

APRECIACIONES SOBRE LAS REFORMAS AL IMPUESTO GLOBAL DE LAS EMPRESAS

Por JOSÉ MERINO MAÑÓN

EL día 1 del presente mes, entraron en vigor las reformas a los artículos 19, 22, 23, 26, 27 y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ver *Comercio Exterior*, diciembre de 1965, pp. 882-883). Estas modificaciones parecen inscribirse dentro del proceso dinámico de la reciente reforma fiscal, iniciada con la promulgación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1965.

La exposición de motivos que acompañó a la iniciativa de reformas, expresa la preocupación de las autoridades hacendarias por evitar que se generalice entre los contribuyentes la tendencia a la evasión de algunas cargas tributarias; propósito que se logra mediante la utilización de ciertos recursos financieros o contables, cuyo control administrativo es difícil porque los causantes, que actúan dentro del marco de las disposiciones legales, encuentran la vía propicia para eludir esas cargas.

Parece conveniente, sin embargo, hacer algunas observaciones sobre la suficiencia de las medidas adoptadas. Por otra parte, cabe también determinar si las medidas para evitar la evasión, lesionan los intereses de aquellos causantes que dan cabal cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Enajenación de activos fijos constituidos por bienes muebles

La Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 1965, incorporaba un nuevo tratamiento a las utilidades derivadas de la enajenación de activos fijos, considerándolas como un beneficio del capital, sujeto a un régimen preferencial para efectos de la acumulación al ingreso global gravable de las empresas. Conforme a la disposición relativa, contenida en el inciso e) del artículo 19, la ganancia derivada de ese tipo de operaciones era acumulable en proporción decreciente, según el tiempo transcurrido entre la adquisición original y la enajenación de los activos fijos; la exención total se alcanzaba cuando dicho plazo era mayor de 10 años, o cuando el importe obtenido por la venta se invertiría, nuevamente, en la adquisición de otros activos fijos de análoga naturaleza. Esa medida mereció el aplauso de algunos sectores que la consideraron como un estímulo a la inversión y el ahorro.

La experiencia, sin embargo, parece haber demostrado a las autoridades hacendarias, que la medida no fue debidamente interpretada por algunos contribuyentes que la utilizaron para la ejecución de operaciones que disminuían sus cargas tributarias. Es innegable que las disposiciones originalmente contenidas en la ley permitían, contra la intención del legislador, dar efectos fiscales, en ciertas circunstancias, a la revaluación de activos que expresamente prohíbe el artículo 42 de dicho ordenamiento. La maniobra consistía en celebrar, entre compañías, operaciones virtuales de venta de activos, lo que permitía asignarles nuevos valores sujetos a depreciación con efectos fiscales. De este modo, el vendedor obtenía una utilidad sujeta a tratamiento fiscal preferencial o exenta de impuestos, según el caso. Por su parte, el comprador tenía la posibilidad de disminuir su ganancia gravable por el importe de los cargos correspondientes a la depreciación calculada sobre los nuevos valores, artificialmente elevados.

El artículo 19 reformado, asimila las utilidades derivadas de la enajenación de ese tipo de bienes, a las ganancias normales de operación, acumulables en su totalidad a los ingresos globales de las empresas.

La prohibición de dar efectos fiscales a las revaluaciones, se fundamenta en razonamientos de carácter contable.

En efecto, el tratamiento contable de las revaluaciones obliga a contemplarlas como una utilidad no realizada, que no debe afectar a los resultados hasta en tanto no se vendan los bienes a sus nuevos valores. En consecuencia, no debe permitirse la disminución de las utilidades mediante la depreciación del valor aumentado de los activos fijos, que es el resultado de una mera especulación en términos financieros.

Congruentemente con las modificaciones señaladas, se reformaron los artículos 22, fracción IV, 23 y 27 fracción IX, para permitir, con ciertas limitaciones, la deducción para efectos fiscales, de las pérdidas sufridas en las operaciones de enajenación de bienes muebles integrantes del activo fijo.

Desde otro punto de vista, la supresión de tratamientos fiscales benignos para las utilidades derivadas de la venta de activos fijos, no significa, necesariamente, la eliminación de un estímulo a la inversión. En los países en vías de desarrollo, como México, existe casi siempre la posibilidad de vender equipos a precios superiores a los de adquisición, por las condiciones del mercado de bienes de producción, lo que constituye de suyo un aliciente para la renovación de las plantas industriales, aun cuando las ganancias que en ello se obtengan se encuentren gravadas con impuestos directos.

Puede considerarse, igualmente, que el tratamiento preferencial ahora suprimido beneficiaba, en última instancia, únicamente a los sectores empresariales con mayor capacidad financiera quienes, en todo caso, están en posibilidad de realzar con frecuencia ese tipo de operaciones.

Por otra parte, las reformas incorporadas a la Ley permiten evitar que se establezca, como la exposición de motivos señala, una competencia desleal en el terreno comercial entre quienes cumplen fielmente con sus obligaciones fiscales y quienes mediante maniobras de este tipo pueden disponer de mayores recursos.

Finalmente, debe indicarse que esta medida resulta más equitativa por lo que toca a la distribución de utilidades a los trabajadores. Anteriormente, la participación de los trabajadores en las utilidades no incluía aquellas provenientes de transacciones con activos fijos porque no eran acumulables totalmente.

Pérdidas en la enajenación de bienes

Las pérdidas derivadas de la enajenación de bienes de activo fijo, que de conformidad a la fracción IX del artículo 27 no eran deducibles para efectos de la acumulación de ingresos gravables de las empresas, presentan ahora características que merecen ser comentadas.

Por razones de equidad fiscal, la modificación permite deducir las pérdidas que se generen por la enajenación de bienes muebles. Sin embargo, se establece una nueva disposición, contenida en la fracción X del mismo artículo, que limita ese beneficio al prohibir la deducción de pérdidas derivadas de la enajenación de bienes cuando el valor de adquisición no corresponda al valor real, en el momento de efectuarse la operación de adquisición.

Si bien esta regla se inspira en el mismo propósito —evitar la ejecución de maniobras tendientes a la evasión fiscal— presenta serias desventajas de carácter administrativo. En efecto, la medida lleva consigo la exigencia a los contribuyentes de comprobar, en determinado momento, que el valor de adquisición de algún activo fijo que esté depreciándose no fue superior, al valor "real", en el momento de adquirirlo.

Independientemente de que no se señalan los requisitos que deben agotarse para efectuar una comprobación satisfac-

toría del valor de las inversiones que están siendo depreciadas o amortizadas, la determinación del valor que deba considerarse "real" no puede sujetarse a reglas precisas, sin incurrir en situaciones inequitativas. Al margen de elementos subjetivos de ponderación, el valor "real" está sujeto a consideraciones de tipo económico cuya cuantificación no puede enmarcarse fácilmente en soluciones generales; es un problema que requiere solución particular en cada caso.

Contablemente, la adquisición de los activos se valoriza conforme al documento que los ampara —como elemento objetivo— y a la cantidad equivalente de activos utilizados para su adquisición (efectivo pagado, bienes entregados a cambio, etc.), del pasivo que origina (monto de los adeudos contraídos por la adquisición), o bien, del capital que se aporta con su entrega.

La incorporación de un nuevo concepto —"valores reales"— que es de suyo impreciso y que no se explica suficientemente en la Ley, parece ser un problema técnico de difícil solución.

Deducciones por depreciaciones y amortizaciones

Para complementar las medidas anteriores, se modificó el artículo 26; se establecieron las condiciones específicas que deben ser satisfechas para depreciar o amortizar con efectos fiscales, las inversiones en activos fijos.

Para determinar el valor de las inversiones sujetas a depreciación, las autoridades hacendarias habían sustentado hasta ahora un criterio similar al contable —explicado en el punto anterior— exigiendo que dicho valor fuese comprobado fehacientemente mediante la documentación comprobatoria de las adquisiciones respectivas. La disposición vigente exige que "los valores sujetos a depreciación o amortización no sean superiores a los reales y cuando correspondan a bienes adquiridos por reembolso de capital, por pago en especie de utilidades o por aportaciones en especie a sociedades, no sean superiores a los valores pendientes de depreciar o amortizar en la empresa de la que provengan los bienes". El ordenamiento anterior, cuyo propósito es también frenar las revaluaciones, con efectos fiscales, plenamente injustificadas, entraña las mismas complicaciones técnicas que han sido comentadas en relación a la inclusión del término "valores reales".

Debe señalarse, por otra parte, que tácitamente se otorga a las autoridades hacendarias, la facultad discrecional de determinar los valores que puedan ser depreciados con efectos fiscales.

Cabe mencionar, asimismo, que la medida crea una situación poco equitativa, al imponer un tratamiento diferencial a las operaciones que involucra, puesto que las variaciones existentes entre el precio de adquisición y el de cotización en el mercado —utilizamos esta expresión como equivalente a valor real— fueron consideradas como utilidad gravable en el momento de ser realizada la operación respectiva y no se reconocen en cambio, como una situación determinante de cargos contra las utilidades de su adquirente, durante el tiempo de su empleo, sujeto a la absorción gradual de los valores que deban ser depreciados.

Crédito comercial

La amortización de las erogaciones por pago de crédito mercantil, efectuadas en la adquisición de empresas o acciones representativas de su capital, no se encontraba entre las partidas expresamente señaladas en la Ley como no deducibles para efectos fiscales. Este criterio ha sido modificado: se incorpora al artículo 27 una fracción adicional que establece como no deducible el crédito mercantil, aun cuando sea adquirido de terceros.

Existía una práctica viciosa entre los contribuyentes, en las operaciones de compraventa de empresas o de valores mobiliarios, consistente en pactar precios elevados al crédito mercantil, carentes de justificación en términos comerciales. Cuando la operación se realizaba entre compañías que integraban de hecho una sola entidad económica se obtenía, por un lado, una ganancia exenta de impuestos de conformidad con disposiciones cuya intención era promover el ahorro (actualmente el artículo 38 de la Ley de Ingresos de la Federación exime de impuestos a las utilidades derivadas de la venta de valores mobiliarios) y por otra parte, disminuir las cargas tributarias como consecuencia de la amortización con cargo a utilidades, del monto del crédito mercantil. Aprove-

chando los beneficios fiscales existentes, se convenían precios elevados, por concepto de crédito mercantil, susceptibles de recuperación mediante su amortización posterior, con objeto de hacer atractiva la venta de empresas competidoras.

El propósito de evitar que cundan prácticas como las descritas parece justificar plenamente la medida adoptada. Sin embargo, se aduce que la aplicación de tal medida puede crear situaciones inequitativas, desde el punto de vista meramente técnico, al impedir que quienes pagan precios justificables por concepto de crédito mercantil, puedan disminuir de su renta la absorción parcial de una erogación de dudosa recuperabilidad, que una sana política financiera aconseja amortizar en períodos razonables. No puede argumentarse, en sentido contrario, el hecho de que los gastos que contribuyeron a la formación del crédito mercantil fueron ya deducidos. El beneficio implícito en la deducción de esos gastos (como la propaganda y otros a los que se alude en la exposición de motivos), es totalmente ajeno a quien en un momento determinado adquiere el crédito mercantil. Hay que admitir, desde luego, que según lo demuestra la práctica, tales casos particulares son los menos.

Utilidades distribuidas por toda clase de sociedades mexicanas

Con objeto de analizar la reforma incorporada al artículo 74 de la Ley, conviene señalar el tratamiento fiscal a que han estado sujetas las utilidades de las empresas, susceptibles de ser distribuidas.

La Cédula VII de la antigua Ley del Impuesto sobre la Renta, gravaba las utilidades distribuidas, aun cuando se destinaran a incrementar el capital de su generadora y no fueran efectivamente pagadas. (En la práctica, el sistema de auto-inversiones para reinvertir utilidades, daba por resultado que sólo se gravaran las ganancias efectivamente distribuidas.)

La nueva Ley, vigente a partir de 1965, mediante la incorporación de una disposición novedosa en nuestro medio, gravaba sólo las utilidades efectivamente distribuidas y permitía diferir el pago del impuesto sobre las que se destinaran a incrementar el capital. El impuesto diferido era exigible hasta el momento en que las utilidades se reembolsaban mediante su pago, la reducción del capital o la liquidación de la sociedad. Fue propósito de esa medida proporcionar un incentivo fiscal a la formación de capital y al desarrollo financiero de las empresas.

Con ese mismo criterio, aparentemente, se establece un incentivo mayor a la reinversión de utilidades. En efecto, se suprime el cobro de impuestos cuando las utilidades se invierten en la suscripción y pago de aumentos de capital de la misma sociedad que las cubre, en los términos de la reforma, dentro de los 30 días siguientes a su recepción.

Si bien la medida contenida en el artículo 74, complementa los propósitos originalmente sostenidos y representa, en ese sentido, un avance teóricamente incuestionable, su validez en el caso de México, no está absolutamente comprobada. Se piensa que, en los países en vías de desarrollo, los incentivos fiscales sobre impuestos directos no constituyen, de suyo, un factor determinante de aliento para el inversionista que busca, más bien, una situación económica estable, garantizada por obras de infraestructura propiciatorias o coadyuvantes al desarrollo o ventajas fiscales más tangibles, como los tratamientos preferenciales en materia de importación de equipos y materias primas industriales.

Sin embargo, es innegable que el impuesto a la renta juega un papel preponderante en el sistema tributario y que los incentivos incorporados a su régimen, representan un factor digno de ser tomado en cuenta.

Desde un punto de vista meramente administrativo, el nuevo tratamiento fiscal previsto para las utilidades susceptibles de ser distribuidas, parece propiciar la realización de maniobras tendientes a la evasión (o elusión, si se quiere) de impuestos. Estas operaciones consistirían en la suscripción de aumentos de capital para gozar de la exención correspondiente con el propósito de que, más adelante, mediante disminuciones al mismo capital, se obtuvieran de hecho, utilidades definitivamente exentas. Es de esperarse que hayan sido tomadas las precauciones necesarias —y la preocupación de las autoridades manifestada con motivo de la reforma así parece indicarlo— para evitar que esta medida desvirtúe las encomiables intenciones del legislador, lesionando los legítimos intereses del Estado.