

Aspectos de la Estructura Tributaria de México

POR EL LIC. HUGO B. MARGÁIN.

Este artículo, cuya primera parte publicamos en nuestra edición de noviembre último, contiene la Conferencia dictada por el Lic. Hugo B. Margáin en la Asamblea de Derecho Fiscal que tuvo lugar en la ciudad de Nueva Orleáns 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.

SEGUNDA Y ULTIMA PARTE

Consultas

EN todo momento el causante tiene el derecho constitucional de petición frente a las autoridades administrativas y puede consultar la manera de aplicar la ley en el caso concreto. Estas consultas las resuelve la administración y pueden provocar contención ante los Tribunales si la resolución la juzga infundada el contribuyente, dando lugar a un juicio que se desarrolla de la manera ya expresada.

La consulta previa da al contribuyente una mayor seguridad en la aplicación concreta de la ley.

Modificación y Liquidación de las Sociedades

Durante el curso de su existencia, es posible que una sociedad modifique su patrimonio o su objeto, y en estos casos debe dar aviso a las autoridades fiscales.

Cuando una sociedad llega a su liquidación no se gravan las cuotas de reembolso que se hagan a los socios si equivalen o son menores a sus aportaciones efectivas. Queda gravada en Cédula VI, como dividiendo, la parte excedente de la aportación que el socio reciba en la disolución de la sociedad. Si en este caso de liquidación en vez de numerario se entregan bienes, se procederá al avalúo de los mismos para aplicar las reglas anteriores. El fundamento de esta disposición es claro, puesto que todo aumento patrimonial en favor de los socios que exceda a sus aportaciones, no es sino un superávit.

Operaciones en Moneda Extranjera

La Ley dispone que las operaciones, ingresos o pagos que se efectúen en moneda extranjera, se registrarán en la contabilidad haciendo la conversión en moneda nacional, al tipo de cambio comercial vigente en la fecha del registro. Esto trae como consecuencia que en los casos de modificación de la paridad monetaria, la utilidad o la pérdida derivadas de dicha modificación, sólo producen efectos fiscales cuando se realicen los activos o se liquiden los pasivos.

En tratándose de inversiones en el capital de las sociedades, la Ley determina que si se expiden en moneda extranjera los títulos representativos del capital, para todos los efectos legales se convertirán en moneda nacional, al tipo de cambio vigente en la fecha de la aportación. Además, tanto las aportaciones como los reembolsos de capital en especie, se harán al valor comercial en la fecha de la aportación o del reembolso y se pagarán los impuestos que correspondan por las diferencias en valor.

Todo esto se explica tomando en cuenta que para determinar la utilidad o la pérdida de las empresas, la base no es sino el peso mexicano. Cualquier otra unidad de valor es inadmisibles.

Convenios con la Secretaría de Hacienda

Cuando por la naturaleza de las operaciones del causante no es posible precisar con exactitud la utilidad legal, la base del impuesto se fija de antemano por virtud de un convenio, aplicando un por ciento de utilidad predeterminado, a los ingresos totales.

Los casos resueltos con más frecuencia por virtud de convenios, son los relativos a: asistencia técnica; líneas de navegación aérea; líneas de navegación marítima; constructoras extranjeras que ejecuten obras en el Territorio Nacional; venta de revistas extranjeras en México y actos accidentales de comercio de extranjeros en México.

Aspectos Internacionales

Debido a la creciente actividad económica que rebasa las fronteras nacionales, se producen fenómenos de múltiple imposición entre dos o más Estados que es conveniente evitar. La Legislación de mi País sostiene como principio de solución la teoría de la fuente del ingreso gravable, que en seguida paso a tratar, no sólo en relación con las sociedades, sino también con las personas físicas.

La Doble Imposición

La doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente, y se realiza solamente en la zona de coincidencia de las legislaciones de ambos Estados.

La facultad impositiva de los Estados para exigir de los particulares que contribuyan a las cargas públicas, se basa substancialmente en tres conceptos: nacionalidad, residencia y fuente del ingreso del contribuyente. La doble imposición se presenta cuando uno de los tres elementos se encuentra situado en un Estado y los dos restantes en el extranjero.

Es conveniente recordar aquí el párrafo anterior, referente a la clasificación de los impuestos, para afirmar que sólo pueden dar lugar a fenómenos de imposición extraterritorial, y por lo tanto de doble tributación, los impuestos sobre la renta, sobre herencias y sobre donaciones, que se refieren al sujeto como tal y no a la operación objetivamente gravada. De ellos, sólo me referiré en adelante al impuesto sobre la renta.

La tesis de la fuente considera como elemento de mayor importancia en la obligación tributaria, el origen del ingreso, es decir, el lugar en que se encuentra la fuente de la riqueza que le da capacidad económica al contribuyente.

Cuando los tres elementos señalados se encuentran en tres distintos países, cuyas legislaciones coinciden en considerar el ingreso de que se trate como hecho generador del crédito fiscal, tal ingreso se vería gravado por tres impuestos. Para evitarlo, es preciso señalar cuál de los dos Estados en conflicto tiene preferencia para gravar ese ingreso. La teoría que vengo sosteniendo acepta, como el elemento de más importancia y por lo tanto como base predominante para el gravamen, el de la fuente del ingreso; en segundo lugar, el de la residencia del sujeto y, por último, el de su nacionalidad.

Con el objeto de determinar la fuente en los diversos casos de obtención de ingresos y, en consecuencia, poder precisar cuál es el Estado con primacía para imponer gravámenes sobre ellos, es conveniente clasificarlos en tres grupos: ingresos provenientes de la imposición del capital; ingresos provenientes del trabajo e ingresos provenientes de la combinación del capital y del trabajo en las empresas.

Para los ingresos provenientes de la imposición de capitales, que independientemente de cualquier circunstancia personal del deudor o del acreedor se ob-

tienen mientras el capital produzca réditos, la fuente se halla en el lugar en donde reside la empresa deudora, pues ella es la fuente del ingreso, y es en el país de residencia de la empresa donde primeramente debe cubrirse el impuesto.

Los ingresos derivados del trabajo tienen su fuente en el país de donde provengan los recursos con que se le remunere o sea en el país en que reside quien pague el servicio prestado; por tanto, en ese país debe cubrirse el impuesto correspondiente.

Los ingresos originados en la combinación del capital y del trabajo en las empresas, están gravados con impuestos que recaen sobre los ingresos obtenidos en la fuente, es decir el país donde desarrollan sus actividades mercantiles. Si se opera en dos o más países, el ingreso de cada uno de ellos debe tratarse por separado.

Método para Evitar la Doble Imposición

Una vez determinado el lugar donde, con preferencia, debe gravarse el ingreso, paso a sugerir los métodos conforme a los cuales se podría evitar la doble imposición:

En primer lugar, en el caso de ingresos de las empresas debe prevalecer el método de segregación de ingresos, según el cual solamente se pagará el impuesto al país de la fuente del ingreso.

En segundo lugar, el impuesto sobre productos de capitales pagado en la fuente, debe deducirse del que el acreedor está obligado a cubrir en el Estado en que radique.

El impuesto sobre ganancias distribuibles se causa en el país donde radique la sociedad, y el accionista que reside en otro país, deducirá del impuesto que esté obligado a pagar, el que se le haya retenido en la fuente.

En tercer lugar, el impuesto personal de trabajadores y profesionistas cubierto en la fuente, debe deducirse del que se pague en el país de la residencia del sujeto y del impuesto.

Finalmente, los ingresos que gocen de una exención de impuestos concedida por un país, deben estimarse por el otro, como si se tratara de ingresos ya gravados por el Estado en que se encuentre la fuente.

Ejemplos de Casos Resueltos Según la Teoría de la Fuente

Para configurar la utilidad obtenida por las empresas es necesario acudir a su contabilidad. Si realizan operaciones en distintos países no es posible, para los Estados en que tales actos se ejecuten, determinar la utilidad con arreglo a su legislación. Por ello es indispensable que en todos estos casos se celebren convenios con mira de precisar el ingreso gravable obtenido en el país de la fuente.

Entre los convenios celebrados en México con ese objeto, se encuentran los siguientes, en los cuales, al ingreso obtenido en el país de la fuente, se han asignado coeficientes de utilidad para determinar la ganancia gravable.

Para determinar esos factores, se toman preferentemente los índices de utilidad de los giros; si esa base no es aplicable, los coeficientes se pactan de acuerdo con los interesados.

Empresas de navegación aérea.—Dado que la operación de estas empresas forma un conjunto indivisible y por ello no es posible determinar con exac-

titud la utilidad correspondiente a una fracción de tales operaciones, es menester determinar la ganancia total obtenida por la empresa en su conjunto, conforme a la legislación del país de su residencia, para dividirla entre la distancia volada en todo el sistema. Con el coeficiente así obtenido, se asigna la utilidad correspondiente a cada país, aplicándolo a la distancia volada sobre su territorio, quedando a beneficio del país de la residencia de la empresa, la distancia volada sobre el mar.

Es de advertirse que los subsidios otorgados por los gobiernos, no deben considerarse dentro de los ingresos que obtengan estas empresas.

Empresas de navegación marítima.—No es aplicable el sistema anterior, en virtud de que las embarcaciones sólo tocan los litorales de los países en sus puertos y la mayor parte de la navegación internacional se hace fuera de las aguas territoriales; la única base es el ingreso por venta de boletos de pasaje y por carga.

Para determinar la utilidad de cada país, debe dividirse la utilidad total entre los ingresos totales y el cociente se aplicará a los ingresos obtenidos en cada uno de ellos.

Asistencia técnica.—La utilidad derivada de la asistencia técnica, tiene su fuente en el país en que reside quien paga los servicios prestados; se ha convenido en considerar como utilidad el 50% de los ingresos.

Publicaciones de circulación internacional.—La fuente se encuentra en los distintos países en que se venden las publicaciones, y debe gravarse el ingreso obtenido en cada uno de ellos. En este caso la utilidad pactada ha sido del 10% de los ingresos.

Arrendamiento de carros de ferrocarril.—La fuente se encuentra en el país donde se estén ampliando tales carros y se ha presumido una utilidad del 10% del ingreso bruto.

Entre los casos específicamente previstos por la Ley mencionaré los siguientes:

Reafianzamiento o reaseguros internacionales.—La fuente se encuentra en los países en que reside el cedente de los reafianzamientos o reaseguros, quien está obligado a retener, por concepto de impuesto, el 4% de las primas cedidas.

Intereses pagados a bancos del extranjero.—La fuente se encuentra en el lugar en que reside el deudor quien está obligado a retener, por concepto de impuesto, el 10% de los intereses pagados.

Distribución de películas cinematográficas.—La fuente se encuentra en el país en que se exhiban, y la Ley establece un impuesto del 5% sobre los ingresos.

En conclusión, la teoría de la fuente económica del ingreso para evitar la doble imposición internacional, es la más justa, ya que permite recaudar al Estado donde se origina el ingreso, elemento substancial para determinar la utilidad de las empresas en el Impuesto sobre la Renta.

El problema de la doble imposición, que forma parte de los problemas económicos del Nuevo Mundo, se resolverá, no lo dudamos, en forma satisfactoria sin lesionar los legítimos derechos de cada pueblo. Nuestro Continente lo forman un conjunto de naciones convencidas de que no es incompatible la autonomía de cada país con los sistemas internacionales de solidaridad continental, basados en la justicia y en el mutuo respeto.

Garantías de los Contribuyentes

Para finalizar, me referiré a las garantías que protegen a los contribuyentes. Junto a las de equidad y proporcionalidad en los impuestos ya mencionados, los causantes gozan de un conjunto de derechos, reconocidos en la Constitución, de entre los cuales señalaré algunos de los más importantes.

Está garantizada la libertad de industria, comercio y trabajo; la generalidad de las leyes tributarias y la inaplicabilidad de las leyes impositivas cuando la Corte ha declarado, en el caso concreto, su inconstitucionalidad. En la esfera de lo contencioso se acepta el principio rector de legalidad, la garantía de audiencia y la de irretroactividad de la Ley; la inviolabilidad del domicilio, con excepción de los casos de cateo e inspecciones fiscales que deben ceñirse rigurosamente a los requisitos establecidos en la propia Constitución. Se reconoce el libre tránsito y como sustento del sistema de la propiedad privada, se establecen límites a las expropiaciones constreñidas a los casos de utilidad pública y mediante indemnización.

El respeto de las garantías mencionadas es indispensable para realizar el Derecho definido desde antiguo por Celso como "Ars boni et equi", "El arte de lo bueno y de lo equitativo", construido sobre la base moral que rige a las sociedades.

* * *

He examinado brevemente los problemas fiscales de las sociedades, tanto en su aspecto interno como en el internacional. No quiero concluir sin expresar a ustedes que México es un país de una vieja y noble tradición, en donde se funden las culturas aborígenes con la europea, recibida a través de España; que alcanzó su independencia política en 1821, su definición constitucional con la Carta Federal de 1857, las garantías sociales con la de 1917, y que en la actualidad se empeña afanosamente por conquistar su independencia económica. Para construir las bases de una industrialización integral se conjugan las fuerzas vivas, con la meta suprema de proporcionar a todos los mexicanos una vida digna.

Con ese propósito, el tesoro público se invierte principalmente en obras de beneficio general: escuelas para iluminar los espíritus; caminos que unen los más apartados rincones; centros médicos para la protección de la salud pública; presas para captar las huidizas aguas de que México carece y en general, el fomento de la producción de energía eléctrica, petróleo, siderúrgica y otras industrias básicas esenciales a nuestro desarrollo económico. Todo esto realizado con un profundo respeto a los derechos individuales consagrados en la Constitución, porque estamos convencidos de que todo progreso social es ilusorio si no se realiza bajo el signo de la justicia.

En México día a día laboramos por combatir la miseria ancestral y la ignorancia, y en esta forma creemos encontrar una base firme de paz. Nadie negará que en el orden internacional sólo se logrará una paz auténtica y estable, cuando se consiga desarraigar la ignorancia y la miseria de entre todos los pueblos y en todas partes del mundo.