

Aspectos de la Estructura Tributaria de México

POR EL LIC. HUGO B. MARGÁIN.

Este artículo, que se publicará en dos partes, contiene la Conferencia dictada por el Lic. Hugo B. Margáin en la Asamblea de Derecho Fiscal que tuvo lugar en la ciudad de Nueva Orleans entre los días 5 y 12 de octubre último.

El Lic. Margáin es Director del Impuesto Sobre la Renta de México y Catedrático de la Universidad Nacional. En esta Conferencia nos proporciona una explicación panorámica de la estructura tributaria del país.

PRIMERA PARTE

LAS leyes fiscales de México siguen, como todas sus otras disciplinas jurídicas, la escuela del derecho escrito, con antecedentes tan remotos como "Las Doce Tablas" del Derecho Romano y que se caracteriza por establecer normas jurídicas escritas que, reunidas en códigos, sirven de base a las decisiones de los jueces.

A dicha escuela pertenecen nuestras concepciones jurídicas debido a la influencia de España, autora de obras tan ilustres como "Las Siete Partidas" de Alfonso el Sabio, y cuya cultura se difundió en la Nueva España durante los tres siglos del Virreinato, en que estuvieron en vigor, entre otros ordenamientos, las famosas "Leyes de Indias".

Francia influye también en nuestro desarrollo jurídico con su Derecho Constitucional, posterior a la Revolución Francesa, y con su Derecho Civil, obra de Merlin, conocida como el Código de Napoleón.

A los antecedentes mencionados habría que agregar la inspiración que encontró la primera Constitución Mexicana de 1824 en la Constitución Federal Norteamericana, para tener apenas una idea general de las principales fuentes del Derecho en México.

El Derecho Fiscal de mi País es una rama del Derecho Administrativo que a su vez forma parte del Derecho Público y al establecerse en códigos escritos, persigue la finalidad de dar normas claras que regulen las relaciones entre el Estado y los particulares, en el importante campo de los impuestos. De ahí que ninguna contribución pueda recaudarse si no existe previamente una ley que la apruebe, y que las normas del derecho Fiscal, en cuanto entrañan obligaciones de los par-

ticulares, sean de aplicación restrictiva, lo que equivale a afirmar que no pueden hacerse extensivas, por interpretación, a otros contribuyentes que no están en ellas señalados, ni a otros hechos que no se encuentren expresamente considerados en la ley, como generadores del crédito fiscal.

Estos principios, además de los de generalidad, proporcionalidad y equidad estatuidos en la Constitución, proporcionan las bases para la seguridad jurídica, meta suprema de todo régimen de derecho.

Clasificación de los Impuestos

Sólo la Federación, los Estados y los Municipios, tienen capacidad constitucional para recaudar impuestos.

Por ello éstos se clasifican en Federales, Estatales y Municipales. Los impuestos Estatales y Municipales los aprueban las Legislaturas Locales, y los Federales el Congreso de la Unión.

Los impuestos Federales pueden agruparse, a su vez, como sigue:

Impuestos aduanales, que se recaudan a la entrada o salida de las mercancías;

Impuestos especiales a la producción, como el del cemento, petróleo, gasolina, llantas, minería, cerveza, cerillos, tabacos, bebidas alcohólicas y otros;

El Impuesto a la circulación y consumo de mercancías, denominado de Ingresos Mercantiles, y finalmente,

El Impuesto sobre la renta, que grava los rendimientos del capital, del trabajo y de la combinación de ambos, así como los impuestos de herencias y donaciones, que recaen sobre esas formas de transmisión de la propiedad.

Estos cuatro grupos se pueden reducir a dos, considerando en el primero los impuestos que toman en cuenta, objetiva y aisladamente la operación privada, con independencia del sujeto que la efectúa, en el segundo, los que toman en cuenta el aumento patrimonial del sujeto como resultado de las operaciones que realiza, o de las que es beneficiario, como es el caso de los impuestos sobre la renta, sobre herencias y sobre donaciones.

Referirme a todos los impuestos mencionados, rebasaría los propósitos de una conferencia de esta índole; en adelante sólo aludiré al impuesto federal sobre la renta, que aparte de ser el más importante, toma en cuenta las características propias del sujeto.

Distinción Entre Persona Física y Persona Moral

La actividad realizada por comerciantes es una de las principales bases económicas en que se apoyan los impuestos. De ahí la importancia de hacer una referencia al grupo de individuos y empresas dedicados al comercio en general, que nutren en forma importante las arcas públicas.

Se reputan comerciantes las personas físicas que hagan del ejercicio de una actividad mercantil su ocupación ordinaria. Se trata de individuos que responden con la totalidad de sus bienes, tanto frente al Estado como frente a terceros, por la actividad desempeñada.

Cuando se reúne un grupo de individuos y aportan capital para formar un patrimonio destinado a un fin, surgen dos figuras en el derecho mexicano: la persona jurídica o persona moral; y las agrupaciones no reconocidas por la Ley con personalidad propia.

Las primeramente mencionadas son las sociedades civiles o mercantiles reconocidas por la Ley, constituidas conforme a ella y registradas en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio.

Las segundas, son las agrupaciones no reconocidas con personalidad legal, pero que constituyen una unidad económica distinta de la de sus miembros, como por ejemplo asociaciones en participación, copropiedades y sucesiones.

El Impuesto sobre la Renta considera como sujetos, a las personas físicas, a las personas morales y a las agrupaciones que en derecho no tienen reconocida su personalidad. En adelante me referiré en especial a las sociedades mercantiles, el grupo más importante de las personas morales, en el derecho fiscal.

Sociedades

Son comerciantes, además de las personas físicas ya mencionadas:

En primer lugar, las sociedades mexicanas que adopten alguna de las formas mercantiles a que más adelante me referiré y en segundo las sociedades mercantiles legalmente constituidas en el extranjero.

Las sociedades mexicanas deben organizarse ante un Notario Público, obtener el permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores, para los efectos del artículo 27 constitucional y el permiso judicial, con vista del Ministerio Público, para inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio.

Conviene hacer resaltar que nuestra Constitución Política, en el artículo 27 mencionado, ordena que todo extranjero, antes de adquirir en propiedad dentro de las fronteras de mi

País, el dominio de tierras y aguas o sus accesorios o de concesiones para la explotación de minas, aguas o combustibles minerales, debe aceptar, frente a mi Gobierno, que se le considere como mexicano por cuanto al bien adquirido, y en ese mismo acto se le previene, que si acude a su Gobierno en demanda de protección por alguna afectación de su propiedad, por ese solo hecho la pierde, en favor de la Nación.

Esta es la doctrina del Internacionalista argentino Carlos Calvo, aceptada en nuestro Derecho Constitucional como único medio de otorgar igualdad de tratamiento frente a la Ley, a nacionales y a extranjeros.

A las sociedades extranjeras se les reconoce personalidad jurídica y para ejercer el comercio deben inscribirse en el Registro Público, previa autorización de la Secretaría de Economía Nacional, una vez que comprueben ante ella, la legalidad de su constitución conforme a las leyes de su país, y que su finalidad social no va en contra de las leyes mexicanas.

Las sociedades extranjeras pueden desarrollar sus actividades directamente si se establecen en la República o bien si operan en ella a través de una agencia o sucursal.

Formas de Sociedades Mexicanas

Las sociedades se organizan fundamentalmente por la aportación de un capital que reúnen varias personas con un fin lucrativo determinado. Una vieja tradición jurídica clasifica las sociedades en dos grupos, según prevalezca la importancia del capital o el prestigio personal de sus integrantes. A las primeras se les conoce como sociedades de capital. (Intuitu Pecuniae), como por ejemplo: la Sociedad Anónima y la de Responsabilidad Limitada, y a las segundas como sociedades de personas (Intuitu Personae) de las cuales mencionaré a la Sociedad en Nombre Colectivo y a la Sociedad en Comandita Simple. En un principio predominaron estas últimas; en cambio, en la actualidad, prevalecen las de capital.

Cualquiera que sea la forma de sociedad adoptada, conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles, sus obligaciones frente al Impuesto sobre la Renta son, substancialmente, las mismas.

Obligaciones Fiscales

La Ley del Impuesto sobre la Renta es cédular; grava los ingresos, según su origen, de la siguiente manera: en Cédula I, la actividad comercial; en Cédula II, la Industrial; en Cédula III, la agricultura, ganadería y pesca; en Cédula IV, los salarios; en Cédula V, los honorarios; en Cédula VI, la imposición de capitales; y en Cédula VII, las regalías y enajenación de concesiones. La Tasa sobre Utilidades Excedentes se aplica a los causantes en Cédula I, II y III.

Salvo el caso de las actividades comprendidas en las cédulas IV y V, las sociedades mercantiles pueden ser causantes en las demás cédulas, según la actividad a la que se dedique. Predominan las que causan el impuesto en las tres primeras cédulas. Por su parte, sus socios contribuyen en la Cédula IV sobre las utilidades repartibles obtenidas por la empresa.

En seguida pasaré a señalar las principales obligaciones que impone a las sociedades el Impuesto sobre la Renta, desde que se constituyen hasta que se liquidan.

Avisos y Declaraciones

Deben dar aviso de iniciación de operaciones a las autoridades fiscales dentro de los diez días siguientes al de su constitución.

Iniciadas sus operaciones, cada doce meses procederán a formular un balance y a presentar sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta, dentro de los tres meses siguientes a la fecha del balance.

Utilidad Legal Base del Impuesto

Al presentar la declaración del ejercicio, la sociedad deberá cubrir el Impuesto que corresponda a sus utilidades, según la teoría de la utilidad legal, que consiste en computar los ingresos totales y deducir los conceptos aceptados por la Ley del Impuesto sobre la Renta que incluyen costo, amortización, depreciación y demás gastos de operación.

La Ley señala los requisitos que deben llenar las deducciones para que puedan hacerse valer, y dispone, en particular, que sean indispensables, ordinarias y consecuencia normal del negocio; que estén en proporción con sus operaciones y que hayan afectado las cuentas de resultados, así como que correspondan al ejercicio de que se trata. Las deducciones que se refieran a pagos por conceptos gravados en las cédulas IV, V, VI y VII, sólo se aceptan si la sociedad retuvo el impuesto causado en esas cédulas.

A la utilidad legal se aplica una tarifa progresiva que va del 3.8% desde \$2,000.01 hasta el 39% para utilidades superiores a \$2,000,000.00. Los negocios que contribuyen en Cédula III pagan conforme a una tarifa que va de 1.9% desde \$2,000.01 hasta 16.5% para las utilidades de más de \$1,000,000.00.

Tasa Sobre Utilidades Excedentes

Están obligados al pago de la Tasa sobre Utilidades Excedentes los sujetos del Impuesto en las cédulas I, II y III con ingresos anuales mayores de \$300,000.00 y cuyas ganancias anuales excedan del 15% del capital en giro. La tarifa progresiva va del 5% de las utilidades que excedan del 15% del capital en giro, al 25% cuando excedan del 50% de dicho capital.

En términos generales el capital en giro es la diferencia entre el activo y el pasivo del negocio, computado al iniciarse el período al que se refiera la declaración, tomando en cuenta las modificaciones del capital social ocurridas dentro de los primeros tres meses del ejercicio.

En el caso de representantes, agencias y sucursales de empresas extranjeras, por carecer de capital social en la República, la Ley determina que se tomará como capital en giro el 40% del valor en libros del activo al cierre del ejercicio anterior.

Cuando los causantes lo sean en la Cédula II y gocen de exención al amparo de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas o Necesarias, deducirán de la utilidad gravable en Cédula II el impuesto que les correspondería pagar de no gozar de exención. Salvo en el caso de estos causantes que deben aplicar la tarifa del impuesto en esta Tasa hasta el monto que en ella se determine, en los demás el impuesto no puede sobrepasar al 10% de las ganancias excedentes gravables, con el propósito de favorecer a las empresas de tipo medio, cuyas utilidades se generen principalmente por la actividad del empresario.

Pagos Provisionales

Durante el año, la sociedad está obligada a efectuar tres pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, cuyo monto se determina tomando como base la utilidad que resulte de aplicar a los ingresos del ejercicio en curso el por ciento de utilidad obtenida en el ejercicio anterior.

Impuesto Sobre Ganancias Distribuibles

Los socios de las compañías son causantes del impuesto por las utilidades repartibles que obtengan las sociedades, a

las cuales se les aplica una tasa proporcional del 15% que dichas empresas deben retener y pagar.

La Ley autoriza que de las ganancias distribuibles se deduzcan provisiones para formar algunas reservas de capital como son, el 5% de las utilidades destinadas a crear e incrementar la Reserva Legal y el 10% para la reserva general de reinversión. Sólo los causantes en las cédulas II y III pueden formar, además de las señaladas, la Reserva Adicional de Reinversión hasta con el 20% de dichas utilidades, y con la aprobación de la Secretaría de Hacienda, esta última reserva puede ampliarse hasta la totalidad de las utilidades. En este caso no se pagará el impuesto sobre ganancias distribuibles por haberse reinvertido la totalidad de las utilidades, política conveniente en un país en pleno desarrollo económico.

Las Reservas Legal, de Reinversión y las Adicionales de Reinversión, pueden capitalizarse sin el pago del impuesto sobre ganancias distribuibles.

Las ganancias obtenidas por los representantes, las agencias y sucursales de empresas extranjeras se reputan como repartibles y, en consecuencia, están sujetas al impuesto independientemente de los resultados de la casa matriz. En estos casos no se les admite constituir las reservas mencionadas en el párrafo anterior por carecer de capital social en el país.

Calificación de las Declaraciones

La determinación que el causante hace del ingreso gravable, queda sujeta a la aprobación de la Secretaría de Hacienda, para lo cual la autoridad se cerciora de que el cómputo de los ingresos y de las deducciones se haya hecho de acuerdo con los lineamientos legales.

Ahora bien, si el contribuyente ha cometido infracciones que invaliden la declaración que presenta, o si ha incurrido en algún fraude, procede la calificación estimativa, determinándose en ella, con los elementos de juicio con que cuenta la autoridad, el ingreso bruto y aplicando a éste el por ciento de utilidad señalado por la Ley.

Las autoridades determinan el cumplimiento de la Ley valiéndose de revisiones que practican inspectores cuyos resultados se consignan en un acta. Los causantes pueden objetar libremente los hechos que hagan constar los investigadores, en las mismas actas levantadas.

Recursos

Si el causante no está de acuerdo con la calificación, debe presentar su inconformidad en el término de quince días, acompañando u ofreciendo las pruebas correspondientes ante la propia autoridad administrativa.

La autoridad puede confirmar, modificar o nulificar la calificación impugnada. Si la resolución es contraria a sus intereses, el contribuyente puede acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en un término de quince días desde la notificación de la resolución de la inconformidad, en donde se lleva adelante un juicio, que comprende la demanda, el ofrecimiento y desahogo de pruebas y la sentencia.

De serlo desfavorable la sentencia a la autoridad fiscal, la Secretaría de Hacienda puede pedir su revisión ante la Suprema Corte de Justicia.

Los particulares están facultados para interponer amparo indirecto, ante un Juzgado de Distrito, contra las sentencias del Tribunal Fiscal que les sean adversas. Finalmente pueden ir en revisión ante la Suprema Corte de Justicia, si la resolución del Juzgado de Distrito es contraria. El contribuyente puede también acudir directamente ante la Suprema Corte de Justicia, oponiéndose a las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación.