

Problemas fiscales de las compañías que operan en México*

(1958)

Hugo B. MARGAÍN

Nota Preliminar

El "Tax Executives Institute" es una organización norteamericana dedicada al estudio de problemas fiscales. Sus miembros, en su mayoría abogados, contadores, directores y administradores de empresas, se reúnen anualmente en una Convención General, en la cual, especialistas en la materia, presentan trabajos sobre temas impositivos, que dan ocasión a la discusión de problemas concretos planteados libremente por los asistentes.

El Instituto acostumbra invitar a las autoridades federales y locales encargadas de la administración de los impuestos, a tomar parte en los trabajos de la Asamblea, con la finalidad de conocer la orientación de la política impositiva y al mismo tiempo plantear los problemas de los encargados de cumplir con las múltiples y cada vez más complicadas obligaciones tributarias.

También invita a representantes destacados de la Corte Fiscal, para que expongan

sus puntos de vista, siempre interesantes, por estar en sus manos la interpretación jurídica de la Ley, tarea que comparten con la Suprema Corte de Justicia.

De esta suerte se fomentan las buenas relaciones de los contribuyentes con las autoridades administrativas y se da a conocer tanto la interpretación de los textos legales como las decisiones judiciales más recientes, con la meta de que se cumpla con la Ley en la medida que requiere la ética profesional.

En el presente año se celebró en la ciudad de Nueva Orleans, durante los días 6 al 12 de octubre, la XII reunión anual, a la que asistieron como invitados de honor, los señores J. Edgar Murdock, Presidente de la Corte Fiscal de los Estados Unidos; J. Gear McEntyre, Subsecretario del Tesoro del Dominio del Canadá y licenciado Hugo B. Margáin, Director General del Impuesto sobre la Renta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México.

La conferencia dictada por el Director General del Impuesto sobre la Renta, sobre el tema "Problemas Fiscales de las Compañías que Operan en México", se publica en las siguientes páginas.

* Conferencia sustentada por el Lic. Hugo B. Margáin, Director General del Impuesto sobre la Renta, el día 8 de octubre de 1957 en la ciudad de Nueva Orleans, con motivo de la XII reunión anual del "Tax Executives Institute".

SUMARIO:

ANTECEDENTES.—CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.— DISTINCION ENTRE PERSONA FISICA Y PERSONA MORAL.— SOCIEDADES.— FORMAS DE SOCIEDADES MEXICANAS.— OBLIGACIONES FISCALES.— AVISOS Y DECLARACIONES.— UTILIDAD LEGAL BASE DEL IMPUESTO.— TASA SOBRE UTILIDADES EXCEDENTES.— PAGOS PROVISIONALES.— IMPUESTO SOBRE GANANCIAS DISTRIBUIBLES.— CALIFICACION DE LAS DECLARACIONES.— RECURSOS.— CONSULTAS.— MODIFICACION Y LIQUIDACION DE LAS SOCIEDADES.— OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA.— CONVENIOS CON LA SECRETARIA DE HACIENDA.— ASPECTOS INTERNACIONALES.— LA DOBLE IMPOSICION.— METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.— EJEMPLOS DE CASOS RESUELTOS SEGUN LA TEORIA DE LA FUENTE.— GARANTIAS DE LOS CONTRIBUYENTES.

Señores:

Es para mí un privilegio participar en esta importante Asamblea de Derecho Fiscal en la hermosa ciudad de Nueva Orleáns, que por un destino histórico, atestiguó la fusión de las culturas latina y sajona, al haber pertenecido a Francia, a España, y más tarde a la Unión Norteamericana. Así pues, al hablar del Derecho Fiscal Mexicano en este lugar, mis palabras no serán del todo extrañas, por haber resonado aquí la voz de una de las culturas fundamentales de mi país.

Antecedentes

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 no 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 pre-

viamente una ley que la apruebe, y que las normas del Derecho Fiscal, en cuanto entrañan obligaciones de los particulares, sean de aplicación restrictiva, lo que equivale a afirmar que no pueden hacerse extensivas, por interpretación, a otros contribuyentes que no estén 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 gravada, 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 refiero 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 sólo 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 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 industria; 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 cédulas I, II y III.

Salvo el caso de las actividades comprendi-

das en las cédulas IV y V, las sociedades mercantiles pueden ser causantes en las demás cédulas, según la actividad a la que se dediquen. Predominan las que causan el impuesto en las tres primeras cédulas. Por su parte, sus socios contribuyen en la Cédula VI 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 trate. 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 sobre la Renta 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 periodo al que se refiere 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 el 10% de las ganancias excedentes gravables, con el propósito de favorecer a las empresas de tipo medio, cuyas utilidades se generan 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 obtenido 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 o 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 Adicional 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.

Clasificación 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 cuente la autoridad, el ingreso bruto y aplicando a este 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 serle 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.

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 dividendo, 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, ingre-

sos 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 contribuyen 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 coincidan en considerar el ingreso de que se trate por 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 obtienen mientras el capital produzca réditos, la fuente se halla en el lugar en donde resida 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 resida 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 desarrollen sus actividades mercantiles. Si se opera en dos o más países, el ingreso de cada uno de ellos debe tratarse por separado.

Métodos 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 la empresa 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 esté 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 resida 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 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 el 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 miras a 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 precisar 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 establecer con exactitud 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 resida quien paga los servicios prestados; se ha convenido en considerar como utilidad el 30% 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 empleando tales carros y se ha presumido una utilidad del 10% del ingreso bruto.

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

Reafianzamientos o reaseguros internacionales.— La fuente se encuentra en los países en que resida 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 resida 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, siderurgia 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.