

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA REFORMA FISCAL

Emilio MARGÁIN BARRASA*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *El impuesto sobre la renta como un instrumento de justicia fiscal.* III. *Elementos para una reforma fiscal.* IV. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre la renta, como impuesto directo, se ha presentado como el símbolo de la justicia fiscal al gravar con mayor precisión la capacidad contributiva de los particulares, a mayor ingreso mayor impuesto.

También, se ha considerado como el instrumento indispensable para llevar a cabo una justa distribución de la riqueza, ya que el monto del impuesto se determina conforme a una tarifa progresiva.

* Académico de la Facultad de Derecho, UNAM.

La Ley de la materia ha sufrido innumerables reformas a fin de evitar la elusión en el pago de este impuesto e incrementar su recaudación en beneficio de aquellos con menos recursos económicos.

La historia de la política fiscal mexicana permite observar cómo el impuesto sobre la renta pasó de un régimen cédular a uno de carácter mixto, semi-global, es decir, se convirtió en un impuesto con elementos de un impuesto global y algunos tintes del cédular.

El cambio del régimen cédular a uno global se acompañó de la modificación del procedimiento para determinar el impuesto; dicha obligación pasó de la autoridad al contribuyente, y con ello la recaudación en México aumentó.

Posteriormente, nacen las llamadas bases especiales de tributación, como una medida de transición para acercar a ciertos contribuyentes a cumplir con su obligación tanto en materia de impuesto sobre la renta como de impuesto sobre ingresos mercantiles. Sin embargo, con motivo de los llamados cambios sexenales, la autoridad fiscal se apartó de los objetivos de tales bases para convertirlas en un régimen fiscal en materia de impuestos federales.

Para la creación de las bases especiales, se tomaron en cuenta los problemas que enfrentarían los contribuyentes en el cumplimiento de la ley en forma repentina, como el desconocimiento de la ley

por parte de los contribuyentes; la solución de problemas de carácter administrativo o político; y el entendimiento entre la autoridad y el contribuyente respecto de los problemas de este último; sin perder de vista la importancia de este impuesto en la recaudación tributaria y su aplicación al gasto público.

Una reforma fiscal debe partir de un entendimiento entre las partes de la relación tributaria, sin tratarse de una mera negociación sobre los posibles resultados económicos a favor de alguna de las partes y en detrimento de la otra.

Las necesidades son claras para ambas partes, un mayor ingreso tributario para lograr el cumplimiento de los programas del nuevo gobierno, elegido por la mayoría electoral de la población mexicana, el cual, ante la promesa de cambios y mejorías en el ámbito social se requiere incrementar en los recursos económicos.

El entendimiento entre ambas partes es difícil cuando las acusaciones mutuas son graves: un contribuyente omiso, por cuyo pensamiento cruza la idea del derecho al perdón de los cien años y, en el caso de la autoridad, un pensamiento de lucha a muerte contra el enemigo perenne, a fin de destruir al evasor y dar un ejemplo a la comunidad.

El país requiere de una reforma fiscal de acuerdo con su realidad social, económica, política y jurídica, con el objetivo innegable de asegurar a los me-

xicanos y extranjeros la existencia integral de un Estado de derecho, garante del ejercicio libre de las garantías de trabajo, propiedad y seguridad jurídica.

Un acuerdo sensato y acorde a las necesidades de ambas partes es obligatorio para lograr el desarrollo de una legislación tributaria justificada en forma objetiva y razonada.

II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO DE JUSTICIA FISCAL

El Ejecutivo de la nación reiteradamente ha señalado la especial importancia del impuesto sobre la renta, al tratarse del gravamen con mayor recaudación en México, en lo particular, pero en cuanto a su naturaleza de impuesto directo guarda una gran diferencia frente a los impuestos indirectos, cuya recaudación es muy superior.

Ante esta afirmación, y sin negar la importancia recaudatoria del impuesto en comento, la tendencia de la recaudación a la imposición indirecta se confirma en la Ley de Ingresos de la Federación de los últimos treinta años.

La tendencia a favor de la imposición indirecta, originó el cuestionamiento sobre la importancia del impuesto sobre la renta en la reforma fiscal integral como instrumento de justicia fiscal.

La importancia de dicho impuesto continúa, debido a la existencia de la fuente de riqueza que constituyen los ingresos percibidos por concepto de salarios, actividades empresariales, prestación de servicios personales independientes, el uso o goce temporal de bienes inmuebles, enajenación de bienes, intereses, dividendos y otros ingresos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta ha establecido dos formas para recaudar la contribución: la autodeterminación y la retención. ¿Cuál de las dos formas predomina?

Resulta importante dilucidar el camino a seguir para recaudar este impuesto, con el objetivo de asegurarle a la autoridad fiscal su percepción en forma rápida y segura.

La retención es un procedimiento recaudatorio de carácter administrativo sencillo y económico para la autoridad fiscal, al dejar en manos de los patrones o personas morales la obligación de calcular el impuesto a cargo de sus trabajadores, prestadores de servicios profesionales independientes o encargados de realizar en su favor actos de comercio, y descontar el importe del tributo a favor de tales personas; dicha obligación se sustenta en una responsabilidad solidaria.

En cambio, en la autodeterminación de las contribuciones el propio contribuyente calcula el monto de su obligación tributaria y la entera a la autori-

dad fiscal, como sucede en los casos de las personas morales, y de las personas físicas dedicadas a la prestación de servicios profesionales independientes, al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y a actividades empresariales.

La Ley del Impuesto sobre la Renta tiende a que, en la retención de este impuesto, el encargado de pagar a los contribuyentes por los conceptos antes mencionados, proporcione un mayor apoyo al Estado, con la finalidad de invertir menores recursos económicos en la recaudación y asegurar el entero del impuesto.

La retención es una forma de capturar al contribuyente en la fuente de riqueza, para asegurar el pago del impuesto a su cargo y reducir considerablemente la posibilidad de una evasión fiscal.

Pero, surge una pregunta, ¿Cuál es la vía que capta la mayor cantidad de recursos recaudados por concepto impuesto sobre la renta, la retención o la autodeterminación?

Si es a través de la figura de la retención, se traduciría en un soporte mayor por los asalariados en términos del capítulo I, del título IV, de la Ley en la materia, lo cual significa una mayor carga sobre los hombros de las personas físicas en comparación con las personas morales; ello plantea la necesidad de analizar cuál es la carga de la persona física asalariada y de la no asalariada, ¿se grava más al traba-

jo (salario y honorarios) en comparación con el capital (intereses, dividendos, ganancias en casa de bolsa) vía impuesto sobre la renta y los impuestos indirectos?

¿Cuál es el principio de justicia fiscal? analicemos diversos elementos constitutivos de una reforma fiscal.

III. ELEMENTOS PARA UNA REFORMA FISCAL

1. *Económicos*

Las teorías económicas aplicables a la materia tributaria buscan optimizar los impuestos, esto significa incrementar la recaudación a través de medidas tendientes a promover el desarrollo eficiente de las empresas.

Para lograr una ley que corresponda a las ideas económicas planteadas por el Ejecutivo, se requiere un conocimiento de la geografía empresarial y humana de las distintas regiones del país, a fin de adecuar la ley a la situación de los contribuyentes.

Los economistas argumentan, la necesidad de garantizar la existencia de un Estado donde las leyes se apliquen por los tribunales en materia contractual, y con ello asegurar a los inversionistas nacionales y extranjeros el cumplimiento de las obliga-

ciones establecidas en ley y en los contratos a cargo de los individuos. De lo contrario, el deseo de invertir en el desarrollo de las empresas se puede venir abajo, tanto a nivel nacional como extranjero.

Dentro de nuestra ley existe lo que en la teoría se llama impuesto al consumo o al gasto, régimen simplificado, y lo que se denomina como el impuesto sobre la renta negativo, crédito fiscal.

Ante la imperiosa necesidad del Estado de percibir mayores recursos tributarios y ante la propuesta de aplicar el impuesto al valor agregado a las operaciones sujetas a la tasa cero y exentas (lo cual se traduciría en una disminución de la capacidad económica de los particulares), se propone incrementar el monto de mínimo exceptuado del impuesto sobre la renta a fin de mantener la situación imperante hasta el día anterior a la entrada en vigor de la reforma en materia de impuesto al valor agregado.

En cuanto a las personas morales, se propone volver al régimen de depreciación acelerada, permitir la deducción de gastos propios de su actividad como los de comida, relajar la rigidez formal en materia de comprobantes de deducciones y reducir la tasa del impuesto, con el objeto de promover las actividades de las empresas.

Asimismo, se sugiere revisar la situación de la figura de la escisión y del régimen de consolidación,

con la finalidad de valorar el beneficio fiscal frente al beneficio empresarial, esto es, que se determine la situación fiscal de las empresas conforme a la situación real de sus resultados empresariales o bien, reducir la obligación fiscal como resultado del régimen.

En consecuencia, el legislador debe atender al principio de capacidad contributiva establecido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de Jurisprudencia P./J. 109/99, visible en el *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, el cual señala:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en considera-

ción que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

2. *Jurídicos*

En el ámbito jurídico, se requiere un reordenamiento de las disposiciones legales para otorgar plena seguridad jurídica y certidumbre en la aplicación de la legislación frente a otras ramas del derecho.

Uno de los temas recurrentes en toda llamada reforma fiscal, es el de la seguridad jurídica que todo contribuyente debe gozar en el sistema tributario mexicano.

El Ejecutivo de la nación aplica el concepto de seguridad jurídica en la iniciativa de reformas en materia tributaria que presenta anualmente al Congreso de la Unión para efectos del Código Fiscal de la Federación, lo cual, conlleva al cuestionamiento sobre si la seguridad jurídica se limita al ámbito de los procedimientos contenidos en el mencionado Código, o bien se amplía al resto de la legislación

tributaria, relativa a los distintos tipos de contribuciones (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones por obra de mejora).

Pero, ¿qué sucede con la relación entre la legislación tributaria y el resto de la legislación federal, estatal y municipal, ¿existe seguridad en cuanto al alcance de cada rama del derecho, sin la influencia de la materia tributaria que complique su ejercicio?

En cuanto al ámbito jurisdiccional, ¿la actividad judicial provee, de manera pronta, expedita y completa, seguridad jurídica en el campo tributario al contribuyente?

Muchos han sido los problemas jurídicos resueltos en esta materia debido al litigio continuo y permanente entre el fisco y los contribuyentes, al grado de haber formado la mayor parte de los trabajos del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante varios años, sólo superados por las controversias constitucionales, a últimas fechas.

El análisis constitucional de los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria ha sido prolijo a partir de 1988, dichos conceptos han sido modificados por la nueva integración debido a que algunos casos modificados contaban con un sólido sustento jurídico.

Recientemente, en los periódicos se comentó la posibilidad de establecer el mismo tratamiento fis-

cal para las personas físicas con actividad empresarial y para las personas físicas con prestación de servicios personales independientes, lo cual lejos de promover la seguridad jurídica, lleva a un estado de incertidumbre, ya que se trata de dos actividades distintas sin la posibilidad de recibir el mismo tratamiento en la Ley Tributaria, en atención de la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación P. LXXXII/97, visible en el *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, t. V, mayo de 1997, p. 171, la cual señala:

RENTA. EL ARTÍCULO 108-A (ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL *DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN* DE 20 DE DICIEMBRE DE 1991), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN 14 CONSTITUCIONAL. La garantía de equidad de los tributos contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad, ante la misma ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo gravamen, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, variando únicamente el monto del entero de acuerdo con la capacidad contributiva de cada cau-

sante para respetar el principio de proporcionalidad, también contenido en el magno numeral; por tanto, resulta claro que el artículo 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado por decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* de 20 de diciembre de 1991, no transgrede dicha garantía por establecer para los contribuyentes, personas físicas con actividad empresarial, una tasa distinta a la prescrita por la propia ley para otras personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o por la prestación de servicios personales independientes, cuenta habida de que el hecho de obtener ingresos derivados de una actividad empresarial, revela una equiparación con los ingresos provenientes del capital de sociedades mercantiles, diferenciándose así de las personas físicas que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o de aquellas que perciben ingresos por la prestación de servicios, personas independientes; en tales circunstancias, al no ser iguales, no es necesario que reciban un tratamiento igual.

3. *Recaudatorios*

La importancia recaudatoria del impuesto sobre la renta ha quedado plenamente justificada por ser un impuesto con fines fiscales y con un alto monto establecido en la Ley de Ingresos de la Federación, indudablemente debe perfeccionarse el procedi-

miento de recaudación con el menor costo administrativo.

4. *Administrativos (políticos)*

Los problemas de los contribuyentes con las diversas autoridades administrativas pueden disminuir la recaudación de los impuestos, lo que representa una pregunta seria a la autoridad fiscal, ¿quién debe resolver los problemas administrativos de los contribuyentes?

IV. CONCLUSIONES

- 1) Se requiere una reforma fiscal integral basada en un pleno conocimiento de la geografía empresarial y humana del país.
- 2) Es necesario compensar a los contribuyentes por la pérdida de capacidad económica ante la reforma del impuesto al valor agregado.
- 3) Se debe revisar la legislación fiscal, a fin de evitar la inseguridad jurídica de los contribuyentes.
- 4) Es necesario establecer procedimientos para estudiar y analizar los problemas administrativos de los contribuyentes.