

DOCUMENTOS

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CC. Secretarios de la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Presente.

Es un hecho notorio que la participación del Estado en el ingreso nacional no es suficiente para atender con la debida eficacia las diversas y numerosas tareas encomendadas al Poder Público. La proporción del Gobierno Federal en ese ingreso es una de las más bajas que puede encontrarse en cualquier país y contrasta muy desfavorablemente no se diga ya con la que se registra en los países industrializados, sino con la obtenida por la mayor parte de los Estados latinoamericanos.

Es impostergable continuar la acción del Estado para mejorar las condiciones no satisfactorias en las que aún se encuentran grandes grupos sociales en el país. Esta tarea corresponde a uno de los postulados fundamentales de la Revolución Mexicana; y el régimen actual juzga indispensable intensificarla al máximo posible, porque estima que sólo mediante el éxito de ella podrá garantizarse la realización del adelanto de la República dentro del orden institucional.

La base de esta iniciativa es esencialmente obtener recursos adicionales de los sectores de la población que cuentan con alta capacidad contributiva, no considerada hasta ahora para fines de la tributación sino de manera aislada y frecuentemente en términos que no proporcionan suficientes garantías en cuanto a la incidencia del impuesto. Se pretende ahora evitar que las personas afectadas por los nuevos tributos los repercutan y que las cargas fiscales vayan a la postre a recaer en los sectores mayoritarios, con el agravamiento consiguiente de las precarias circunstancias económicas en que esos sectores se encuentran.

En consecuencia, el enfoque de la propuesta que se somete al H. Congreso de la Unión no es obtener ingresos adicionales mediante la elevación de los impuestos que cubren actualmente las actividades productivas, pues ello ofrecería el peligro, aun tratándose del Impuesto sobre la Renta, de que los incrementos impositivos se repercutieran en los sectores populares a los que de manera alguna se desea afectar.

Por otra parte, tal como me permití señalar en el Informe que rendí ante la Representación Nacional el 19 de septiembre pasado, se ha observado recientemente en las inversiones del sector privado una cierta atonía para cuya superación se han adoptado por el Gobierno Federal diversas medidas de estímulo, especialmente en el orden fiscal, que conviene continuar a fin de que los inversionistas particulares dispongan del incentivo adecuado para ampliar sus actividades, proporcionando más ocupación y remunerándola mejor y más establemente.

En congruencia con estos propósitos al revisarse las disposiciones de las tres primeras cédulas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativas a las actividades mercantiles, industriales, agrícolas, forestales, ganaderas y de pesca se estimó la conveniencia de no modificar las tasas del impuesto. Por el contrario, se han introducido nuevas bases de fomento por vía fiscal para facilitar y encauzar la ampliación y la modernización de las instalaciones productivas existentes o el establecimiento de nuevas empresas productoras.

Esas nuevas bases se refieren a dos capítulos: a los métodos de depreciación y a las reservas de reinversión.

En cuanto a depreciación, las disposiciones en vigor establecen sólo como base la tradicional depreciación en línea recta, a base de un diez por ciento anual para maquinaria, equipo y bienes muebles, y de un veinte por ciento anual tratándose de equipo de transportes, en material rodante, en embarcaciones, en aeronaves, en ma-

quinaria para la industria de la construcción, etc.; y autoriza que esos porcentajes sean modificados, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dentro del régimen de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la depreciación se ha considerado hasta ahora para el sólo efecto de admitir que los causantes incluyan como elemento del costo de producción o de su actividad comercial, la proporción de desgaste anual que sufren la maquinaria y equipo utilizados en la marcha de la negociación.

La justificación de ese proceder es obvia y de paso cabe indicar que existe una gran diversidad de criterios respecto a los métodos que deben seguirse para que el valor depreciable sea recuperado debidamente, teniendo en cuenta las alzas de precios que por diversas causas han ocurrido en los últimos tiempos en todos los países, tema éste que es distinto al que ha movido al Ejecutivo para formular la propuesta sobre el asunto concreto, pues las normas en vigor permiten resolver las situaciones que pueden presentarse.

El método de depreciación no sólo puede ser considerado desde un ángulo contable, para los fines antes mencionados de determinación de los costos, y para garantizar a los empresarios la recuperación de sus inversiones, sino para el importante propósito de estimular el desarrollo económico, mediante un régimen que implica la aceptación por parte del Estado de reducciones temporales en el monto de los impuestos para permitir a los empresarios disponer, sin carga alguna, de recursos adicionales para hacer frente a los compromisos inherentes a nuevas inversiones y actividades relativas, coadyuvando al financiamiento de ampliaciones o a la modernización de las negociaciones existentes, así como al establecimiento de otras empresas.

En tanto que los métodos habituales de depreciación procuran la recuperación del valor de las inversiones durante la vida útil de los bienes, los métodos que persiguen finalidades de fomento económico dan lugar a que se recupere el valor de la inversión más rápidamente, otorgando así al empresario el beneficio de disponer de los recursos correspondientes para propósitos diversos al de sustitución de los objetos depreciables, ya que la maquinaria o equipo continúa teniendo vida útil.

Considera el Ejecutivo que el régimen que se conoce bajo la denominación de métodos de depreciación acelerada debe utilizarse en México, como en otros países, para impulsar la inversión, admitiendo el aplazamiento de los ingresos fiscales que ello supone; pero en la inteligencia de que esas prerrogativas habrán de usarse en los casos que favorezcan el interés nacional, pues sólo con este requisito se justificaría el sacrificio de los ingresos fiscales. Así, aun cuando el beneficio deba establecerse con caracteres de generalidad, esto es, para todas las empresas que reúnan las condiciones que las autoridades señalen, habrán de limitarse a los tipos de actividades económicas que las autoridades indiquen y se referirán exclusivamente a inversiones en maquinaria y equipo.

La inclusión en el proyecto a que este documento se contrae, de normas que autoricen el establecimiento de los métodos de depreciación acelerada, con propósitos de fomento económico, condujo a la necesidad de revisar el criterio actualmente consagrado en la Ley tratándose de las reservas de reinversión que las empresas causantes en las Cédulas I, II y III están facultadas para constituir, con exclusión del pago del impuesto sobre ganancias distribuibles. El destino de estas reservas no se encuentra reglamentado y por ello se carece de control alguno acerca de la aplicación que se hace de las mismas.

Ahora bien, la escasez de recursos financieros para fomentar la productividad, particularmente en los sectores que más interesan al país, obliga a procurar que el auxilio del Estado mediante el otorgamiento de franquicias, como la relativa a la cons-

titución de las reservas de reinversión, se efectúe obteniéndose garantías del adecuado uso de tales recursos, para que exista el debido fundamento al concederse la ayuda fiscal.

Para ello, en la presente iniciativa se propone que se mantenga la autorización legal a efecto de que el Gobierno pueda continuar otorgando dichas franquicias, siempre que se trate de las actividades económicas que, en acuerdos de carácter general, señalen las autoridades y cuando se cumplan los demás requisitos que las mismas resoluciones indiquen.

Tanto por lo que se refiere a los métodos de depreciación acelerada sugeridos en el proyecto, como en lo que respecta a la reserva de reinversión, el sacrificio de los ingresos fiscales sólo puede considerarse procedente cuando de por medio exista la razón de interés general de que los recursos se apliquen a fines benéficos al país. Será necesario procurar una armonía y colaboración de los proyectos que formule la iniciativa privada con los elaborados por el sector público, y utilizar especialmente los recursos financieros destinados a la inversión por virtud de facilidades fiscales al desarrollo de los planes nacionales de fomento económico.

El objetivo esencial de la presente iniciativa consiste en incorporar al sistema tributario, afectándolos moderadamente pero con gravámenes progresivos, los ingresos en conjunto de las personas físicas de alto nivel económico; pues aunque algunos de esos ingresos actualmente son objeto de impuesto separadamente, mediante tal sistema no se considera para fines de una tributación equitativa la situación económica global del causante, resultando así afectados con tributos similares personas de muy diversa capacidad contributiva.

Dentro de un criterio de justicia social, es indiscutible la justificación del sistema de progresividad del tributo, en función de los mayores recursos de los contribuyentes, lo que se justifica de manera evidente a la luz de indiscutibles principios en materia impositiva que establecen mayor tributación a medida que la capacidad económica es más alta, y puede afirmarse que este criterio prevalece en la actualidad en los sistemas fiscales de la mayor parte de los países. Las modernas legislaciones han debido separarse de la tesis en materia fiscal que principió a ser abandonada en el siglo xix, conforme a la cual predominaron los impuestos indirectos, que en último extremo venían a recaer en las masas populares consumidoras y se han proscrito las normas que consagraban franquicias o exenciones para los sectores privilegiados, o sea las minorías de alto poder económico.

Los grandes movimientos sociales ocurridos desde fines del siglo xviii necesariamente hubieron de traer como consecuencia la abolición de esos privilegios y la inclusión de principios de generalidad y otras reglas de justicia social en los sistemas fiscales; pero la evolución en esta delicada materia ha debido ser lenta y desarrollarse con prudencia, para evitar repercusiones desfavorables en las economías de los países.

Es innegable que existe mayor comodidad y facilidad de administración tratándose de los impuestos indirectos, pero seguir sólo el camino de incrementar las cuotas de estos tributos o crear otros nuevos de la misma clase, es renunciar o aplazar indebidamente la tarea que no podrá dejar de abordarse tarde o temprano, destinada a comprender en el sistema tributario a los más importantes sectores económicos que, aun cuando constituidos por una minoría de la población, concentran en sus manos la mayor suma de los recursos nacionales.

Con apoyo en las consideraciones anteriormente expresadas, se somete a Vuestra Soberanía, la implantación de la tasa complementaria sobre los ingresos acumulados de las personas físicas, cuando esos ingresos en conjunto excedan de \$ 180 000.00 anuales y sean objeto de gravamen en dos o más cédulas contenidas en la Ley del

Impuesto sobre la Renta, siguiéndose así un criterio similar al que determinó, en su tiempo, la creación de la tasa sobre utilidades excedentes. Y así como este gravamen se apoya en la necesidad de complementar el impuesto a cargo de las empresas en función del capital invertido, la tasa que se propone sobre ingresos acumulados tiende a corregir la insuficiente progresividad del impuesto, que deriva de fraccionar el ingreso de la persona física entre diversas cédulas.

Se propone una norma conforme a la cual el nuevo impuesto sumado a las cantidades que se hubieren cubierto en las cédulas no podrá exceder del treinta por ciento del monto de los ingresos totales afectados. De acuerdo con esa norma, el impuesto de ingresos acumulados se reducirá en la proporción necesaria para no exceder dicho límite, o no se pagará en proporción alguna, si el causante hubiere cubierto un porcentaje del treinta por ciento o mayor, por concepto de impuestos cedulares.

Con igual espíritu de equidad se sugieren dos limitaciones más a la tasa complementaria: que se disminuya el gravamen que se establezca de modo de no reducir la suma de \$ 180 000.00 de ingreso anual, que quede al contribuyente después de pagar los impuestos cedulares; y que la obligación fiscal por la aplicación de la nueva tasa nunca exceda del monto de los ingresos secundarios que determinen la acumulación.

Estas garantías corresponden al criterio que inspira las reformas propuestas, esto es, no agravar las obligaciones fiscales de los causantes que están ya contribuyendo en proporción razonable, sino obtener los recursos adicionales que se requieren de aquellos grupos que gozan de una amplia capacidad económica si el tributo que pagan no se encuentra en la adecuada relación con esa capacidad y tratar con justicia los casos cercanos al límite en el que la tasa complementaria empieza a aplicarse.

Para los efectos del impuesto sobre ingresos acumulados deberá deducirse el importe de lo pagado en cada cédula, a fin de afectar solamente el monto de los ingresos netos. Procederá además deducir el importe de los intereses del pasivo contraído por el causante para fines productivos, siempre que se compruebe la legitimidad de los adeudos ante las autoridades fiscales.

Se sugiere que las siete cédulas establecidas en la Ley se aumenten a nueve, pasando la vigente cédula VII relativa a enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstas, a ser la cédula IX con igual contenido que el que hasta ahora ha tenido.

En la cédula VI se ha considerado que tiene plena justificación eliminar las exenciones del Impuesto sobre la Renta sobre los valores mobiliarios cuando el rendimiento real de éstos exceda del 7 por ciento o del 7.2 por ciento anuales, aunque se propone que la restauración del cobro del impuesto, tratándose de estos ingresos, se afectúe a base de cuotas muy moderadas, para no desalentar la aplicación del ahorro público a la compra de dichos valores.

La Ley vigente del Impuesto sobre la Renta, tratándose de empresas comerciales, establece un gravamen para las ganancias derivadas de la enajenación de activos mantenidos en poder de las negociaciones por un periodo mayor de 5 años, dejando a opción del causante incorporar la ganancia respectiva a sus ingresos ordinarios gravables, o bien, cubrir el impuesto especial. Con base en este antecedente, en el proyecto se propone el establecimiento de una regla general, tanto para empresas como para personas físicas, sociedades civiles y asociaciones a efecto de gravar las ganancias obtenidas por la enajenación de bienes, estableciéndose cuotas más reducidas en función del mayor tiempo que el bien haya estado en poder del causante y del monto de la ganancia, no debiendo exceder el gravamen en ningún caso, del 20 por ciento consignado en los preceptos ahora vigentes.

Ha sido motivo de especial preocupación del Ejecutivo a mi cargo al proponer el establecimiento de este impuesto, el considerar con el más amplio espíritu de equidad la situación de propietarios de bienes inmuebles adquiridos con anterioridad al primero de enero de 1962, respecto de los cuales no parece justificado gravar incrementos de valor que, aunque se realicen efectivamente con posterioridad a la iniciación de la vigencia de la reforma, han sido obtenidos a través de años en los que el nuevo tributo no ha estado en vigor. Por estas razones y aun a sabiendas de que la recaudación inmediata por este concepto será insignificante, se ha preferido sugerir a Vuestra Soberanía adoptar, como punto de partida, el valor que conforme a avalúo bancario tengan los inmuebles al primero de enero de 1962, y gravar únicamente la realización de ganancias que se obtengan en lo futuro, en exceso de dicho valor.

La nueva cédula VII contiene el gravamen a ganancias distribuibles de toda clase de sociedades, que con anterioridad había estado incluido en la cédula VI Imposición de Capitales. El propósito de la creación de una cédula especial para dicho impuesto, obedece a razones de orden técnico; ya que tanto el sujeto como la determinación de la base, la tasa y el sistema de pago difieren considerablemente de los que la propia Ley establece en relación con los demás conceptos de imposición de capitales. El sistema legal de este impuesto se mantiene casi en los mismos términos en que ha estado en vigor, siendo digno de mención únicamente el que se propone la implantación de una cuota adicional de 5 por ciento sobre el importe de los dividendos que se paguen a tenedores de acciones al portador, salvo que las mismas se encuentren depositadas en administración o custodia en institución de crédito que pueda proporcionar a las autoridades fiscales los datos de los propietarios de dichas acciones. No se ha pensado plantear la supresión de la acción al portador, situación que existe en otros países; pero sí se estima justificado que quienes opten por mantenerse en el anonimato, cubran un razonable tributo adicional.

En la cédula VIII se recogerán las disposiciones ya contenidas en la cédula VI vigente, relacionadas con el arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles especializados y los gravámenes a diversas formas de regalías entre particulares. La innovación que se propone en esta cédula consiste en que, en lo sucesivo, sean objeto de impuesto sobre la renta los rendimientos de la propiedad urbana, hasta ahora exceptuados de dicho tributo, dejando exentos los ingresos procedentes de habitaciones cuya renta mensual no exceda de \$ 1 000.00, para estimular la inversión en este tipo de casas de las que existe un fuerte deficiente en la República.

Por más que es muy reducida la cuota que se establece en la nueva cédula de la Ley del Impuesto sobre la Renta para los ingresos procedentes de arrendamientos o subarrendamientos, separadamente el Ejecutivo propone a la H. Representación Nacional la supresión del Impuesto del Timbre sobre recibos, cuando se cause el Impuesto sobre la Renta por el ingreso correspondiente. Dentro del nuevo sistema, el Impuesto del Timbre sobre recibos por renta y el impuesto cedular de que se trata, serán equivalentes y el que se cause uno u otro, atañe a necesidades de carácter administrativo que no influyen en la medida de la carga fiscal sobre arrendadores y subarrendadores.

Además de las reformas referidas el Ejecutivo plantea al H. Congreso de la Unión otra modificación al sistema que consagra la Ley del Impuesto sobre la Renta y que tiene gran importancia por cuanto mira a la determinación y administración del impuesto y a las relaciones entre el causante y las autoridades fiscales. Según esta reforma se suprimiría el procedimiento de calificación para todos los casos en que conforme a la ley actual se exige este requisito.

En lugar de ello se establecería que el causante, de acuerdo con las disposiciones

legales y reglamentarias debe determinar el impuesto que le corresponda y exhibir su importe al presentar la correspondiente declaración. Las autoridades fiscales estarán facultadas para revisar las declaraciones y en el supuesto de encontrar omisión en el impuesto para requerir al causante por el pago de los faltantes y, en su caso, por las sanciones procedentes.

Conforme al nuevo sistema propuesto el causante habrá dado cumplimiento a su obligación fiscal al presentar su declaración, y las autoridades, dentro del plazo legal de prescripción, podrán o no efectuar las revisiones para las que están facultadas.

De acuerdo con los preceptos que en la iniciativa se recomiendan, la determinación del impuesto por el causante tendrá el efecto de que si el importe calculado en la declaración resulta inferior al cubierto en los pagos provisionales, el interesado tenga derecho a que en un breve término le sea devuelto lo pagado de más; en la inteligencia de que si transcurriera el plazo legal sin efectuarse la devolución, el fisco estará obligado a cubrir intereses a un porcentaje razonable.

Notoriamente es grande la trascendencia de la reforma propuesta, pues en tanto que de acuerdo con el sistema actual los causantes deben esperar largos plazos después de presentadas sus declaraciones, para conocer su obligación fiscal definitiva y para que, cuando proceda, sea definido su derecho a obtener devolución de lo cubierto de más al hacer los pagos provisionales, o sea hasta que se dicten las resoluciones sobre calificación, dentro del nuevo sistema las empresas y personas habrán dado cumplimiento a sus deberes fiscales y encontrarán definidos sus derechos, al formular su declaración y enterar el importe del impuesto en ella determinado.

Dicho sistema difiere de manera sustancial del actualmente en vigor, entre otras cosas, en que el causante no necesitará efectuar numerosas y constantes gestiones ante las autoridades para obtener el acuerdo de calificación. Tampoco será necesario y ni siquiera útil, acudir a gestores para lograr resoluciones favorables que, una vez dictadas, purguen vicios u omisiones cometidos, ya que dentro del nuevo sistema una revisión determinada no agota la posibilidad de efectuar otras, siempre que las autoridades fiscales obtengan nuevos datos sobre hechos que influyan en la declaración respectiva.

La medida que el Gobierno sugiere al respecto está inspirada en el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de lograr entre el fisco y los causantes el establecimiento de relaciones a base de armonía, buena fe y entendimiento recíproco.

El Gobierno aceptará que el causante haga su propia determinación de ingreso gravable y la liquidación de su impuesto, pero no renunciará la responsabilidad de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y para ello dispondrá de la facultad de revisión que evidentemente no se ejercerá en la práctica tratándose de todas las declaraciones, aunque siempre habrá la posibilidad de hacerlo tratándose de cualquiera de ellas, dentro del plazo de prescripción.

Al propio tiempo y dentro del espíritu de lograr que las relaciones entre los causantes y las autoridades fiscales se desarrollen en un plano de buena fe, armonía y equidad, el Gobierno propone la introducción en la ley de una norma que autorice el establecimiento de procedimientos conciliatorios para los casos en que al revisar las declaraciones la autoridad considere que el particular ha incurrido de buena fe en omisiones de impuestos. Esta conciliación, que sería objeto del reglamento de la ley, otorgaría al causante afectado la oportunidad de examinar y refutar los puntos de vista de la autoridad revisora y aun concedería la posibilidad de celebrar sobre el mismo asunto, varios actos de conciliación, con intervención de autoridades superiores, antes de formularse la resolución en la que se finque la responsabilidad fiscal.

Se completa la iniciativa con un conjunto de normas que tienden a aclarar puntos de duda o a corregir deficiencias en la estructura legal vigente para cada una de las cédulas. Así se sugieren reformas para que los causantes en cédula V, VI y IX, sujetos a tarifa progresiva, paguen provisionalmente, al obtener cada ingreso un impuesto adecuado a cada cantidad percibida. Se pretende sustituir así el sistema de pago provisional con tasas proporcionales, que la experiencia ha demostrado resultan notoriamente insuficientes y obligan al causante a cubrir, una vez al año, diferencias de importante cuantía. Igualmente, en la cédula IV, se proponen al H. Congreso Federal algunos ajustes en las tasas relativas, con el propósito de realizar correcciones necesarias para que la tarifa resulte más equitativa quedando entre sí las cuotas conformes a una progresividad razonable.