaciones privadas y gubernamentales para hacer una labor de crítica constructiva en un campo en pleno desarrollo, susceptible de perfeccionamiento.

Las reformas impositivas serían de suyo incapaces para lograr un clima propicio en la aplicación de las mismas. Se requiere junto a un instrumento legal adecuado a las necesidades del país, claro y congruente, una actitud, por parte de las autoridades, de rectitud y limpieza en la aplicación de las leyes impositivas inspiradas siempre en los principios superiores de justicia y equidad, que debe corresponder a una franca colaboración por parte de los particulares, convencidos de que al cumplir estrictamente con sus obligaciones tributarias, están cumpliendo con una de sus más importantes obligaciones ciudadanas, como lo expresa la Ley Suprema.