

24/96

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**LA PRESTACION DE SERVICIOS EN EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MARCELO DAVILA AREVALO

México, D. F.

1982



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

PROLOGO .

Teniendo en consideración el auge que en los últimos diez años ha tomado El Derecho Fiscal o Tributario en este país, me decidí por orientar mis inquietudes a ese campo tan virgen y a la vez tan descuidado por la mayoría de los estudiosos del Derecho.

Dicho auge fué el resultado lógico del empuje económico del pueblo mexicano, que le ha valido el reconocimiento de todos los países del orbe, y que también se ha reflejado en el adecuado tratamiento tributario dado a los residentes de la República Mexicana, tanto nacionales como extranjeros.

Al incursionar por primera vez en el ámbito de la legislación impositiva, me di cuenta de que ésta perseguía una finalidad esencial, que era precisamente el recabar y allegar los medios económicos indispensables, no sólo para la subsistencia del Estado mismo, sino para que éste cumpliera con su objetivo político de proporcionar los servicios de carácter público a sus gobernados.

El Derecho ha sido entendido tradicionalmente como un termómetro que mide los cambios económicos, políticos y sociales que

II

sufre un peso determinado, y por ella misma esta realidad -
ambiente tiene necesidad de reflejarse en un cuerpo de normas
que le dé reconocimiento por parte del Estado.

Esa disciplina que es el Derecho no sólo se conforma con -
ser la rama del saber humano que más transformaciones sufre,
sino que en su propio seno contiene a otra disciplina que,-
por su propia naturaleza, se altera o modifica a cada momento
to, siendo ella justamente el Derecho Fiscal.

El Derecho Fiscal no únicamente está integrado por el con-
junto de leyes tributarias de carácter federal u estatal, -
sino que también lo está por todos aquellos Reglamentos, De-
cretos, Acuerdos, Circulares y Oficios que de una manera u
otra se refieren a alguna norma o concepto contenido en la -
legislación tributaria, por lo que quien crea que conociendo
las leyes fiscales, pero desconociendo sus disposiciones co-
nexas, ya conoce la materia fiscal, se encuentre en un error
de grandes dimensiones.

Así pues, reconociendo lo difícil de tal empresa, deseo apor-
tar, aunque sea en mínima parte, algunas ideas que se vierten
en este trabajo, con la esperanza de que sean de utilidad pa-
ra el entendimiento, cada vez mayor, del Derecho Fiscal.

Mercado Dévila Arévalo.

CAPITULO I

ANTECEDENTES.

1.- ETIMOLOGIA DEL VOCABLO "PRESTACION DE SERVICIOS".

La expresión en comentario es un término muy usual, no sólo en los ordenamientos jurídicos fiscales, sino también en nuestro lenguaje común, ya que gran parte de las actividades de las personas encuadran perfectamente en lo que entendemos como "Prestación de Servicios".

Para comprender el exacto alcance que tiene este vocablo, debemos acudir al significado que tenía en el pasado, y para ello tendremos necesidad de recurrir a la etimología latina del término de referencia.

Para tal efecto, y tratándose de una expresión compuesta de dos palabras, analizaremos la primera de ellas, esto es, el vocablo "prestación", el que deriva de las raíces latinas PRAESTATIO-PRAESTATIONIS, que significa la acción y efecto de prester; a su vez esta última palabra proviene de la raíz latina PRAESTARE, que quiere decir entregar alguna cosa para que, por algún tiempo, se haga uso de ella, con la obligación de restituir la misma cosa. (1)

Por otro lado, y analizando la segunda palabra del término que nos ocupa, vemos que deriva de la raíz latina SERVITIUM que significa la acción y efecto de servir. (2)

(1) Diccionario de la Lengua Española.- Decimosegunda Edición. 1970.
Edit. Espasa Calpe, S.A.- Pág. 1062.

(2) Ob. Cit.- Pág. 1197.

Así pues, conjuntando ambas palabras deducimos que "prestación de servicios", desde el punto de vista etimológico, quiere decir la entrega de un servicio que efectúa una persona a otro, para que éste, en forma temporal, haga uso de él, con la obligación de restituir el mismo servicio.

2.- CONCEPTO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.

Es concepto generalizado en la doctrina jurídica contemporánea que la prestación constituye el objeto o contenido de un deber jurídico.

Para los romanos el objeto de una obligación estaba siempre constituido por un acto, cuando no por una abstención, cuyos caracteres están más o menos resumidos en las siguientes palabras: DARE, PRAESTARE y FACERE.

Así pues, DARE significaba transferir el dominio sobre una cosa o constituir un derecho real; PRAESTARE significaba otorgar el disfrute de un bien sin constituir sobre el mismo un derecho real, y por último FACERE implicaba la realización de cualquier acto o abstención distinta de los anteriores.

Con el transcurso del tiempo el vocablo PRAESTARE ha sufrido una modificación profunda, a tal grado de que en nuestros tiempos significa tanto dar, como hacer o no hacer.

La doctrina que hoy prevalece respecto a lo que debe entenderse como el objeto de una obligación, es la que sostiene que es el acto de su realización mismo, que ha venido a identificarse con la PRESTACION. En este sentido coinciden autores como POLACCO, -- VALVERDE, BEVILAQUA, COLMO y LAFAILLE.

En la actualidad cuatro son los caracteres generales que la doctrina adscribe a la PRESTACION, a saber:

- a) POSIBILIDAD.- Nadie pueda ser obligado a ejecutar un acto imposible.
- b) LICITUD.- Toda prestación debe constituir un acto lícito previsto por una norma jurídica vigente.

c) DETERMINACION.- Los caracteres de la prestación deben aparecer definidos en el instante de su exigibilidad y en el de su cumplimiento.

d) COERCIBILIDAD.- Toda prestación implica el cumplimiento de una obligación, la no prestación constituye un hecho anti-jurídico acreedor a una sanción.

Muchos autores del siglo pasado sostenían que la prestación sólo debía revestir un carácter patrimonial. En nuestros días el concepto prestación tiene un alcance más amplio, significando tanto el acto de cumplir un contrato, como el de cumplir con cualquier obligación legal, es decir, es la actividad completa y efectiva prevista como el cumplimiento de un deber jurídico.

Según Carlos Cossío, la prestación viene a constituir la consecuencia jurídica dentro del aspecto lícito del obrar; así pues, en tanto que la prestación es consecuencia de una condición lícita, la no prestación es la ilicitud que funciona como condición para que se genere una sanción.

La Prestación de Servicios es una figura jurídica regulada originalmente por el Derecho Común, es decir, por el Derecho Civil -- (título Décimo, Segunda Parte del Libro Cuarto del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación federal en toda la República), el cual no nos proporciona una definición de lo que debemos entender por "Prestación de Servicios", sino sólo nos da los elementos o características que lo integran.

Este Ordenamiento Legal prevé dos clases de prestación de servicios, a saber: la relativa a los servicios profesionales y la que se refiere al contrato de trabajo.

La primera de dichas actividades se encuentra debidamente prevista, en todas sus manifestaciones, por el mencionado Cuerpo de Normas, en tanto que la segunda de ellas por la Ley Federal del Trabajo.

Los elementos o características de la prestación de servicios, que necese a la vida jurídica al través de un contrato, son las partes, el objeto y la forma.

En cuenta a las partes que intervinieren en su celebración, - lo constituyen la persona que preste el servicio (prestatario o profesionalista) y la que lo recibe (cliente), las que deben poseer capacidad jurídica suficiente para obligarse.

El objeto del contrato de prestación de servicios lo integran tanto la actividad o esfuerzo desplegado por el prestatario del servicio, como la retribución u honorarios convenidos, los que no necesariamente deben consistir en dinero.

El trabajo de quienes ejercen las profesiones liberales es retribuido, aun en los casos en que quien se beneficia no sea la persona que solicitó el servicio.

El que presta y el que recibe el servicio fijan de común acuerdo la retribución, pero puede suceder que no lo hagan, caso en el que para determinar el monto de la contraprestación se atenderá a la costumbre del lugar, a la importancia y a la calidad de los trabajos efectuados.

Conforme a lo expuesto con enteraidad, podemos concluir con la siguiente concepción de la prestación de servicios: es el pacto entre dos personas o grupos de personas, mediante el cual una de ellas se obliga a desplegar un esfuerzo o actividad, que puede ser de carácter científico, artístico, material o intelectual, dirigido a lograr un fin determinado, en favor de la otra, y éste se compromete a entregar a aquélla una contraprestación, ya sea en dinero o en especie.

3.- NATURALEZA DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.

Por lo que se refiere a la naturaleza jurídica de la prestación de servicios, diremos que se trata de un negocio jurídico de carácter bilateral, patrimonial y de realización inter-vivos, oneroso, de tracto sucesivo o instantáneo.

En efecto, la prestación de servicios se manifiesta a la vida jurídica, mediante la celebración de un negocio jurídico, el que a su vez se hace patente a través del documento que lo contiene, o sea, del contrato.

Conforme lo señala el tratadista mexicano Luis Muñoz, el contrato es aquel documento en atención al cual dos comportamientos o -

conductas humanas, espontáneas, motivadas y conscientes, se traducen en dos declaraciones o manifestaciones privadas de voluntad, con -- igualdad jurídica, que regulan los intereses de las partes. (3)

El contrato también se ha definido tradicionalmente como el acuerdo de voluntades para crear, modificar o transmitir derechos y obligaciones. (4)

El negocio jurídico consiste en el comportamiento o en la - conducta de las partes contratantes, que se manifiestan en declara-- ciones privadas de contenido volitivo, pues regulan los intereses de las partes y de éstas en relación con terceros, traduciéndose en la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones.

Los negocios jurídicos bilaterales se caracterizan porque - surgen de las declaraciones o manifestaciones de contenido volitivo, que normalmente producen efectos respecto de ambas partes, o como se cita el ilustre jurista Rafael Rojas Villegas, "el negocio jurídico es bilateral cuando el acuerdo de voluntades da nacimiento a dere-- chos y obligaciones en ambas partes". (5)

En este supuesto, las dos declaraciones o manifestaciones de contenido volitivo, se preaponen mutuamente y en él se contemplan - intereses contrapuestos.

Por otra lado, en consideración a su contenido los negocios jurídicos suelen llamarse de derecho patrimonial, por contraposición a los de derecho de familia.

Así pues, tal y como lo advierte Santoro-Passarelli (6) "la tendencia moderna insiste en la necesidad de subordinar a los intere-- ses generales los privados de las partes, sobre todo cuando los prin-- cipios de solidaridad atemperan en los ordenamientos jurídicos la -- orientación puramente individualista, hoy en crisis, si observamos - las normas de cultura que prevalecen en las sociedades que conocemos

(3) Derecho Civil Mexicano.- Tomo III.-1971.-Pág. 136.

(4) Compendio de Derecho Civil.-Contratos.- Rafael Rojas Villegas.- 1962.-Pág. 7.

(5) Ob. Cit., Pág. 9.

(6) Revista "El Derecho Civil".-1944.-Pág. 21.

y en las legislaciones que han instaurado el llamado Derecho Privado Social^o.

El negocio jurídico patrimonial tiende a modificar la actual distribución de intereses (bienes); e normar la prestación de servicios y se habla de atribución patrimonial o de enriquecimiento, incremento o ventaja que se opere en el patrimonio de un sujeto a consecuencia de la declaración o manifestación de voluntad de quien determine la atribución, significando una disminución del patrimonio, ya sea traslativa o abdicativa, como la cesión y la renuncia.

El negocio jurídico es inter-vivos porque produce sus efectos sin el presupuesto de la muerte de una de las partes, por lo que es una de las categorías del negocio, cuya función responde a las necesidades de la vida humana de relación, y el acontecimiento del fallecimiento de una persona no funge como *conditio iuris*.

Igualmente es oneroso, porque en él se estipulan provechos y gravámenes recíprocos, denominándosele también **COMUTATIVO**, pues las prestaciones que se deben las partes son ciertas desde que se perfecciona el negocio jurídico, de tal suerte que mediante ellas se puede apreciar inmediatamente el beneficio o la pérdida que se causen.

También la prestación de servicios puede ser de tracto sucesivo, ya que sus efectos se difieren en el tiempo; en tanto que si dichos efectos son de realización inmediata o quedan satisfechos en el momento mismo de su celebración, se considera que es una prestación de servicios instantáneos.

4.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.

El régimen jurídico de la **LOCACION DE SERVICIOS** en las legislaciones contemporáneas ha traspasado su contenido a figuras contractuales específicas, cuyo espíritu responde a otros intereses sociales y económicos de aquella figura jurídica típica del Derecho Romano.

a) **LOCATIO CONDUCTIO**.- La *locatio conductio romana*, ya sea en su configuración indiferenciada de casos contractuales, ya sea en su versión medieval con su trilogía de **LOCATIO CONDUCTIO REI**, **LOCATIO**

CONDUCTIO OPERIS y LOCATIO CONDUCTIO OPERARUM, definitivamente ha de caído en la doctrina y la dogmática contemporánea.

Se ha visto con claridad la diversidad de supuestos de contenido económico y de técnicas jurídicas que requieren las figuras englobadas en el tradicional concepto unitario.

Los códigos actuales comienzan a legislar cada materia en forma específica y aún a remitirla a la legislación autónoma correspondiente.

La locación de Servicios, en su versión contemporánea, se ha extendido a otras ramas del derecho y entre ellas a la que se refiere a la materia fiscal.

El contrato de trabajo, como ejemplo de autonomía dogmática jurídica, ya se lo legisla en código específico, ya en el cuerpo civil, laboral o fiscal, ha señalado las vías a otras figuras relacionadas como el Contrato de Aprendizaje, de Servicios Domésticos, de las Profesiones Liberales, para abarcar el contenido de la locación de servicios.

En el antiguo derecho romano apenas se insinúa una locación de servicios, por la prevalencia del régimen de la esclavitud, como mano de obra en la economía primitiva.

Como contrato consensual, SPECIES LOCATIONES, forma parte de una concepción teórica de la locatio conductio, que estaba integrada por las siguientes figuras:

a) LOCATIO CONDUCTIO REI, centrada en la conducta de ceder a otro el goce temporal de una cosa contra la retribución equivalente (merces);

b) LOCATIO CONDUCTIO OPERIS, donde las conductas normadas se manifiestan en que una de las partes promete una actividad para alcanzar un resultado valioso para la otra parte y ésta retribuye en pago un equivalente pecuniario, una vez terminada la obra;

c) LOCATIO CONDUCTIO OPERARUM, cuando una de las partes pone sus servicios a disposición de la otra temporalmente, recibiendo en contraprestación un pago previamente convenido.

De esta manera la LOCATIO CONDUCTIO, como género de contrato

consensual típico, tenía como especies los paradigmas contractuales señalados.

Ahora bien, los romanos quisieron significar con la expresión *locatio conductio* dos hechos prácticos, en primer lugar *LOCARE*, significando el comportamiento contractual aludido, es decir, que una de las partes colocaba públicamente, para ofrecerle, la cosa objeto de la obligación, a la otra parte, según lo convenido; en tanto que en segundo lugar con el vocablo *CONDUCTIO*, se hace referencia al hecho de tomar y llevarse, según convenio, la cosa, el objeto y el servicio ofrecido, mediante un pago.

Según las fuentes romanas, se conoció primero la locación de ganado y de esclavos para ser utilizados en trabajos agrícolas, y en ese sentido la denominación resultaba lógica y gráfica, porque el arrendador colocaba (*locatio*) al ganado o al esclavo a disposición del arrendatario y éste los conducía consigo (*conducere*) para utilizar tanto el cuerpo como la potencia física de la cosa.

Locar una cosa era lo esencial en estos contratos del derecho romano, para disfrutarla y usarla en su potencia de trabajo o entregarla para que fuera objeto de una transformación.

Fuera de los supuestos en que se entregaba un esclavo en arrendamiento o para el trabajo servil, se presentaron casos en que un sujeto dedicaba su actividad en beneficio de otro, por una retribución. Como no había figura contractual, se utilizó la fórmula de la *STIPULATIO*, para la convención y se concedió a las partes las *ACTIO LOCATI* y *CONDUCTI*, respectivamente. (7)

d) LA *LOCATIO CONDUCTIO OPERARUM*.— Esta figura siempre representó una excepción en la actividad económica romana, frente a la difundida locación de esclavos de trabajo.

En estos supuestos y ante las dificultades de ubicación de las nuevas figuras jurídicas contractuales, los juristas y jueces concibieron una *locatio operis* u *operarum*, para diferenciar la hipótesis del trabajo esclavo en arrendamiento, por parte de su dueño, del trabajo del hombre libre o liberto con su patrono.

(7) Ihering.—Espíritu del Derecho Romano.— Tomo III,— Pág. 137.

El sentido jurídico romano asimiló el trabajo libre en locación, como una especie de la locatio conductio y no de la venta de servicios, radicando la diferencia en el goce temporario de la cosa y del servicio, en este caso.

Distinguió el trabajo esclavo y su esencia, pues se tomaba el cuerpo y el servicio como una cosa, como objeto del contrato.

En el trabajo libre concibieron que lo que entregaba y a lo que se obligaba el hombre libre al arrendar su trabajo, era el trabajo mismo o la obra suministrada, por lo tanto pudo denominarse a este supuesto contractual locatio operarum o locatio operis, según los supuestos señalados, a diferencia de la locatio servi o locatio hominis, como se denominó el arrendamiento de esclavos. (8)

Tratándose de servicios prestados por personas que ejercen profesiones liberales, no tuvieron ubicación en las figuras de la locatio conductio. Los juristas se encontraron con la alternativa de considerar la relación como una prestación de servicios o de negar la calificación de arrendamiento.

Por último es necesario señalar que también los romanos distinguieron las OPERAE LIBERALES, o sea aquellas actividades desplegadas por los profesionistas.

(8) Mayne.- Curso de Derecho Romano.- Tomo II.- Págs. 254 y 255.

CAPITULO II.

LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, al entrar en vigor el 18 de enero de 1980, abrogó la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, además de diecisiete impuestos especiales o interligados, tales como los que se contemplan en la Ley del Impuesto sobre la Venta de Aceites y Grasas Lubrificantes; la del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices; la del Impuesto sobre Despepita de Algodón en Rama; la del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados; el Decreto por el cual se fija el impuesto que recaerán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla destinados al Consumo Interior del País; la del Impuesto a la Producción del Cemento; la del Impuesto sobre Carillos y Fósforos; la del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradores y Pulidores; la del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Mule; la del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio o Televisión; la del Impuesto sobre Vehículos propulsados por Motores tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo; la de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal; la del Impuesto sobre Portes y Pasajes; el Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrucarriles; el Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Agua de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz; la del Impuesto sobre la Explotación Forestal y la de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

Sus características esenciales se manifiestan en que se trata de un impuesto de los llamados INDIRECTOS, pues la propia Ley autoriza al contribuyente a repercutir el impuesto causado; es un IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, pues grave cada una de las etapas de comercialización por las que atraviesa un bien; es un IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO, porque incide de manera directa en el consumidor final de la ca-

dens de comercialización; es PLURIFASICO, ya que grave cada una de las etapas de producción y de comercialización por las que pasa un bien o servicio; es NO ACUMULATIVO, pues sigue una existencia paralela a la del precio del bien o del servicio, por lo que no forma parte de él, - ya que nunca llega a integrarse al precio y por ello mismo no se genera un impuesto sobre otro ya causado, o sea, no se configura un impuesto con efectos en "cascada".

Otra de las características de este tipo de gravamen consiste en ser de CARACTER GENERAL, puesto que se aplica en todas las operaciones, actos o actividades que estén dentro de su objeto, excepto - aquellas que por disposición expresa de la Ley están exentas de pago del impuesto.

Igualmente es NEUTRAL, debido a que no incide en el aumento - de los precios de los bienes o de los servicios que son objeto de las transacciones comerciales o acuerdos de voluntad; en otras palabras, dado que su mecánica de operación exige que tenga una existencia paralela al precio o valor del bien, no grave el valor total del mismo en cada etapa de la producción o de la comercialización por las que atraviesen, sino única y exclusivamente afecta la parte que un determinado contribuyente agrega a dicho bien para su enajenación posterior, - de tal suerte que el número de etapas en sí mismo consideradas en nada influye en los precios.

En el caso de las exportaciones, gracias a su mecánica de operación y a la, prácticamente, fijación de una sola tasa (10% ó 6%, según el caso, puesto que la de 0% no representa mayor dificultad), es sumamente fácil cuantificar la carga fiscal de un determinado bien, - pues basta observar y tomar en cuenta el precio que se le va a dar al bien, para que al aplicarle la tasa respectiva se cuantifique de inmediato la carga fiscal.

Asimismo, en tratándose de las importaciones NO ES DISCRIMINATORIO en relación con los bienes producidos en el territorio nacional, ya que iguale la carga fiscal de los productos importados, respecto - de los elaborados en el territorio nacional.

Por último, gracias a su sistema de operación DIFICULTA LA EVALUACION, ya que para que un contribuyente tenga derecho al acreditamien-

to del impuesto que él pego a sus proveedores o prestatarios de servicios o el que posiblemente cubrió en la importación, es requisito sine qua non que recabe la documentación que ampare la operación de que se trate y además que éste reúna los requisitos legales.

1.- **SUJETOS.**- Teniendo una visión muy general de lo que es el impuesto al valor agregado, entremos ahora al análisis de cada uno de los elementos fundamentales de dicho gravamen, a los cuales la Ley lee de vida jurídica, principiando por examinar el primero de ellos, o sea, el de los sujetos del impuesto al valor agregado.

Doctrinalmente se entiende que los sujetos de una determinada carga fiscal lo constituyen aquellas personas, físicas o morales, que legalmente estén obligadas al pago de un gravamen, por el hecho de - edecurar su conducta al objeto de la Ley que tutela al tributo de que se trate.

El primer elemento que interviene en una relación tributaria lo constituye "EL SUJETO", el que puede ser **ACTIVO** o **PASIVO**.

Dentro de la organización legal del Estado Mexicano, los sujetos activos lo configuran **LA FEDERACION, LOS ESTADOS, EL DISTRITO FEDERAL Y LOS MUNICIPIOS**, y que tienen el derecho de exigir el pago de tributos a excepción de éstos últimos los que no pueden fijar por sí mismos los impuestos municipales, sino que son fijados por las Legislaturas de los Estados, teniendo sólo la facultad de recaudarlos, y - en ese sentido se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la - Nación, en atención a lo dispuesto en el artículo 115 de la Constitución Federal, habiendo establecido **JURISPRUDENCIA** en los siguientes - términos:

"Los Impuestos Municipales decretados por los Ayuntamientos y no por las Legislaturas no tienen carácter de Leyes, y hacerlos efectivos importe una violación constitucional".(9)

Así pues, la Federación, los Estados y el Distrito Federal - tienen soberanía tributaria plena, en tanto que los municipios la - tienen subordinada.

(9) Apéndice al Tomo CXXVI del Semanario Judicial de la Federación, - Primera Parte, Vol. Segundo, Pág. 801.

Por otra parte, **SUJETO PASIVO** es la persona que legalmente - tiene la obligación de pagar el impuesto, y en esas circunstancias - el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, en su artículo 20 decía que "sujeto o deudor de un crédito fiscal es la -- persona física o moral que, de acuerdo con las Leyes, esté obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

También el Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 contem-- ple en su numeral 13 esta figura del sujeto pasivo de un crédito fiscal, definiéndole como "aquella persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las Leyes, esté obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

Ahora bien, como lo reconoce el tratadista mexicano Ernesto Flores Zevala "es una persona que está obligada al pago de una pres-- tación al Fisco Federal, cuando el fisco esté en la posibilidad la-- gal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con es-- ta definición es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situa-- ción coincide con la que la Ley señale como hecho generador del cré-- dito fiscal, es decir, el individuo que realice el acto o produzca o sea dueño del objeto que la Ley toma en consideración al establecer - el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la Ley le impo-- ne la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél".- (10)

Por otro lado, debemos distinguir el sujeto activo del - -- impuesto, del pagador del impuesto, el primero es al que nos hemos - referido, y el segundo es aquél que, en virtud de diversos fenómenos e que están sometidos los gravámenes, paga en realidad el impuesto, porque su patrimonio es el que resulta afectado con el pago, como su cede con los denominados impuestos indirectos (consumidor final).

Habiendo analizado someramente ambos caracteres de los suje-- tos de un crédito fiscal, vemos que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Muni-- cipios participan de ambas características, a saber, sujetos activos y pasivos de la relación tributaria, pues conforme al contenido de -

(10) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.-Edit. Porrúa,S.A.- - 1975.- Pág. 54.

los artículos 19 y 30 de dicho ordenamiento legal, se indica expresamente que "Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, LAS PERSONAS FISICAS Y LAS MORALES, que en territorio nacional realicen las actividades siguientes ...", y están de identificados tales entes públicos como personas morales (artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación federal - en toda la República), es claro que poseen la personalidad de sujetos pasivos de un crédito fiscal, sin que sea óbice que la propia Ley los libere posteriormente del pago del impuesto generado en los actos o actividades que hubiesen celebrado.

De igual manera, por lo que se refiere a que tienen la característica de sujetos pagadores del impuesto, el segundo precepto legal citado claramente señala que "La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 19 y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley", de donde se puede afirmar que por ello se convierten en sujetos pagadores del gravamen, gracias a los efectos de la traslación, que en esta Ley tiene el carácter de obligatoria.

El especialista en Derecho Tributario Emilio Margain Manatou, afirma que el concepto de SUJETO PASIVO de este Derecho, no coincide con el del Derecho Privado, por lo que no son aplicables a aquél los principios de la capacidad que este último ha elaborado, ya que ningún efecto de derecho producen los actos de los incapaces, salvo que sean realizados a través de quienes ejercen la patria potestad o la tutela.

Así para el Derecho Tributario, los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales, y la única limitación que encuentra el sujeto activo es el de que no pueda llevar a las últimas consecuencias el procedimiento de ejecución sin que previamente se dictara o nombre al incapaz un tutor, que en su nombre oponga las

defensas que estime pertinentes; por ello, concluye el citado tratadista que, todo ser o ente es capaz de derechos y obligaciones fiscales. (11)

Para Dino Jarech (12), quien tiene capacidad en el Derecho Privado le tiene también para el Derecho Tributario, pero como estudiante señala Margain Manstou "la capacidad de los entes que desconoce aquella rama del Derecho (Privado), a los que la misma considere incapaces, le poseen en el Tributario, pues basta ser titular de relaciones económicas, para que se tenga capacidad tributaria".

La Ley del Impuesto sobre la Renta (13), al tratar sobre este aspecto de los sujetos pasivos de una obligación fiscal, señala - que para efectos de este gravamen lo serán, de una manera genérica, las personas físicas o morales, condicionando su configuración a tres supuestos diferentes:

a) Las personas residentes en el territorio nacional, respecto de todos los ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan;

b) Las personas residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento;

c) Las personas residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el territorio nacional, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley de la materia, son sujetos del impuesto al valor agregado LAS PERSONAS FISICAS O MORALES que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades gravadas por la Ley.

(11) Int. al Est. del Derecho Trib. Mex., Pág. 138.

(12) Cienas de Derecho Tributario, Pág. 84.

(13) Artículo 19.

La palabra "persona" proviene de las raíces latinas SONO, AS, ARE y del prefijo PER, significando "sonar fuertemente". Así en el teatro antiguo se llamó persona a la máscara que los actores empleaban para representar sus papeles, y según era la máscara, cómica o trágica, así era el personaje representado.

Del teatro pasó a la vida común y corriente, y se decía que una persona era trágica, cómica o triste, de donde "persona" significó el ser humano representando su papel vivido en la comunidad social.

En el Derecho Romano, cuando la humanidad se dividía en libres y esclavos, antes que la personalidad, se tomaba muy en cuenta el "Status", ya que el hombre tenía determinada su cualidad de persona o de cosa, ciudadano o extranjero, frente al Derecho Privado, según el Status al que pertenecía.

En esa época existían tres status: status libertatis, status civitatis y status familiae. Los primeros determinaban las condiciones de la capacidad jurídica, dando lugar a la distinción entre personas SUI IURIS y ALIENI IURIS, según tuviesen plena capacidad o careciesen de ella.

En la doctrina jurídica moderna el hombre no puede ser esclavo ni cosa objeto de transacción comercial, de donde se deduce que únicamente la persona humana es objeto de relaciones jurídicas, ya como individuo, ya como un conjunto de individuos constituidos en colectividad o corporación.

Es obvio que la persona puede ostentar esas dos formas de manifestación subjetiva del Derecho, por lo que se comprende que la persona individual aparece como opuesta a la constituida por un grupo de individuos. Esto no quiere decir que la primera sea física y la segunda no lo sea, ya que ambas tienen su base de sustentación en el ser humano. Lo que se puede decir es que aquélla tiene su individualidad por razón misma de su naturaleza, en tanto que la segunda no, pues adquiere la razón de su existencia por reconocimiento del Derecho.

En Derecho, se entiende por PERSONA a todo aquel individuo susceptible de ser objeto de derechos y obligaciones. Así pues, toda entidad que puede reclamar ante los tribunales el otorgamiento de una

prestación o de quien se pueda exigir otro tanto, se considere peregrina.

Actualmente, casi todos los individuos de la especie humana tienen la categoría de personas y ello se debe a que también existen individuos que no pueden poseer ese atributo, en razón de que se le haya declarado en estado de interdicción.

El individuo adquiere la personalidad con la concepción y la pierde con una declaratoria de incapacidad o bien con la muerte.

Legal y doctrinalmente las personas se dividen en dos grandes grupos, a saber: las PERSONAS FISICAS y las PERSONAS MORALES, - siendo las primeras de ellas los seres humanos, mientras que las segundas lo son las sociedades y demás agrupaciones a las que, por ficción legal, se les da esa categoría.

También se ha dicho que las personas morales son grupos de - personas físicas que la propia Ley considera una sola persona, con - el fin de facilitar la consecución de sus fines; además de realizar sus relaciones con las personas físicas o bien con otras agrupaciones semejantes.

En el Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación - federal en toda la República (artículo 25), se dispone que son personas morales "La Nación, los Estados y los Municipios; las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley; las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal; las Sociedades Cooperativas y Mutualistas, y las Asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la Ley".

El funcionamiento de estas personas morales se rige en primer término por la Ley, y en segundo lugar por sus Estatutos, los - cuales forman parte de su escritura constitutiva. (14)

Estas personas actúan y se obligan a través de personas físicas, que son consideradas como sus órganos de representación.

(14) Artículo 60 Ley General de Sociedades Mercantiles.

En forma per demás semora, diremos que todas las personas --
tienen atributos fundamentales, que son:

- a) Nombre,
- b) Domicilio,
- c) Patrimonio y
- d) Nacionalidad.

Se entiende por Nombre la designación que sirve para indivi-
dualizar a una persona, distinguiéndola de esa manera de las demás.

El Domicilio de las personas físicas puede ser Real, Legal o
Convencional.

El primero es el lugar donde reside con el propósito de esta-
blecerse en él; a falta de éste donde tenga el principal asiento de
sus negocios y a falta de ambos, el lugar donde se halle.

El Domicilio Legal es el que la Ley fija a las personas para
el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

El Domicilio de las personas morales será donde se establez-
can, y en caso de tener sucursales o diversas dependencias, donde se
establezcan su principal administración. (15)

En el campo del Derecho Fiscal, se siguen casi las mismas re-
glas que en el Derecho Civil, a excepción de las que se refieren a -
las personas morales, en las que se agrega que si se trata de sucur-
sales, agencias o establecimientos de negociaciones extranjeras, se-
rá su domicilio el local donde se establezcan, en tanto que si ve-
rios establecimientos, agencias o sucursales dependen de una misma -
negociación, será domicilio el local en que se encuentre la adminis-
tración principal en territorio nacional. (16).

Por otra parte, el domicilio convencional es el que fija una
persona para el cumplimiento de determinadas obligaciones.

Igualmente, otro de los elementos esenciales de las personas
lo es el PATRIMONIO, entendiéndose por tal al conjunto de bienes y -
derechos pertenecientes a una persona, apreciables en dinero y que -

(15) Artículo 33 Código Civil para el Distrito Federal.

(16) Artículo 15 Código Fiscal de la Federación.

constituyen una universalidad de derecho.

Por último, todas las personas deben tener una nacionalidad.- Las personas físicas tomarán esa nacionalidad por el hecho de su nacimiento y en otros casos por la figura jurídica de la naturalización, - es decir, por una manifestación de voluntad de la propia persona, previo el cumplimiento de determinados requisitos legales.

Conforme al artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no es suficiente que las personas sean físicas o morales, para que sean sujetos del gravamen en cita, sino que además es necesario - que los actos o actividades gravados por la Ley, se efectúen en territorio nacional.

Por ello mismo conviene que nos aboquemos a analizar el concepto TERRITORIO NACIONAL, el cual desde el punto de vista de la Teoría General del Estado, constituye uno de los elementos o características principales del ente público denominado "ESTADO".

EL TERRITORIO, en tanto que condiciona y posibilita la vida social permanente y sedentaria del PUEBLO, y en cuanto que el ámbito geográfico es también un elemento integrativo de la realidad estatal, es un elemento importantísimo en la configuración del Estado.

Puesto que la actividad jurídica potestativa del Estado jamás podría tener concreción si no es referida a un determinado territorio que constituye, al decir de Meilan, el ámbito espacial de validez normativa, se sigue con rigor que ese espacio físico, lejos de ser un factor contingente, es un elemento necesario y por tanto esencial.

La significación jurídica del territorio se exterioriza de 2 maneras:

- 1) POSITIVA, en cuanto que los individuos que se hallan en él quedan sometidos al poder del Estado, y
- 2) NEGATIVA, en cuanto una norma de derecho internacional -- prohíbe a otro poder no sometido al del Estado mismo, ejercer en dicho territorio autoridad alguna.

La caracterización del territorio como elemento integrativo del Estado es muy contemporánea, quizá, como anota Jellinek, ha sido Klüber el primero en definir al Estado como "una sociedad civil constituida en un determinado territorio".

Ninguna de las concepciones formuladas desde la antigüedad hasta el siglo XIX, contiene específicamente la noción de territorio, ya que ellas han centrado la atención sólo en el elemento personal.

Se habla en doctrina, como una reminiscencia del concepto medieval, de un derecho fundamental análogo al de propiedad, que el Estado ejerce sobre su territorio y que se le llama "DOMINIO EMINENTE", pero el concepto es en el fondo inaplicable, pues fuera de los casos en que el Estado ejerce el dominio sobre cosas muebles o inmuebles que constituyen la denominada "PROPIEDAD FISCAL", no ejerce ningún derecho de dominio, en el sentido específico del término, sobre los bienes públicos, no sobre los bienes privados.

Sin embargo, unos y otros bienes son abarcados y comprendidos bajo el concepto genérico de SOBERANÍA, cuya significación - coordinada entre el ámbito interno y el internacional, se refiere a la facultad exclusiva que recíprocamente se conceden los Estados, en tanto que son miembros de la comunidad jurídica internacional, - de legislar, administrar y ejercer jurisdicción sobre las personas y las cosas situadas en sus respectivos territorios, y es en ejercicio de esa facultad que cada Estado establece, en modo exclusivo, todas las relaciones jurídicas que tienen por objeto directo o por asiento principal o permanente de los sujetos relacionados, su principio territorial.

El hecho, históricamente frecuente, de que un Estado cede a otro, mediante un tratado, una parte de su territorio, no puede ser interpretado de ningún modo como la transmisión de un derecho real de dominio, sino como la transmisión de aquellas facultades - de legislación, administración y jurisdicción exclusivas, mediante una norma individual de derecho internacional, y el hecho de que un Estado ejerza actos de soberanía sobre territorios, hasta entonces considerados como RES NULLIUS, tiene el significado jurídico - de que en virtud de una norma general consuetudinaria de derecho - internacional, ese Estado está facultado para obrar de tal modo en la medida en que sea posible probar los antecedentes fácticos que condicionan su actitud.

En el sistema jurídico nacional se contemplan normas que - determinan y delimitan a nuestro territorio, el cual comprende los

partes integrantes de la Federación; las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en las mareas adyacentes; las islas de Guadalupe y de Ravi-lligado situadas en el Océano Pacífico; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de las mareas territoriales en la extensión y modalidades que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores, y el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional. (17)

Por otro lado debemos decir que las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y Distrito Federal. (18)

Igualmente debemos mencionar que de acuerdo a una ficción jurídica de carácter internacional, las embajadas y los consulados de nuestro Gobierno que se encuentran instalados en el territorio de otros países, constituyen parte del territorio nacional, así como los aviones o embarcaciones sujetas a matrícula o registro mexicanos; -- luego entonces cualquier acto o actividad gravada por la Ley de la materia efectuado dentro de estas delegaciones o bienes, estarán sujetos al régimen fiscal previsto por el cuerpo legal de referencia.

2.-OBJETO.- Doctrinalmente se ha entendido por objeto del -- impuesto, aquel acto o actividad que esté gravado por la Ley fiscal de que se trate.

Para Ernesto Flores Zavala, el objeto del Impuesto es la situación que la Ley señale como hecho generador del crédito fiscal.(19)

(17) Artículo 42 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(18) Artículo 43 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(19) Obra citada.- Pág. 108.

El mismo tratadista comenta que la anterior definición concuerda, en esencia, con la de sus contemporáneos Fleiner y Wagner, pues el primero de ellos sostiene que el objeto del impuesto estriba en las circunstancias, en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo. (20)

Por otra parte, el segundo de los citados últimamente define - el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual de lugar el pago del impuesto, siendo esa circunstancia la percepción de utilidades o de una herencia o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato. Menciona igualmente que es frecuente que se considere como objeto del impuesto a la cosa o acto a que está ligado el gravamen y - que determine el deber real de satisfacerlo.

Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite identificar el objeto.

Así pues, conforme a las anteriores consideraciones, el objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona, que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitalización.

Pero Giuliani Fonrouge, antes de proceder a definir el objeto del gravamen, hace una distinción entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo mismo, y así indica que el objeto de la obligación tributaria corresponde a la prestación que debe cumplir o satisfacer el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos u en la entrega de cantidades o de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la Ley establece como determinante del gravamen, es decir, la posesión de riqueza (capital o renta), la realización de un acto, la condición de las personas mismas y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.

Así pues, para el tratadista italiano, el objeto del impuesto constituye el presupuesto o antecedente de la obligación, en tanto que el objeto de la obligación es la prestación que deriva inmediatamente de aquél. (21)

(20) Derecho Administrativo.- Pág. 338.

(21) Derecho Financiero.-Vol. I.-1976.- Pág. 422.

Tomando esta idea, el objeto del gravamen en la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene varias facetas, en razón de los diversos gravámenes que contempla, y así en primer término el objeto del impuesto está constituido por los ingresos derivados de la realización de actividades empresariales (22), entendiéndose por tales las comerciales, o sea, las que de conformidad con las Leyes Federales tienen ese carácter; las industriales, entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de ciertos factores; las agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, incluyendo los forestales, que no hayan sido objeto de transformación industrial; las ganaderas, que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación en sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial; y las de pesca, que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. (23)

También es objeto de este gravamen, para sus integrantes, cualquier actividad que los reporte, a las sociedades y asociaciones civiles, sociedades cooperativas y en general a personas morales distintas de las sociedades mercantiles y organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, ingresos sujetos a dicho impuesto, inclusive aquellos que no han sido distribuidos, siempre que se trate de remanente distribuible. (24)

Igualmente es objeto del impuesto sobre la renta, cualquier actividad que los reporte un ingreso en efectivo, en bienes o en crédito, a las personas físicas residentes en México, no incluyendo los ingresos en servicio, así como las que radiquen en el extranjero que realicen actividades empresariales en el país, a través de un establecimiento permanente. (25)

Asimismo, es objeto de este gravamen cualquier actividad que conlleve a obtener ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, a las personas físicas o morales residentes en el extranjero,

(22) Artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(23) Artículo 59 Ley del Impuesto sobre la Renta.

(24) Artículo 68 Ley del Impuesto sobre la Renta.

(25) Artículo 74 Ley del Impuesto sobre la Renta.

siempre y cuando dichos ingresos procedan de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo esos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento, considerándose que forma parte de dichos ingresos los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades gravadas, que beneficien a dichos residentes, inclusive cuando les auxilien una erogación.

Por su parte la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, determina que su objeto está constituido por la realización que de las actividades de primera enajenación en territorio nacional, de importación de bienes y de prestación de servicios, realicen las personas físicas o morales. (26)

En la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, claramente se señalaba que el objeto de dicho gravamen eran la realización de las actividades de enajenación de bienes, arrendamiento de bienes, prestación de servicios, comisiones y meditaciones mercantiles, así como las ventas con reserva del dominio. (27)

Para los efectos que pretendemos respecto del impuesto al valor agregado, vemos que el objeto del sistema de normas que lo tutela, lo constituyen los siguientes actos o actividades:

- a) la enajenación de bienes,
- b) la prestación de servicios independientes,
- c) el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y
- d) la importación de bienes o servicios.

Gramaticalmente el término "enajenación" significa la acción de enajenar o enajenarse, y a su vez "enajenar" quiere decir el transmitir el dominio de una cosa o el derecho sobre ella.

Jurídicamente, implica un acto de disposición sobre una cosa con el objeto de trasladar el dominio que se tiene sobre la misma, mediante una operación de compraventa, permuta, donación, expropiación o dación en pago.

(26) Artículo 10 Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

(27) Artículo 10 Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

La compraventa es una figura que se encuentra debidamente regulada, tanto por el Código Civil como por el de Comercio, según sea que las partes que celebren dicho contrato sean particulares o bien que tengan el carácter de comerciantes.

Así pues, el Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación federal para toda la República, reglamenta el contrato de compraventa en los capítulos del I al IX, del Título Segundo de su Segunda - Parte, indicándonos que "habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto en dinero". (28)

En cuanto al perfeccionamiento de este contrato, se dispone como regla general que la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se ha convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho. (29)

Conforme a lo expresado anteriormente, se deduce que los elementos primordiales de la figura en comentario lo son:

- a) Las partes contratantes;
- b) La cosa, el bien o el derecho;
- c) El precio;
- d) El documento privado firmado por los contratantes ante dos testigos, cuyas firmas se verifiquen ante Notario, Juez de Paz o Registro Público de la Propiedad, siempre que se trate de la enajenación de un inmueble y su precio no sea superior a los quinientos pesos, y
- e) Cuando el precio sea mayor de los quinientos pesos, es necesario que la venta se eleve a escritura pública.

El Código de Comercio, por su parte, contemple esta figura de la compraventa en el Capítulo I del Título Sexto de su libro Segundo, y al efecto indica de una manera genérica que "serán mercantiles las compraventas a las que éste Código les dé tal carácter, y todas las que se hagan con el objeto directo o preferente de traficar". (30)

(28) Artículo 2248 del Código Civil para el Distrito Federal.

(29) Artículo 2245 del Código Civil para el Distrito Federal.

(30) Artículo 371 del Código de Comercio.

En cuanto al perfeccionamiento de los contratos de compraventa, se señala que las operaciones que se hicieran sobre muestras o calidades de mercancías y conocidas en el comercio se tendrán por perfeccionadas por el sólo consentimiento de las partes. (31)

En esta clase de pactos una vez perfeccionado el contrato, el contratante que cumpliera tendrá derecho a exigir, del que no cumpliere, ya sea la rescisión o cumplimiento del mismo, a su elección, y además los posibles daños y perjuicios. (32)

Perfeccionado el contrato, las pérdidas, daños o menoscabos que sufran los bienes serán por cuenta del comprador, siempre y cuando se hubiesen entregado a éste en forma real, jurídica o virtual; pero si no es así, serán por cuenta del vendedor. (33)

Se entiende que el comprador se da por virtualmente recibido de los bienes, cuando acepta que los mismos queden a su disposición, quedando el vendedor como un simple depositario, con los derechos y obligaciones inherentes a esta figura. (34)

Por último, el comprador está obligado a pagar el precio de los bienes enajenados en los términos y plazos convenidos y a falta de convenio se tendrá la obligación de pagar de contado. (35)

Por lo que corresponde a la actividad de la Prestación de Servicios Independientes, nos remitiremos a todo lo expuesto en el Capítulo precedente en cuanto a concepto, definición y naturaleza de la figura en comentario.

A ello agregaremos que para que se configure esta actividad, es menester que tenga la característica de "independiente", o sea, que no sea una actividad subordinada a un patrón, o bien, que se asimile a dicha subordinación, en los términos del artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(31) Artículo 373 del Código de Comercio.

(32) Artículo 376 del Código de Comercio.

(33) Artículo 377 del Código de Comercio.

(34) Artículo 378 del Código de Comercio.

(35) Artículo 380 del Código de Comercio.

Por otra parte el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, es un término que en nuestra legislación necesariamente es resumido en dos figuras jurídicas, a saber, el Arrendamiento y el Usufructo.

El arrendamiento se manifiesta por lo general a través de un contrato celebrado por dos partes, una con el carácter de arrendador y otra como arrendataria, respecto de un bien que puede tener la naturaleza de mueble o inmueble, corpóreo o incorpóreo, con la única limitación de que no se consume por el simple uso. (36)

El contrato de arrendamiento está perfectamente regulado por el Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación federal en toda la República, en el Título Sexto de su Segunda Parte, definiéndolo como aquél mediante el que se obligan recíprocamente dos partes, una, a conceder el uso o goce TEMPORAL de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto. (37)

De lo anterior, podemos concluir que los elementos substanciales de este contrato lo constituyen:

- a) Las partes (artículo 2398 del Código Civil para el D.F.)
- b) El consentimiento (artículo 2398)
- c) El bien (artículo 2400)
- d) El precio cierto y determinado (artículo 2399).
- e) El documento escrito, siempre y cuando la renta (precio) supere los cien pesos anuales. (artículo 2406)
- f) La temporalidad de ese uso o goce. (artículo 2398)

Especial mención merece el elemento "Precio", ya que conforme a nuestra legislación común, no necesariamente debe implicar un pago en dinero, sino que lo puede constituir "cualquier otra cosa equivalente, con tal que sea cierta y determinada". (38)

Existen diversas formas de dar por terminado un contrato de arrendamiento, siendo las siguientes: (39)

(36) Artículo 2400 del Código Civil para el Distrito Federal.

(37) Artículo 2398 del Código Civil para el Distrito Federal.

(38) Artículo 2399

(39) Artículo 2483

- a) Por haberse cumplido el plazo que se convino.
- b) Por haberse cumplido el plazo conforme a la Ley.
- c) Por haberse satisfecho el objeto para el que la cosa fue arrendada.
- d) Por así haberlo convenido las partes.
- e) Por haberse declarado la nulidad del contrato respectivo.
- f) Por haberse declarado la rescisión del contrato relativo.
- g) Por haberse dado la figura de la confusión.
- h) Por pérdida o destrucción total de la cosa arrendada, y sea por caso fortuito o fuerza mayor.
- i) Por expropiación de la cosa arrendada, hecha por causa de utilidad pública.
- j) Por evicción de la cosa dada en arrendamiento.

Ahora bien, "el uso da derecho para percibir, de los frutos de una cosa ajena, los que bastan a las necesidades del usufructuario y su familia, aunque éste aumente". (40)

Los derechos y obligaciones del usuario se normarán por los convenios respectivos, siendo aplicables al derecho de uso las disposiciones establecidas en el Código Civil para el usufructo, en cuanto no se opongan a su propio régimen legal. (41)

Por lo que se refiere a la figura del USUFRUCTO, nuestro Código Civil lo define como "el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos". (42)

La doctrina ha definido a esta figura como "aquel derecho real, temporal, por naturaleza vitalicio, que permite usar y hacer suyos los frutos de los bienes ajenos, generalmente sin modificar su forma ni subsistencia, es decir, permite al usufructuario ejercer sobre los bienes ajenos, un derecho de uso y además el fruendo de la doctrina clásica, es decir hacer suyos los frutos que produzca la cosa". (43)

(40) Artículo 1049.

(41) Artículos 1052 y 1053.

(42) Artículo 980 del Código Civil para el Distrito Federal.

(43) Segundo Curso de Derecho Civil.-Bienes, Derechos Reales y sucesiones.- Leopoldo Aguilar Carvajal.- Edit. Jurídica Mexicana.- 1960.- Págs. 176 y 177.

Conforme a esta última doctrina el usufructo únicamente puede recaer sobre bienes que no sean consumidos por el primer uso, ya que el consumo es una facultad de disposición, la cual está prohibida al usufructuario; no obstante ello desde el antiguo Derecho Romano ya se permitía la constitución de usufructos sobre esta última clase de bienes, con la obligación de devolver la misma cantidad, calidad y especie, sistema también que sigue el Código Civil. (44)

Por lo que toca a la importación, generalmente se entiende por tal la adquisición de bienes efectuada por un residente en territorio nacional, respecto de otro que reside en el extranjero.

En la legislación positiva mexicana el ordenamiento que regula este tipo de actividades lo es el Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos, el que al respecto nos señala que "las mercancías - que vengan del extranjero a nuestro país, destinadas a entrar por un puerto clausurado, se podrían importar por cualquier otro puerto hábil que los interesados elijan y con la misma documentación que les ampare". (45)

Asimismo, dicho ordenamiento legal da una clasificación de la importación (46), según el destino de los bienes, definiendo cada una de ellas de la siguiente forma:

a) IMPORTACION DEFINITIVA.- Es aquella que consiste en el arribo de mercancías extranjeras destinadas a su consumo o uso dentro del país.

b) IMPORTACION TEMPORAL.- Es aquella que consiste en la introducción de mercancías extranjeras destinadas a permanecer en el país por tiempo limitado.

c) IMPORTACION ESPECIAL.- Es aquella que consiste en el retorno al país de las mercancías nacionales o nacionalizadas que se hubieren exportado en definitiva.

3.- BASE IMPONIBLE.- Cuando en la determinación de un tributo se ---

(44) Artículo 994 del Código Civil para el Distrito Federal.

(45) Artículo 19 del Código Aduanero.

(46) Artículo 89 del Código Aduanero.

computen factores positivos y negativos, se denomina "base imponible", que es la cifra neta en relación a la cual se aplican las tasas para calcular el impuesto.

Se aplicaba especialmente en los casos de gabelas, cuyo monto se determinaba en base a "liquidaciones", como sucede con la mayor parte de los impuestos modernos. En efecto, la tendencia a actuar en materia impositiva es la de tratar de evitar la incidencia de los gravámenes en forma indiscriminada, de tal suerte que no afecte a aquellos contribuyentes económicamente débiles, o que lesionen la fuente productora de la materia imponible.

Esa tendencia moderna ha sido definida por Seligman (47), al expresar que "el gravamen al producto neto, en lugar de serlo sobre el bruto, marca una etapa hacia la evolución de la idea de la capacidad de pago", agregando que "así como el impuesto a los productos de la agricultura era defectuoso, porque no tenía en cuenta los gastos de los cultivos, el impuesto sobre el producto neto, aunque significó un progreso fue, sin embargo, defectuoso, porque no tenía en cuenta lo que puede denominarse los gastos personales de la explotación o -- los intereses de las deudas".

De hecho la adopción de sistemas impositivos que siguen los lineamientos de las tendencias modernas, no ha significado la supresión de los basados en principios ya superados, surgiendo cierta confusión de ideas respecto al fenómeno que nos ocupa, ya que en muchos impuestos de la antigüedad no existió base imponible.

Para que haya una base imponible es necesario que exista un monto bruto, en relación al cual se computan las deducciones, exenciones, etc., lo que dará lugar a que se formule una liquidación, ya sea por el contribuyente o por la autoridad fiscal.

De otra manera no existirá base imponible, sino simplemente monto imponible. En algunos casos ni siquiera existe monto imponible, como ocurre con las patentes que afectan a ciertas actividades, las que se pagan por el hecho de denunciar la iniciación de una profesión, industria o comercio, sin que interese al fisco si se obtiene o no beneficio económico, ni tampoco si se producen o no ingresos.

(47) Principios de Derecho Financiero.- Vol. 1.-Pág. 134.

Un caso típico de impuesto en el que solamente existe monto imponible lo de la contribución territorial (predial), que grava a los inmuebles según tasación fiscal, siendo la fijación del gravamen una imposición administrativa, sin deducción alguna de gastos, es decir, sin liquidación.

Sergio Francisco de la Garza (48) al referirse a la BASE IMPONIBLE hace referencia a un término geométrico que es el PARAMETRO, al cual define como "la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo gravamen", y afirma que "cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable, en términos monetarios, recibe el nombre de base imponible".

Ahora bien, como consecuencia de lo anterior puede decirse que el parámetro no existe en los tributos fijos, sino solamente en los variables.

La función del parámetro es la que determina, junto con el tipo de gravamen, la cuantía de la deuda tributaria, tanto cuando está formado por una suma de dinero o por una magnitud variable en términos monetarios, como cuando está constituido por una magnitud no susceptible de valoración económica.

La medida "parámetro" puede reducirse a una simple constatación, como sucede siempre que está constituido por una cantidad de dinero; por ejemplo en el abrogado impuesto del timbre que gravaba la expedición de recibos, la determinación de la base imponible no tenía complicación, pues ya el recibo expresaba por sí mismo tal cantidad, estando el parámetro constituido por la suma recibida.

Tempoco representa mucha dificultad la medición del parámetro cuando está constituido por una circunstancia física que se debe medir con criterios técnicos normales, como sucedía en los impuestos a la producción del alcohol y aguardiente o a la producción de minerales metálicos o no metálicos o a la producción de cervezas. En otras ocasiones la medida del parámetro representa mayores problemas como cuando se trata de fijar una cantidad abstracta de un bien material, v.g., su valor corriente o de venta, o en mercados nacionales o extran-

(48) Derecho Financiero Mexicano.- Edit. Porrúa.- 1975.- Pág. 431.

jeros, como sucede en los impuestos a la importación o a la exportación o en aquellos que gravan las ganancias de capital de bienes inmuebles. En esta hipótesis dice Berliri (49), "la medida de la base imponible se desdobra en dos operaciones:

Una, la medida en el sentido estricto, de carácter meramente técnico y en nada distinto de la hipótesis precedente, y otra de carácter estimativo, llamada evaluación, de donde en sentido estricto - la medida no es más que un medio para llegar a la evaluación".

El parámetro pueda ser simple o complejo, se da el primero - cuando consiste en una magnitud integrada por un sólo elemento y el - segundo se configura cuando la magnitud resulta de dos o más elementos. Ejemplos de los primeros es el impuesto sobre consumo de gasolina, que toma como parámetro el litro de gasolina; el impuesto sobre reventa de aceites, grasas y lubricantes que toma como parámetro el litro o el kilo; el impuesto sobre producción de sal que toma como parámetro el kilo.

Por otro lado, el impuesto sobre uso y tenencia de automóviles toma un parámetro formado por dos elementos, el modelo y la marca del automóvil; el impuesto sobre ganancias de capital derivado de la enajenación de bienes inmuebles, toma dos elementos para integrar el parámetro, el número de años que haya mediado entre la adquisición y la enajenación del inmueble y el importe de la ganancia.

Ya hemos dicho que la base imponible es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son ad valorem.

Mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo. La noción de la tarifa es - compleja, porque como explica Lucien Mehl (50) "los elementos de la - tarifa pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la calidad del contribuyente" y concluye que "el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos, constituye la tarifa o forma de cálculo del impuesto".

Por su parte Ernesto Flores Zavala (51) considera que la base

(49) Principios de Derecho Tributario.-Vol. II.-1964.-Pág. 39.

(50) Ciencia y Técnica Fiscal.-1959.- Pág. 79.

(51) Ob. cit. Pág. 109.

del impuesto "es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la percepción hereditaria, número de litros producidos, etc."

Como puede fácilmente observarse, la anterior definición concuerda con las que se han plasmado en el presente punto, señalando a continuación cuál es la base del impuesto en distintos ordenamientos fiscales.

En la legislación fiscal mexicana, la base gravable (imponible) del impuesto representa una figura de gran trascendencia para los efectos del cálculo del gravamen, tanto para los contribuyentes (sujetos pasivos), como para el Fisco Federal, Estatal, Municipal o del Distrito Federal (sujetos activos).

En la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la base gravable estuvo regulada en el artículo 29 al citar - que "es ingreso, toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito, en crédito en libros o en cualquier otra forma que se obtenga por los sujetos de este impuesto, como resultado de las operaciones gravadas por esta Ley, aun cuando no constituya parte de su objeto habitual".

Así pues, la base gravable del gravamen en cuestión lo constituye prácticamente todo ingreso que percibe al contribuyente, dado la amplitud de la definición antes transcrita.

Sin embargo la naturaleza eminentemente mercantil de la Ley - en comentario, hacía que el único límite que tenían los ingresos percibidos por el causante, era precisamente que derivaran de actos que tuvieran esa naturaleza mercantil, para que formaran parte de la base gravable del impuesto y en consecuencia fueran gravados.

Por lo que se refiere a la actividad de los comisionistas, el artículo 89 disponía que "el ingreso gravable de los comisionistas es terá formado por la cantidad que perciban de acuerdo con lo pactado - por concepto de remuneración por la comisión desempeñada, siempre que satisfagan los siguientes requisitos ...". Así pues, la base gravable estaba formada solamente por la comisión (remuneración) percibida por el comisionista, siempre y cuando cumpliera con los requisitos exigidos en dicho numeral, pero si no lo hiciese así el propio precepto señalaba que en tal evento, la base gravable estaría constituida -

por el monto total de la operación efectuada, objeto de la comisión, - sin que se tomara en cuenta el monto de la comisión o remuneración percibida.

Una innovación importante introducida en la Ley, a partir de 1952, fue la relativa al artículo 90 de la Ley, que comenzaba diciendo: "El impuesto se causa sobre la diferencia entre el precio de compra y el de venta, o sobre la comisión que se devengue cuando se perciben ingresos por..." y a continuación señalaba diversas actividades de enajenación, a las que se les dió el tratamiento preferencial de la reducción de la base imponible, siendo esta innovación, a mi parecer, el antecedente primario del actual impuesto al valor agregado.

Como es sabido, la Ley del Impuesto sobre la Renta grave ingresos percibidos por los contribuyentes, derivados de actividades empresariales. (52)

El artículo 15 dispone expresamente que "Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las sociedades mercantiles residentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero...".

El artículo 10 del ordenamiento legal en comentario señala en forma específica la base imponible en cuanto a las actividades empresariales celebradas por las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados, y así dispone que "Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las sociedades mercantiles, deberán calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda, aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tarifa contenida en el artículo 13 de esta Ley.

El resultado fiscal se determinará como sigue:

I.- Su obtendrá la utilidad fiscal ajustada restándole a la utilidad fiscal en el ejercicio la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de esta Ley y los siguientes ingresos: a).- Los provenientes del extranjero, por exportación de tecnología o de asistencia técnica, cuando se opte por pagar el impuesto a la tasa proporcional que señala el último párrafo del artículo 13 de esta Ley. b).- Los divi-

dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades mercantiles residentes en México, siempre que correspondan al contribuyente en su carácter de accionista o socio. c).- El importe de los estímulos fiscales otorgados por el Ejecutivo Federal.

II.- A la utilidad fiscal ajustada se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios.

El contribuyente deberá pagar el impuesto correspondiente al ejercicio de que se trate, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que - termine su ejercicio fiscal.

La utilidad fiscal del ejercicio se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por esta Ley, salvo la señalada en el artículo 51 de esta Ley. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la Ley, salvo la señalada en el artículo 51 de la misma cuando el monto de aquéllas sea inferior al de éstas. La pérdida fiscal ajustada es la que resulte de restar de la utilidad fiscal, la deducción adicional establecida en el artículo 51 de esta Ley y los ingresos a que se refiere la fracción I de este artículo, cuando éstas son mayores que aquélla. También se considera pérdida fiscal ajustada, la que deriva de sumar a la pérdida fiscal la deducción a que se refiere el citado artículo 51 en los ingresos señalados en la fracción I del presente artículo".

De esta manera vemos cómo en el impuesto sobre la renta se obtiene la base imponible, deduciendo de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, las deducciones a que tiene derecho el mismo, así como las pérdidas fiscales de otros ejercicios, además de los ingresos que en forma limitativa se indican en el mencionado artículo 10.

Por otra parte, por lo que se refiere a la base del impuesto relativa a los ingresos percibidos por las personas morales con fines no lucrativos, el artículo 68 de la Ley en cita dispone que: "Para los efectos de esta Ley, se consideraran personas morales con fines no lucrativos las sociedades y asociaciones civiles, las sociedades cooperativas y en general las personas morales distintas a las comprendidas en el Título II de esta Ley. Las personas morales con fines no lucrativos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, sus integrantes deberán considerar como ingresos sujetos a dicho impuesto, los que obtengan las citadas per-

sonas morales, inclusive aquéllos que no han sido distribuidos, siempre que se trate de remanente distribuable en los términos de este Título.- Las personas morales con fines no lucrativos, determinarán el remanente distribuable de un año de calendario correspondiente a sus integrantes, sumando los ingresos obtenidos en ese período, a excepción de los señalados en el artículo 77 de esta Ley y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, y efectuando las deducciones respectivas, - para ello aplicarán las disposiciones del Título IV de la presente Ley. Tratándose de los ingresos por enajenación de bienes, a que se refiere el Capítulo IV del Título IV de la presente Ley, únicamente se incluirá en el remanente distribuable, la parte de esos ingresos que es acumulable en los términos de las citadas disposiciones, los integrantes personas físicas quedan obligados a pagar el impuesto por la parte no acumulable conforme a las mencionadas disposiciones.- Cuando alguno de los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos sean contribuyentes en los términos del Título II de esta Ley, sumará a la parte del remanente distribuable que le corresponde, la parte proporcional de los ingresos que no se consideraron para determinar dicho remanente, a excepción de los señalados en la fracción I del artículo 10 de esta Ley. Cuando todos los integrantes sean contribuyentes del Título II de esta Ley, el remanente distribuable se calculará sumando los ingresos y efectuando las deducciones que correspondan en los términos de las disposiciones de dicho Título II.- Los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos no considerarán como ingresos los reembolsos que éstas les hagan de las aportaciones que hayan efectuado*.

En la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios también se contempla en forma clara y precisa la base imponible de dicho impuesto, para efectos del cálculo del mismo, observando que sigue idénticos lineamientos que los expuestos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y así en tratándose de la actividad de enajenación de bienes, el artículo 11 de este cuerpo normativo indica que "para calcular el impuesto - tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, incluyendo el de los envases y empaques, no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo. Los intereses moratorios y las penas convencionales, darán lugar al pago de este impuesto -

en el mes en que se paguen. En el caso de gasolina, se considerará que los sobrepagos autorizados no forman parte del valor a que se refiere el primer párrafo de este artículo".

Por lo que toca a la actividad de la importación de bienes, la base imponible se integra por el monto del valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con este último impuesto y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado. Ahora bien, en el caso de que dicha importación sea sobre bienes por los que no se esté obligado el pago del impuesto general de importación, se considerará como valor el que aparezca en la factura comercial, adicionado, en su caso, con los impuestos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del correspondiente al valor agregado, de conformidad con el artículo 16 de la Ley de la Materia.

Por último, por lo que se refiere a la actividad de prestación de servicios, la base imponible la constituyen el valor total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se cargan o cobren a quien recibe el servicio por intereses normales o moratorios, - penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos, - en los términos del artículo 18 de la Ley en comentario.

4.- METODOS PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO.- Antes de proceder al análisis de los distintos métodos para calcular el impuesto al valor agregado, conviene mencionar la teoría de los diversos métodos del cálculo de la Renta Nacional que propone el tratadista italiano Cesare Cocciari, - el que señala que "La Renta Nacional puede calcularse con arreglo a tres métodos diferentes, a saber:

a) EL METODO DE VALORACION DE LOS BIENES TERMINADOS (también - llamado Método de los Consumos e Inversiones), que consiste en sumar el valor de los bienes de consumo adquiridos por el núcleo familiar, al valor de las inversiones netas (o brutas, si éste se refiere a la Renta Nacional bruta). Los conceptos referentes a este sistema de cálculo serán esclarecidos posteriormente, si quisiera ahondarse el problema de la imposición no acumulativa monofase;

b) EL METODO DEL CALCULO DE LAS REMUNERACIONES DE LOS FACTORES DE LA PRODUCCION (también denominado Método Personal), que toma - un cuenta el momento de la distribución de la Renta Nacional a los

factores que contribuyeron a producirla. Traslada la visión de la Renta Nacional a aquella de las prestaciones de los mencionados factores. Este aspecto interesa al impuesto al valor agregado cuando se lo calcula según el sistema de edición, del cual se hablará con posterioridad;

c) EL METODO DEL VALOR AGREGADO (también llamado Método Real), que consiste en determinar el aumento de valor que los bienes o servicios adquieren durante el proceso de producción ocurrido en el ámbito del núcleo empresa, o en general, en los sujetos de la actividad económica productiva. Este aspecto interesa al valor agregado al se calcula por el método de la deducción". (53)

Se trata de una muestra de los tres sistemas que permiten apreciar, directa y exactamente, la magnitud del fenómeno que estudiamos que es el producto nacional neto. Como cada uno de ellos exige correcciones o perfeccionamientos, todavía en una primera aproximación puede decirse que estos tres métodos son igualmente válidos al efecto perseguido, que es el producto nacional neto.

En el segundo método, se supone esencialmente la siguiente identidad: $PN = S + G + R + I$, donde PN indica el producto nacional neto, S el monto de los salarios, G los beneficios, R las rentas e I los intereses; siendo de notar que los cuatro agregados pueden estar constituidos por pagos en dinero o en especie; que para obtener el valor del producto neto es menester establecer el dato en el momento en que los flujos monetarios surgen o se producen en las empresas o en la Administración Pública, y que no basta calcular las afluencias que ingresan al núcleo familiar, ya que éste puede no coincidir con el primero. La parte correspondiente al trabajo debe computarse no solamente en forma de salario, sino también con los aportes a las entidades correspondientes por contribuciones sociales, las reservas de balance para indemnizaciones por despido, las utilidades de las sociedades por acciones no distribuidas a los socios pero mantenidas en reserva, etc.- De esta manera se evita computar como rentas meras transferencias de rúditos que se producen en el ámbito del núcleo familiar. Por otra parte, se excluyen las rentas, los intereses y los dividendos obtenidos por las empresas, a fin de evitar dobles cómputos, eliminándose -

(53) Impuesto al valor agregado. 1969.-F.A.G. 47.

asimismo los intereses pagados por la familia, en cuanto representan una compensación por adquisición de bienes de consumo, que no guardan relación con la Renta Nacional.

Con el tercer método, se procura llegar al cálculo de la Renta Nacional partiendo de la producción, entendiéndose como tal una afluencia valuada en términos monetarios de bienes y servicios obtenidos gratuitamente en el ámbito de la familia. Se trata de bienes y servicios producidos y no necesariamente vendidos, esto es, si se parte de lo facturado, teniendo en cuenta las variaciones en las existencias del negocio.

A tal efecto es oportuno recordar la distinción entre producción total y producción vendible. Se entiende por la primera, los bienes y servicios producidos por una empresa en el año, tanto los destinados a la venta como aquéllos que, si bien pueden ser objeto de cesión fuera de la empresa, se producen para nueva utilización en ella. En cambio, se considera producción vendible, los bienes y servicios producidos con destino exclusivo para cesión en el año y no para nueva utilización en la empresa.

Tal distinción es importante porque si se parte de la producción total, para evitar dobles imposiciones es necesario deducir del monto de la producción total de las empresas o de los sectores, tanto los reemplazos en ellas como los medios intermedios reutilizados en el proceso anual de producción. En cambio, si se toma como base del cálculo la producción vendible, sólo basta deducir los bienes intermedios reutilizados.

El tratadista Ernesto Flores Zavaleta (54) nos señala claramente que el método para el cálculo del impuesto es el procedimiento que siguen tanto los sujetos activos como los sujetos pasivos del gravamen, a fin de determinar exactamente el impuesto a pagar respecto de la operación gravada por el tributo de que se trate, tomando en consideración los ingresos o utilidades realmente percibidos en un período dado, al que se le restarán deducciones y demás reducciones que señala expresamente la Ley Tributaria.

La esencia de un impuesto indirecto plurifásico no acumulativo, es la de que si se resuelve gravar el consumo de bienes, el grav

(54) Ob. cit. Pág. 109.

men se vaya aplicando en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los bienes, sobre la parte del "valor agregado" al bien en cada etapa.

Un razonamiento simplemente aritmético permite concluir que - la suma de todos los valores agregados constituirá el valor final del bien, e igualmente la suma de todos los impuestos aplicados sobre cada una de las etapas, será equivalente al impuesto sobre el valor final del bien.

Sobre la misma base anterior, se puede razonar y concluir que el efecto será el mismo, si en cada etapa se determina el valor total del bien y se le resta el valor de los insumos, constituyendo esa diferencia el valor agregado, que para efectos de esta clase de tributo debe ser gravado en esa etapa, significando ésto que el mismo resultado se puede alcanzar por la vía de la "ADICION" o de la "SUSTRACCION" de los valores.

Desde otro punto de vista, hay que considerar que si bien el valor agregado puede constituir la base de aplicación de un impuesto tipo consumo, el grado de refinamiento de ese gravamen puede variar - en función de los objetivos que se pretendan, lo que combinado con lo ya expuesto da lugar a diferenciar cuatro métodos distintos de aplicación del impuesto.

Dichos métodos participan todos integralmente de la idea anteriormente citada, pero difieren en el criterio para determinar el valor agregado.

Existen quienes piensan que el gravamen se deba determinar - efectiva y directamente en relación con los bienes, el que puede ser considerado como CRITERIO ECONOMICO; pero también otros consideran - que, desde el punto de vista específico de la tributación, lo que - realmente importa es eliminar la acumulatividad de la carga fiscal, - cuando el impuesto se aplica en etapas múltiples, el que puede ser calificado de CRITERIO FINANCIERO.

a) LOS METODOS ECONOMICOS.- La determinación real o efectiva del valor agregado se puede hacer de dos métodos diferentes, el primero conocido como METODO DE ADICION, que consiste en determinar que ve-

lar por la suma de los factores de producción incorporados en los bienes, y el segundo conocido como METODO DE SUSTRACCION, que consiste en partir del valor final del bien en la etapa correspondiente y restar - el que corresponde a los insumos incorporados en la misma.

Cualquiera de estos métodos presente complejidades técnicas difíciles de superar, especialmente en lo que concierne a las exigencias que sería necesario hacer a los contribuyentes, tanto en lo que se refiere a los registros contables mismos, como al control y valorización de inventarios.

Prácticamente cada contribuyente debería llevar una muy eficiente contabilidad de costos, para poder llegar a establecer el valor agregado en cada etapa y ésto está fuera de las posibilidades reales para un gran número de ellos, como también para la administración de poderlo controlar.

El hecho de que las formas comentadas de determinación del valor agregado sean las más refinadas, ha determinado que conciten el mayor interés doctrinario y que sean las más difundidas en los ámbitos académicos.

Esto ha llevado a crear, durante algún tiempo, una marcada resistencia a esta forma de imposición, a la que en ningún momento se le han impugnado sus positivas condiciones, pero se ha anticipado la calificación de impuesto demasiado complicado y prácticamente imposible de administrar en países de un relativo desarrollo en su administración, y menos aún en aquellos en que ese desarrollo es aún más incipiente.

b) LOS METODOS FINANCIEROS.- Para quienes sustentan este segundo criterio, se considera admisible y compensado sacrificar, en alguna medida, la rigurosidad y exactitud en la determinación del valor real agregado en cada etapa, para usar un método mucho más amplio, aunque - en términos globales, igualmente válido.

Este criterio admite la posibilidad de gravar en cada etapa la diferencia entre el monto total de las ventas efectuadas en un periodo determinado y el monto total de las compras realizadas en el mismo, o el de gravar el monto total de las ventas efectuadas en el periodo y - contra el impuesto resultante, permitiendo la imputación de las sumas

recargados por el mismo concepto en las compras realizadas.

Los métodos indicados, ambos de sustracción, e identificados como de "base contra base" y de "impuesto contra impuesto", en esencia mantienen y participan del concepto primordial del valor agregado, en cuanto a crecer en cada etapa del proceso correspondiente solamente el valor que se añade en ese etapa.

La diferencia con los anteriores métodos, consiste en que se renuncia a la determinación exacta de ese valor en cada período, ya que en estos últimos métodos es evidente que cuando se descuenta el monto de las compras del de las ventas en un período, en muchos casos los bienes comprados serán unos y los vendidos otros. Pero tal renuncia se hace a sabiendas de que siempre habrá una compensación y que en la medida que se extiendan los períodos, habrá una tendencia a que cada vez sean más los bienes que se alcancen a comprar y a vender dentro de ese período.

Por ejemplo, si se toma el período de un mes se comprobará - que una cierta proporción de los bienes comprados son vendidos en el mismo mes, pero si se hace el mismo análisis en el período de un año y se compara la composición global de las compras y de las ventas, - se podrá comprobar que la proporción de los bienes comprados y endidos en ese lapso es mucho mayor que en el anterior.

Sobre la base cierta de que normalmente en el largo plazo se produce la compensación, el posible desfase que puede existir entre el período de compra y de venta de un bien determinado, pierde toda importancia práctica pasados los primeros períodos de aplicación del impuesto.

En cambio, lo que queda vigente es que se hace posible, con relativa facilidad, la aplicación práctica de un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios, en forma mucho más eficaz que lo que permiten otras formas impositivas.

Aún cuando estos dos últimos métodos comentados son muy imilares, no necesariamente son idénticos. Sus diferencias son pequeñas, no obstante se permite afirmar que una de estas formas, la de impuesto contra impuesto, sea preferible a la otra.

La anterior afirmación obedece a que se permite operar más directamente en función del impuesto mismo; así por ejemplo, si un industrial adquiere materia prima de un productor agrícola, que está libre de del pago del impuesto, constituirá una compra que al gozar de la frecuencia impositiva, no procedería deducir para determinar la base de imposición, pero que requeriría la correspondiente calificación para excluirla. Tal calificación no se requiere cuando se opera directamente con el impuesto, porque al no haber impuestos recargados no hay lugar a crédito.

Habiendo concluido que la mejor forma de determinar el cálculo del impuesto, es la que se derive del método financiero de impuesto contra impuesto, en primer término conviene reiterar que consiste en aplicar la tasa correspondiente sobre el monto total de ventas efectuadas en cada etapa del proceso de producción y de comercialización de los bienes, lo cual dará lugar a un "débito fiscal", contra el cual el contribuyente podrá imputar las sumas que por igual concepto le hayan sido recargadas o trasladadas al adquirir las mercaderías o insumos correspondientes.

En esta forma, el impuesto a pagar es solamente la diferencia entre el gravamen que genera la venta y los pagados al efectuar las compras, circunstancia por la que se le denomina como método de "impuesto contra impuesto".

Con el objeto de hacer más accesible la comprensión de la mecánica de este método, a continuación desarrollaremos un ejemplo.

El sujeto en la primera etapa se supone que es un productor, en la etapa intermedia un mayorista y en la última un minorista. En el ejemplo el productor paga el 10% sobre 100, que dan como resultado 10, los que traslada o repercute a su comprador que es el mayorista; éste debe pagar el 10% sobre 110, que dan como resultado 11, al que a su vez traslada o repercute a su comprador que es el minorista, pero al mismo tiempo tiene derecho a recuperar los 10 que le fueron trasladados por su proveedor, de manera que la suma a pagar es únicamente de 1; a su vez el minorista por su parte debe pagar el 10% sobre 110, que son 12, que recarga o traslada al comprador, pero también tiene derecho a recuperar en contra de este último suma los

11.5 que le fueron repercutidos por el mayorista, de tal suerte que la suma efectiva a pagar es sólo de 2.3.

El impuesto total que se paga, resulta de la suma de los 10 - que paga el productor, 1.5 que corresponde al mayorista y 2.3 que debe pagar el minorista, lo cual suma 13.8 que corresponde exactamente al mismo impuesto que resultaría de aplicar la tasa sobre el precio al consumidor final.

A continuación se da un ejemplo gráfico de esta mecánica de desarrollo del método "impuesto contra impuesto".

DESARROLLO DE LA APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

<u>etapa</u>	<u>base im ponible</u>	<u>tasa del impuesto</u>	<u>determinación del impuesto</u>	<u>monto del impuesto</u>
primera	100	10%	10.0	10.0
intermedia	115	10%	11.5	
		menos imp. la. et.	10.0	1.5
última	138	10%	13.8	
		menos imp. et. interme dia.	<u>11.5</u>	<u>2.3</u>

Ahora bien, la substancia de este impuesto corresponde a un - gravamen sobre valor agregado, porque en definitiva lo que se grava - en cada etapa del proceso de producción y de comercialización de los bienes y servicios, es solamente la parte de valor que se agrega en - cada caso.

Su efecto es exactamente igual al de un impuesto sobre el valor agregado aplicado según el método de "base contra base", lo cual se puede apreciar en el cuadro siguiente, desarrollado con los mismos valores anteriores.

**EL EFECTO IDENTICO DE LOS METODOS DE BASE CONTRA
BASE Y DE IMPUESTO CONTRA IMPUESTO.**

monto de ventas	\$ 115.0	10%	impuesto	\$ 11.5
monto de compras	- 100.0	10%	idem	- 10.0
	<hr/>			<hr/>
diferencia	15.0	10%	imp. a pagar	1.5

Como puede apreciarse fácilmente, el resultado de aplicar el impuesto sobre las ventas y deducir el correspondiente pagado en las compras, para determinar la diferencia que se adeuda en un período, es exactamente igual al resultado de deducir las compras del monto de las ventas y aplicar la tasa del impuesto a la diferencia.

Sin embargo, en su forma, este método de impuesto contra impuesto corresponde a un gravamen de ventas, aplicado en etapas múltiples, al cual se le ha adicionado un mecanismo (acreditamiento) para ir eliminando la acumulación de la carga fiscal.

Los anteriores métodos de aplicación del valor agregado, lo son en su substancia y en su forma, tanto cuando ese valor se determina en forma real (métodos económicos), como cuando se lo hace a través del método financiero de base contra base, porque en este último caso cuando se deducen las compras de las ventas, se está cuantificando el valor agregado y sobre esa base se aplica la tasa.

En cambio en este llamado método de impuesto contra impuesto, lo que ocurre es que se determina un impuesto sobre las ventas, al que se le denomina "débito fiscal", el cual se le deduce el impuesto pagado por las compras, el que se le llama a su vez "crédito fiscal".

Este método de aplicar el impuesto, por su efecto es con plena propiedad un impuesto sobre el valor agregado, y por su forma es simplemente un impuesto a las ventas, con la modalidad ya señalada. Por consiguiente, no existe ninguna impropiedad al hablar de impuesto sobre valor agregado, aplicado según el método de impuesto contra impuesto, porque ello corresponde a su naturaleza económica, sin perjuicio de tener presente su naturaleza jurídico formal, lo cual es de gran importancia y trascendencia para estructurar adecuadamente sus elementos.

Cuando se afirma que el impuesto sobre el valor agregado, bajo la determinación de impuesto contra impuesto, es la alternativa más eficiente y adecuada para aplicar un impuesto sobre las ventas, se está haciendo una afirmación válida y demostrable, aunque obviamente puede ser relativa, pues no existe impedimento legal para entenderlo de esta manera.

Con esto se quiere decir que el conjunto de las características de esta forma de determinación del impuesto, es superior al conjunto de cualquiera de las otras formas conocidas e individualmente consideradas.

La relatividad de esta afirmación surge del hecho de que se debe tener en consideración la función atribuida a este tributo y las características del medio en que se pretende aplicar con otros objetivos y en otras condiciones, por lo que podría admitirse que existen otras formas más refinadas de determinación del impuesto, pero inaplicables a los gravámenes tipo general a las ventas.

5.- TASA O TARIFA.- Doctrinalmente, Ernesto Flores Zavala manifiesta que "cuota del impuesto" es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento; en tanto que "tarifas" son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. (55)

Por otra parte, Sergio Francisco de la Cerza denomina a la tasa o cuota del impuesto como "alicuota" e la cual define como el tipo de gravamen que consiste en un porcentaje del parámetro, cuando éste consiste en dinero o en bienes valorables en términos monetarios, indicando que tales alicuotas pueden ser proporcionales, progresivas o regresivas. (56)

Señala este autor que la alicuota proporcional es la que permanece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la --

(55) Ob. cit. Pág. 109.

(56) Ob. cit. Pág. 436.

cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible, es decir, existe la alícuota proporcional cuando el monto del impuesto está expresado por una función lineal de la base de imposición, o sea cuando su tasa es constante por relación a la variable de referencia, que puede ser la base de imposición o la materia imponible.

Ejemplos de alícuotas proporcionales en el Derecho Fiscal Mexicano se dieron en la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, anterior a la vigente al primero de enero de 1971, - en la que los ingresos gravados estaban sujetos a una alícuota de 18 el millar.

La alícuota progresiva aumenta al aumentar la base imponible, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponden aumentos, más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria; con la alícuota progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Ejemplo de esta alícuota la tenemos en la Ley del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos, conforme a la siguiente tarifa:

Si el premio no excede de \$500.00	4%
Si es mayor de \$500.00 y menor de \$5,000.00	8%
Si es de \$5,000.00 o mayor	15%

La alícuota regresiva es aquella que disminuye al aumentar la base imponible, de tal suerte que los aumentos sucesivos e iguales de la base corresponde a aumentos menos que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

En la Legislación Fiscal Mexicana no tenemos un antecedente - de este tipo de alícuota.

Conforme a la doctrina las cuotas de los impuestos pueden ser de los siguientes tipos:

- a) De derrama o contingencia.
- b) Fija.
- c) Proporcional.
- d) Progresiva.
- e) Degresiva.
- f) Regresiva o Progresiva inversa.

CUOTAS DE DERRAMA.- Para fijar las cuotas de derrama se determina; en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.

Los impuestos que contienen esta cuota tienen las siguientes ventajas tanto para la administración como para el causante:

1.- Para la administración, porque es de un rendimiento seguro y no aleatorio.

2.- Para los contribuyentes, porque no habrá exceso de autoridad por parte de los agentes fiscales, ya que la cantidad que cada uno debe pagar está predeterminada.

3.- Habrá menos interés en realizar maniobras fraudulentas por la razón expresada en el punto inmediato anterior.

4.- Los causantes se vigilarán unos a otros, porque la emisión de uno de ellos significaría el aumento de las cargas en los otros.

No obstante lo anterior, es innegable que también tiene desventajas en su aplicación, tales como las siguientes:

1.- Es anticuada, pues sólo conviene en Estados con sistemas fiscales poco avanzados.

2.- Carece de la productividad o renovación de los impuestos de cuota fija, porque no puede tener el aumento natural en el rendimiento que tienen éstos.

3.- Puede dar lugar a injusticias en la repartición, porque puede ser inevitable cierta arbitrariedad.

4.- Requiere de procedimientos complicados para su cálculo.

5.- La repartición puede entrañar errores, que repitiéndose en cada grado pueden dar resultados negativos con la regla de la uniformidad del impuesto.

CUOTA FIJA.- Existe este tipo de cuota, cuando se señala en la Ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

En el Derecho Tributario Mexicano tenemos innumerables ejemplos de cuerpos normativos que siguen este sistema de cuota, tales como la extinta Ley General del Timbre, etc.

CUOTA PROPORCIONAL.- Existe este tipo de cuota, cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, v.g. la prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

CUOTA PROGRESIVA.- En relación con este tipo de cuota existen dos tipos de progresividad, a saber, la directa y la indirecta. En la primera la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto, es decir, cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base gravable.

CUOTAS DEGRESIVAS.- Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre las que se pretende ejercer el máximo del gravamen, siendo proporcionales a partir de esa cuota hacia arriba, debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores a medida que decrece el valor de la base.

El resultado es el mismo que el de la progresividad, en cuanto que se gravan con cuotas más altas las bases más altas y con cuotas menores las más bajas, pero se distinguen en que la cantidad a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo, es muy bajo en las degresivas y en que los grados o secciones son pocos en número, en tanto que en las progresivas los grados son múltiples.

CUOTA PROGRESIVA INVERSA.- También se le denomina cuota regresiva, y en este tipo de cuotas mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento. Este tipo de cuota se contemplaba en el impuesto sobre empresas mercantiles e industriales del Distrito Federal, la que tenía la siguiente tarifa:

1a. clase, de \$ 75.01 en adelante, el m ²	a . . .	31.50	al millar anual
2a. clase, de " 30.01 a \$ 75.00 el m ²	a . . .	26.25	" " "
3a. clase, de " 15.01 a " 30.00 el m ²	a . . .	21.00	" " "
4a. clase, de " 8.01 a " 15.00 el m ²	a . . .	15.75	" " "
5a. clase, de " 3.01 a " 8.00 el m ²	a . . .	10.05	" " "
6a. clase, de " 0.01 a " 3.00 el m ²	a . . .	5.25	" " "

C A P I T U L O III

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.

1.- LA PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES.- Esta figura de la prestación de servicios independientes no es una actividad novedosa en el Derecho Impositivo Mexicano, ya que la misma fue objeto de la extinta Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la que la contemplaba en la fracción II de su artículo 10 con la denominación de "Prestación de Servicios"; de donde puede inferirse que la novedad que se presenta en la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado es el añadido de "Independientes", aprobado por el Legislador con el objeto de diferenciar esta clase de servicios con los de carácter subordinado, o sea, con aquellos que se realizan mediante el pago de una remuneración.

Incluir los servicios en la materia del impuesto general al consumo, cuya naturaleza corresponde al del valor agregado, es una decisión política y técnica. En esencia se trata de dos materias diferentes por su naturaleza, que pueden ser gravadas en forma separada, lo que ocurre en numerosos casos y en determinadas circunstancias, -- siendo esta última forma la más eficiente para hacerlo.

Empero, no se debe caer en el error de pensar que al tratar los servicios como materia de este impuesto se busca solamente una finalidad de simetría estética; lo que ocurre es que existen exactamente las mismas razones de fondo para gravar los servicios que para hacerlo respecto de los bienes, como también para gravar unos y otros en forma selectiva.

Tampoco se debe perder de vista que el objetivo del impuesto mismo es recaudar, y que por consiguiente la decisión de incluir o no los servicios estará vinculada con el posible incremento de recaudación que resulte de la aplicación correspondiente. El juicio debe ser lo más objetivo posible y en cada caso será necesario ponderar el incremento posible, tanto en términos absolutos como relativos.

Aunque los servicios se incluyan en la materia imponible, de alguna forma mantienen su individualidad, porque como se vió al tratar

cede elemento del impuesto, es necesario incluir normas especiales para tipificar la materia imponible, definir el hecho generador y así en igual forma respecto de todos los elementos. No tan sólo existe la justificación, sino que también se alcanza una mayor eficiencia en el plano técnico si se gravan en igual forma y sobre las mismas bases; - por lo que desde el punto de vista económico se justifica denominar - ese apartado "consumo de bienes y servicios".

Esta eficiencia técnica se logrará gravando a los servicios - con carácter general, respecto del tratamiento que se da a los bienes, para lo cual se dispondrá del concepto amplio de los servicios, con el objeto de tipificarlo como ocurre en el campo de los bienes.

No ha sido la carencia de un concepto simple con lo que se ha tropezado en este caso, sino que con frecuencia no ha sido posible ni siquiera dar un concepto genérico de los servicios que deben integrar la materia imponible, por lo que se ha optado por la enumeración taxativa de los servicios afectados por el impuesto. Esto hace que en un mismo cuerpo normativo se incluyan prácticamente dos gravámenes con - características diferentes, porque mientras la imposición sobre el consumo de bienes es general, la que se aplica respecto del uso del servicio es selectiva.

El criterio antes anotado sin ser bueno puede llegar a ser -- aceptable, en tanto el número de servicios gravados sea muy reducido, - lo cual suele ocurrir en relación a algunas leyes de imposición al consumo de bienes que agregan a su materia imponible solamente los servicios que se prestan en hoteles, restaurantes y establecimientos similares. Si se agregase un mayor número de servicios, resulta preferible - hacerlo separadamente o aún conjuntamente con un impuesto sobre consumos selectivos.

La otra alternativa, que es la que se considera más apropiada, es la de gravar el uso de los servicios en forma general, pero para hacerlo es necesario tipificar genéricamente los servicios que deben formar parte de la materia de este impuesto.

Así pues, habitualmente se habla con propiedad del consumo de bienes y servicios, debido a que unos y otros tienen como objeto la satisfacción de las necesidades de las personas. Si por esta razón dog

trínemente se adopte la decisión de gravar el consumo de bienes, -- también debe hacerse respecto de los servicios, ya que es evidente - que cumple con análoga función.

En este orden de ideas, existe servicio en el arrendamiento - de un bien de cualquier naturaleza, sea mueble, inmueble o incorporeal, y ello se perfecciona cuando existe un contrato de arrendamiento por el que una parte, arrendador, entrega a la otra, arrendatario, el uso o aprovechamiento de las utilidades de un bien, por lo cual el segundo corresponderá con una contraprestación o renta.

En otros casos el servicio se presta en una forma más compleja que la simple entrega de un bien, como por ejemplo en los servi--- cios que se prestan en un hotel, en el que el huésped no arrienda específicamente la habitación, la cama, las ropas, las mesas, la vajilla, los servicios de mensajería, sino que ello está involucrado en - el servicio en su conjunto, conociéndose a estos servicios con el - - nombre de hospedaje.

Existe también servicio cuando se transporta personas o cosas de un lugar a otro, conociéndose con el nombre de servicios de transporte.

El servicio también puede adoptar la actividad de confeccionar una obra, como cuando una fábrica textil encarga a otra empresa - el teñido de sus telas; la obra en que consiste el servicio no tan so lo debe ser material, sino que también puede ser inmaterial, tal como la música de una obra, la pintura de un cuadro, o el tallado de una - escultura, caracterizándose estos servicios por la inteligencia que - se imprime sobre la parte material de la obra. Incluso existen servicios que pueden no tener expresión material alguna, como son, vg. - las consultas hechas a profesionales o profesionistas en que el servi cio puede consistir simplemente en la respuesta correspondiente.

En todos los casos es posible distinguir dos partes, a saber, el que presta el servicio y el que lo recibe, o con mayor propiedad - el que utiliza el servicio. Económicamente habrá un productor del - servicio (al que lo presta) y un consumidor del mismo (el que lo utiliza). Jurídicamente la prestación de servicios puede pactarse el - través de diferentes contratos, que variarán según la naturaleza. ---

del servicio e igualmente serán diferentes las denominaciones que se atribuyen a las partes, las que dependerán del contrato que corresponda en cada caso específico.

En todos los ejemplos antes señalados y en general en todos los casos de prestación de servicios se presentan algunas características relevantes, que además son fáciles de distinguir. Una de ellas es que quien presta el servicio pone a disposición de quien o quienes lo usan el aprovechamiento de las utilidades de un bien, en el caso de que se trate de una cosa material, o bien de las habilidades, capacidades o conocimientos de una persona.

Por su parte, quien recibe el servicio, o sea el usuario del mismo, aprovecha o usa las utilidades del bien o del conocimiento o habilidades de la persona que presta el servicio, sin que medie la apropiación de las causas de esas utilidades. Si esa causa es un bien, no medie su apropiación, ya que en el momento en que ella se produjera dejaría de existir el uso de un servicio para pasar a ser simplemente el consumo de un bien.

El usuario, por consiguiente, usa o aprovecha las utilidades en que consiste el servicio para satisfacer sus necesidades, pero con independencia de la causa de aquéllas. Por esto es que con frecuencia se alude indistintamente al consumo de bienes y servicios, asimilación que es justificada en el plano económico, pero que de lugar a imprecisión desde el punto de vista jurídico.

Cuando se habla de consumo de bienes y servicios existe en común la idea del aprovechamiento de utilidades para satisfacer necesidades, pero es evidente que la idea de consumo de un bien y de un servicio no es exactamente la misma, porque en el primer caso está ligada a la extinción física de un bien con motivo del uso o aprovechamiento de sus utilidades. En cambio en el caso del servicio lo que podría entenderse que se consume son las utilidades puestas a disposición del usuario, pero cuyo aprovechamiento no está ligado a su extinción, por lo que con mayor propiedad y corrección debería eludirse simplemente el uso de servicios.

Referirse en el plano económico al consumo de bienes y servicios, pero hacerlo en el jurídico al consumo de bienes y al uso de

servicios, no crea ningún problema de fondo a la comprensión del alcance de las expresiones en cada caso, y si en cambio aporta mayor precisión a la expresión legal.

Por lo anterior propiamente se puede decir que existe consumo de un bien, cuando éste se extingue en sus utilidades para satisfacer necesidades finales o de las personas, pero opuesto a ello está también el llamado "insumo de bienes", que no es otra cosa que la simple extinción de las utilidades de ese bien en el proceso de producción de nuevos bienes. En iguales circunstancias también se da el "insumo de servicios", lo que se configura cuando el servicio es utilizado en el proceso productor de bienes o de servicios.

En el pleno jurídico será correcto aludir a uso final de servicios o a uso intermedio de los mismos, según si el aprovechamiento de las utilidades en que consiste el servicio, se emplea para satisfacer necesidades de las personas o de las empresas, en el proceso productor de bienes o servicios.

Al igual que en el caso de los bienes, es posible afirmar que las personas físicas son las únicas que consumen los bienes o que hacen un uso final del servicio. Las empresas, sociedades o personas morales insumen los bienes y usan los servicios, los que pueden ser calificados de "intermedios", ya que ellos se incorporan en los bienes o servicios, que a su vez produce la empresa, cuyo objetivo final estará en la satisfacción de las necesidades de las personas físicas.

Así pues, igual que en el caso de los bienes, la exclusión de pago del gravamen no debe hacerse por la vía de no incluir los servicios intermedios dentro de la materia imponible del impuesto, sino que éstos deben estar incorporados en ella, pero se debe conceder el correspondiente crédito fiscal por el impuesto pagado, en la misma forma en que se contempla en la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Una de las ventajas más apreciables de la técnica de aplicación del citado gravamen, que quizá no ha sido destacada suficientemente antes, es que no existe la necesidad anticipada de saber si el uso de un servicio es final o intermedio, porque cada vez que haya lugar al hecho generador correspondiente, se devengará el impuesto, cuya eventual utilización posterior como crédito dependerá de la natura

leza del comprador. Si éste es un particular, no estará colocado posteriormente en la posición de sujeto del impuesto y no habrá por lo tanto crédito fiscal a su favor. En cambio si el comprador es una empresa, éste sí tendrá crédito fiscal a su favor, estando obligada a cumplir con las exigencias de control que permitirá identificar la naturaleza de sus operaciones.

En los impuestos generales al consumo sería exagerado y nada ventajoso que la materia imponible estuviera integrada por las contraprestaciones percibidas por todos los servicios, pues con ello se incluirían también los derivados de servicios personales, incluso los que se prestan con una relación de dependencia, como el trabajo asalariado.

Por lo anterior, la doctrina se ha decidido por la alternativa de gravar únicamente los servicios de carácter mercantil, lo que no constituye una novedad, ya que ésta ha sido una opción utilizada desde hace mucho tiempo en el campo del impuesto general a las ventas o impuesto general al consumo.

No obstante, a pesar de ser una alternativa ya conocida, no podría decirse que haya tenido gran difusión como forma de gravar el consumo general de servicios, lo cual quizá podría atribuirse a diferentes razones, entre ellas al hecho de que gravar el consumo general de servicios sobre bases y en forma diferente de la que se grava el consumo general de mercancías, acarrea numerosos problemas de control, pero que éstos no se presentan cuando ambos tributos tienen características comunes y especialmente el mismo nivel de tasa.

En términos generales, servicio mercantil es el que se presta dentro de la realización de actividades calificadas como mercantiles; por su parte la actividad mercantil, desde un punto de vista substancial que corresponde a la naturaleza de la actividad en el plano económico, es la que tiene por objeto la producción y comercialización de bienes y servicios.

El concepto de servicio mercantil va más allá de lo simple relación servicio-mercancía, porque si estuviera limitado en esta forma, los únicos servicios gravados serían los intermedios, los cuales se -

presten respecto a la producción de mercancías. La producción misma de servicios constituya una actividad mercantil, y consecuentemente tales servicios también estén gravados, siendo ellos, servicios intermedios o finales, los cuales están comprendidos en la materia imponible.

Desde un punto de vista jurídico formal, la calificación de mercantil de un servicio dependerá de si la actividad correspondiente está en esa forma considerada por la respectiva legislación mercantil, y en caso contrario no lo será.

Por lo anterior, es interesante examinar en forma general las principales áreas de servicios que quedarían fuera del concepto de "mercantiles", y por consiguiente excluidos de la materia imponible, siendo éstos cinco: a) los servicios públicos, b) el trabajo, c) los servicios profesionales, d) los que se presten en relación con los bienes inmuebles, e) los que se presten por instituciones que no persiguen fines de lucro.

a) LA EXCLUSION DE LOS SERVICIOS PUBLICOS.- En primer término habría que considerar excluidos todos los servicios públicos de la materia imponible, sean éstos federales, estatales o municipales, los que obviamente no tienen el carácter de mercantiles, porque es claro que con ellos no se persiguen fines de lucro, sino que se cumple con una función a que está obligado el Estado Mexicano para con sus gobernados.

b) LA EXCLUSION DEL TRABAJO.- Se debe considerar excluido de la calificación mercantil el factor trabajo, ya que no tiene tal carácter, sino que se rige por una legislación especial. El trabajo en su expresión de mayor importancia es un factor de producción, y como tal constituye un servicio intermedio que se incorporará en el valor de los bienes o servicios producidos, existiendo además otras razones que hacen que incorporar tales servicios en la materia imponible no tendría algún sentido, pues si así ocurriera y se aplicara el impuesto, éste debería adicionarse al salario, debiendo retenerlo el patrón y enterarlo al fisco, para a su vez imputarlo como crédito contra el débito fiscal generado por su actividad. En suma, habría una serie de operaciones por parte del contribuyente, ya que estaría rete

niendo y pagando un impuesto para utilizarlo posteriormente como deducción, operaciones que no tienen ningún sentido ni utilidad práctica.

Podría tener justificación gravar el servicio que representa el trabajo, cuando éste estuviere considerado como un servicio final, pero estos casos tienen mínima importancia en el aspecto de recaudación. Además, generalmente quien presta el servicio, es decir, el trabajador, es la parte débil en relación al patrón, lo que haría que con frecuencia se invirtiera el cargo fiscal para recaer en el prestario y no en el usuario del servicio.

Por consiguiente, no cabe hacer discriminación alguna en cuanto a la naturaleza del trabajo y se considera justificado excluirlo en forma general de la materia imponible del impuesto general al consumo en comentario.

c) LA EXCLUSIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES.- Otro grupo importante, en el ramo de los servicios, que deben entenderse formalmente excluidos de la calificación de mercantiles, es el que corresponde a los denominados "servicios profesionales", porque generalmente la legislación común no incluye el ejercicio de profesiones entre las actividades mercantiles. Este grupo de servicios presenta mayores problemas, empezando por la misma imprecisión.

El concepto de servicio profesional, incluye los que prestan los llamados profesionistas liberales, tales como médicos, licenciados en derecho, arquitectos, ingenieros, sociólogos, auditores, etc.

Desde el punto de vista substancial, la exclusión es justificada por el hecho de que es posible considerar comparativamente que en su mayoría los servicios profesionales atienden a la satisfacción de necesidades que son más esenciales, que aquellas a las cuales atienden los servicios calificados como mercantiles.

Fácilmente se podrá llegar a la conclusión de que la utilización de ciertos servicios profesionales constituyen una demostración de capacidad económica mucho mayor que la que puede evidenciar el uso de otros servicios meramente mercantiles.

Así por ejemplo, no sería comparable la capacidad económica que representa en cada caso el asistir a un cine, servicio de carácter mercantil, que el recurrir a los servicios de un cirujano plástico.

Este último se puede considerar como un caso extremo y rebuscado, pero igualmente se podría agregar el caso de la persona que encarga a un arquitecto el diseño de los planos especiales de una residencia de extremo lujo.

En estas circunstancias, se podrían mencionar otros ejemplos, pero ello no agregaría mayor utilidad a la materia en comentario, - - puse en todo caso lo que procedería sería una evaluación en términos objetivos a la importancia que para la recaudación podrían tener esos casos excepcionales. En principio, una solución práctica podría ser aceptar la exclusión de todos los servicios profesionales.

No todos los impuestos necesariamente se funden en la idea de justicia, pero ello no obsta para que deban ser formulados sobre bases generales justas y equitativas. Hablar de bases generales no significa que tengan que contemplarse todos y cada uno de los casos especiales que pudieran de alguna manera atentar en contra de la justicia conmutativa, porque la corrección de esos casos debe considerarse implícita en el sistema en su conjunto.

En un impuesto general sobre el uso de servicio, cuyo objetivo esencial es la recaudación, la exclusión de los servicios profesionales es justificada, porque la razón en que se funde corresponde a la mayoría de ellos. No se debe entender precisamente como una injusticia assimilar los casos especiales que pudieran presentarse al tratamiento en general, porque no hacerlo impondría la obligación de discriminar a ese respecto en una forma que no se justifica desde el punto de vista que se persigue, que es el de recaudar.

Este criterio no significa consumir y aprobar la injusticia que eventualmente pudiera haber en el tratamiento de tales casos, porque en una situación como la planteada está subsistente un problema de distribución de ingreso, que en el caso de ser necesario corregir, no sería éste el impuesto adecuado para hacerlo.

Además, también podría recurrirse en forma alternativa, conjunta o subsidiaria, al uso del impuesto sobre consumos selectivos, aunque en este caso también deberá existir una justificación objetiva para aplicarlo, representada por el hecho de que el servicio que se va a gravar en una forma especial, sea un servicio profesional u otro -

cualquiera y que tenga alguna importancia en términos de recaudación.

Toda prestación de servicios que no tiene importancia en términos de recaudación, debe omitir cualquier consideración especial - respecto a ellos, dándose el tratamiento general, puesto que si se trata de atender situaciones especialísimas, lo más probable es que - únicamente se logre efectuar negativamente la capacidad de control del órgano administrativo, con lo cual se incurrirá en una injusticia mayor que la que se trata de reparar o evitar, con el agravante que al mismo tiempo se efecte la recaudación en él.

Otro de los problemas que pueden presentarse en relación con los servicios profesionales, es que si son prestados por una empresa, necesariamente y conforme al Código de Comercio son de naturaleza mercantil, y consiguientemente deberían ser objeto del impuesto; pero - ocurre que ese mismo servicio puede ser prestado por un profesional en lo particular, en cuyo caso se calificaría de profesional y por ende estaría liberado del pago del gravamen.

Este puede ser el caso de la administración de bienes, la que puede ser realizada por una empresa, teniendo por ende el carácter de mercantil, pero si es efectuada por un licenciado en derecho, debe admitirse el calificativo de servicio profesional.

Otra situación similar puede ser la de servicios profesionales que se prestan conjuntamente con otros que no lo son, vg. el caso del médico que es dueño de una clínica, caso en que podrían calificarse de mercantiles o de una simple prestación de servicios de carácter profesional.

En los casos comentados anteriormente, de ciertos servicios - profesionales que pudieran ser considerados como exponentes de una mayor capacidad económica por parte de sus usuarios, el problema que se presentaría sería simplemente el de gravarlos o no. En cambio, si se admite la dualidad del tratamiento para un mismo servicio y si se aplica el impuesto cuando lo presta una empresa y se libera de pago - del gravamen cuando lo presta una persona física que es profesionalista, es muy posible que los contribuyentes que prestan el servicio no gravado eliminen del mercado a las sociedades que presten el mismo servicio, sólo que gravado por el impuesto.

Al respecto hay que tener presente que en el caso de los servicios no ocurre lo mismo respecto de lo que sucede con las mercancías, ya que estas últimas se deprecian considerablemente, por el simple hecho de que sean ofrecidas en venta por un particular no comerciante. En cambio respecto del servicio, existe la misma aceptación en relación al que presta una empresa, un profesionista o incluso una persona que tenga reputación de excelente competencia para realizarlo.

Si se produce la situación mencionada, aparte del efecto recaudatorio resultante de que quien no pague elimine el que lo hace, está en que sea el gravamen el elemento que permita esa competencia, lo cual introduciría un principio de justificación a su incumplimiento; lo que no debe permitirse ni aún en el caso en el que se sostuviera y fuera cierto que las empresas estén en mejores condiciones económicas para competir frente al profesionista que trabaja en forma independiente, porque ese efecto compensador no le corresponde desempeñarlo en ningún caso a un impuesto de la naturaleza del que se comenta.

Normalmente la naturaleza de la mercantilidad para efectos fiscales se observa mediante la remisión que se hace a la legislación ordinaria de comercio, limitándose ésta a mencionar las actividades que tienen dicha naturaleza, lo cual por exclusión deja fuera a los servicios profesionales.

Igualmente en la doctrina se ha pretendido solucionar esta situación, indicando que sería necesario introducir una disposición especial en la ley impositiva que definiera de manera restrictiva un concepto de servicio profesional, limitándolo a aquellos que sólo puedan ser prestados por profesionistas habilitados de acuerdo con las normas particulares de cada país, y para el caso de que éstas no existieran o no fueran precisas, sería preferible definirlos en forma negativa, como aquellos que no pueden ser objeto de actividad mercantil.

Esto último haría que cualquier servicio, que por su naturaleza pudiera ser objeto de actividad mercantil, quedaría incluido en el ámbito de aplicación del impuesto, con independencia de la calificación que, para otros efectos tributarios, pudiera tener la persona que lo presta.

Empero, la principal desventaja que se imputa al anterior criterio, es que con él se incorporaría, como contribuyentes del impuesto, a una excesiva cantidad de trabajadores independientes, tales como pla-

meros, albañiles, carpinteros y muchos otros similares.

g) LA EXCLUSIÓN DE LOS SERVICIOS QUE SE PRESTAN EN RELACION CON LOS BIENES INMUEBLES.- Siguiendo con el criterio adoptado para la implantación de los impuestos generales al consumo, de sólo gravar los servicios de carácter mercantil, hay que tener presente que la mayor parte de las legislaciones excluyen de la calificación indicada a las actividades desarrolladas en relación con los bienes inmuebles. - Esto ocurre omitiendo en la enumeración de las actividades mercantiles, las que se relacionen con los bienes inmuebles, o en otros casos, excluyéndolas expresamente.

En la práctica significa que numerosos servicios que tienen claramente ese carácter, de acuerdo con el concepto de servicio y que son además muy similares a otros calificados como mercantiles, no tienen esta calificación sólo por el hecho de que se presten en relación con bienes inmuebles, con lo que quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Así pues, en la situación indicada se pueden mencionar como servicios, la construcción de cosas material inmueble y todos los servicios accesorios a ésta, tales como las instalaciones eléctricas, sanitarias, de ventilación, ascensores y otras similares; así como los de reparación, mantenimiento y conservación de inmuebles; arrendamientos de esos bienes; de estacionamientos para vehículos y otros similares.

Se considera que por lo menos los casos mencionados deben ser examinados separadamente, porque puede haber razones suficientes que justifiquen un tratamiento especial en cada caso. La determinación de gravar o dejar exentos de pago del impuesto a los servicios que se relacionen directamente con los bienes inmuebles, se deja el criterio y libre apreciación de los países en donde se pretende implantar un impuesto tipo general al consumo, y así si se decide que está justificada la exclusión, simplemente se les libera del pago del gravamen; pero si por el contrario, si se llega a la conclusión de que tales servicios deben ser gravados, será necesario incorporar una norma especial en la ley impositiva que los integre dentro de la materia imponible.

Siguiendo el mismo orden en que fueron enunciados los ejemplos, el primer caso, que es el que corresponde a los servicios de construcción de inmuebles, y específicamente a los relativos a casa habitación, la razón para excluirlos dentro del ámbito del impuesto es esencialmente de política social, debido a que en la mayor parte de los países donde se adopta este criterio existe un grave problema de déficit de habitación, que induce a los gobiernos a buscar una forma de incentivar dichas construcciones.

Para el caso de que se decida gravar los servicios relacionados con la construcción de inmuebles, en ese supuesto el dueño de la tierra o suelo que encarga a un tercero la construcción de un inmueble, en términos generales, lo hace mediante la celebración de un contrato de obra, que indudablemente está inmerso en el género servicios, donde la construcción será accesorio respecto de la tierra, que será lo principal, y que pertenece a quien encarga la obra.

El constructor, que es quien ejecuta la obra, será el sujeto del impuesto, gravamen que se aplicará sobre el valor de la contraprestación convenida; pero contra el impuesto que resulte, corresponde admitir la deducción de los impuestos pagados en la adquisición de los materiales de construcción utilizados en la obra.

En el tercer ejemplo citado que se refiere a la reparación, mantenimiento y conservación de inmuebles, la situación que se plantea es análoga a la anterior, en cuanto al hecho de que si se excluye de la materia imponible lo percibido por los servicios prestados para la construcción de una casa habitación, también se deben excluir estos contratos, es decir, los servicios consignados en ellos. Así, igual que en los demás casos, en contra del impuesto que corresponde aplicar respecto de los servicios accesorios, procederá la deducción de los impuestos pagados por los bienes adquiridos y empleados en la ejecución de la obra.

Por lo que toca al ejemplo del arrendamiento de inmuebles, la Ley del Impuesto al Valor Agregado para México, lo ubica, no en el rubro de "prestación de servicios", sino en el del "uso o goce temporal de bienes", lo que se considera por demás acertado, no obstante que la doctrina lo haga dentro de la primera actividad mencionada. La razón que se da por excluir tales servicios del pago del impuesto también es

de política social, pues se deduce que gravarlos redundaría en perjuicio de las personas con menores recursos económicos, que carecen de los medios para adquirir una vivienda propia, previendo además que por los efectos de control administrativo de estos supuestos contribuyentes, debido a su gran número, habría así la imposibilidad de hacerlo de una manera efectiva.

El quinto y último ejemplo citado es el que se refiere a los servicios de estacionamiento para vehículos, cuya actividad es análoga a la que desarrolla una empresa de almacenamiento y resguardo, donde el usuario del servicio es el dueño o propietario del bien, considerándose que en este caso se utiliza un servicio similar a muchos otros, por lo que no se justificaría su exclusión para pagar el impuesto.

h) LA EXCLUSIÓN DE LOS SERVICIOS QUE PRESTAN INSTITUCIONES QUE NO PERSIGUEN FINES DE LUCRO.- Por lo general las actividades de las instituciones que no persiguen fines de lucro no están clasificadas como mercantiles; sin embargo hay que distinguir entre aquellas cuyo objetivo es propiamente la beneficencia pública, de aquellas otras que sin perseguir en sí mismas el lucro, persiguen el beneficio de sus asociados.

En el primer caso, la exclusión de dichos servicios de la base imponible está plenamente justificada, porque en algunos casos la institución de beneficencia prestará sus servicios en forma gratuita; en este caso no hay problema, ya que no habrá base imponible, o lo que es lo mismo, ésta podría ser equivalente a cero, con lo cual no habría pago efectivo del impuesto.

También ocurre que estas instituciones prestan sus servicios a un precio muy inferior a su costo real, o en otros casos lo hacen a cambio de erogaciones voluntarias; en esas condiciones dicha prestación de servicios no debe ser gravada.

Por lo demás, se supone y así debe constar, que tales instituciones para ser consideradas como tales, deben ser expresamente autorizadas para realizar sus actividades y su exclusión no provoca propiamente problemas de control administrativo.

Por otro lado, aquellas instituciones que se constituyen sin

tener como objetivo el lucro, pero que presten servicios a sus asociados, como por ejemplo una cooperativa, no deben excluirse del ámbito de la materia imponible, porque el impuesto no debe ser, en ningún caso, un elemento que pueda ser eliminado con fines competitivos, ni - menos cuando ello se haga en detrimento de quienes están gravados con el mismo.

Por consiguiente, debe hacerse la reserva de que las instituciones que realicen actividades que serían calificadas como mercantiles, de no mediar la condición de la persona que las realiza, sólo deben excluirse de la materia imponible cuando se trata de instituciones declaradas de beneficencia pública.

2.- SERVICIOS INDEPENDIENTES PRESTADOS EN TERRITORIO NACIONAL.

Como consecuencia del principio jurídico de la territorialidad de las leyes que cada Estado debe acatar, se infiere que su transgresión de lugar a violar la soberanía de otros Estados, y así en tratándose de la materia impositiva resulta obvio que cuando un determinado país decide gravar la prestación de servicios, será exclusivamente aquellos que se realicen en el territorio de ese mismo país, por lo que la materia gravada será, en principio, los actos efectuados en él.

Por ello mismo, doctrinal y jurídicamente se ha estimado que para hacer efectiva esa condición, es necesario agregar, al concepto de prestación de servicios, el calificativo "efectuados en el país", - lo cual implica la exclusión de servicios realizados en el exterior, - ya que es lógico suponer que ellos han de ser utilizados fuera del territorio nacional, salvo aquellos que se importen, pero en este caso se debe prever el afectarlos con el impuesto en el momento de su ingreso.

Esta situación de la estricta territorialidad del impuesto general al consumo tiene estrecha vinculación con el hecho generador - del gravamen a la actividad de la prestación de servicios independientes. Así, al igual que con otros aspectos del impuesto, el hecho generador en el caso de la prestación de servicios presenta diferencias con el que corresponde a los bienes o mercancías, no obstante que la materia a resolver en este caso sea la misma y se relacione con la necesidad de definir en qué consiste o cómo se produce el hecho generador, cuándo se entiende que ocurre y dónde se realiza.

En el caso de los servicios se presenta una situación en general diferente con referencia a los bienes o mercancías, ya que a diferencia de éstas, en que hay un hecho determinado que tiene una importancia preponderante en su transferencia, no ocurre algo similar en el caso de los primeros.

Si tratamos este tema en relación a las mercancías se llegará a la conclusión de que las etapas del proceso de circulación o comercialización de aquéllas, corresponde a transferencias de su dominio y que existe un medio totalmente predominante para hacerlo, siendo la enajenación.

En cambio, cuando se trate de prestación de servicios ello no ocurre en igual forma y podría decirse que cada una de sus manifestaciones tiene una expresión jurídica diferente, lo cual da lugar a la existencia de una gran cantidad de contratos específicos para determinados servicios.

Esto lleva a la necesidad de tipificar el hecho generador en forma amplia, refiriéndolo a la prestación de servicios independientes, en que la materia imponible es propiamente la contraprestación convenida por la obra o servicio que un contratante se compromete a otorgar al otro.

Esta definición es sumamente amplia, ya que está involucrada cualquier clase de servicio, independientemente de la forma en que -- una parte ponga a disposición de la otra el uso o aprovechamiento de las utilidades de un bien, o de las capacidades de una persona, sin que medie la transferencia de la causa de esas utilidades.

Las condiciones de hecho de cada servicio varían considerablemente en uno u otro caso, pero todas pueden quedar comprendidas en el término "prestación", cualquiera que sea la naturaleza específica del servicio de que se trate. Esta forma de expresión del hecho generador del impuesto no requiere de ninguna otra forma suplementaria para que alcance, como ya se ha dicho, a cualquier servicio, con la sola limitación de que se trate de servicios de carácter mercantil.

Como consecuencia de la amplitud se pierde precisión en la identificación de cada hecho generador del impuesto, que pasará a quedar determinado por las características específicas de cada forma de servicio en particular.

Por lo que se refiere al lugar donde se produce el hecho generador del gravamen, representa mayor importancia que respecto de los bienes o mercancías, aunque el planteamiento del problema sea similar.

Igual que en el caso de las mercancías, no habrá problema cuando el servicio se preste o se utilice en el territorio nacional y las partes también residan ahí. Los problemas se presentan, cuando el servicio se presta fuera del territorio, cuando se utiliza fuera de él, o bien cuando alguna de las partes reside en el extranjero, cada uno de los cuales se debe examinar para poder llegar a definir las normas que se buscan en este caso.

Un primer criterio podría ser el de gravar los servicios que se prestan en el país, lo que puede ser aparentemente simple, pero resulta necesario definir dónde se presta con propiedad el servicio, si en el lugar en que se produce o en el lugar donde se utiliza, lo cual puede llevar a conclusiones diferentes, según si el asunto se mide desde el punto de vista de quien lo presta o de quien lo usa.

Es conveniente recordar que el impuesto de que se trate pretenda alcanzar el consumo o utilización de servicios, en su expresión de capacidad del usuario y no precisamente a la actividad productora del mismo.

También debe estar presente que, en la misma forma en que existe interés en gravar la capacidad de consumo o uso de servicios, puede existir la conveniencia de exportarlos en igual forma que con respecto a las mercancías y en algunos casos mayor que éstas.

Lo dicho lleva a concluir que lo que interesa y se debe alcanzar con el impuesto son los servicios que en definitiva se utilizan en el país. Empero, tampoco se debe omitir que gravar el uso del servicio conduciría al mismo problema que se ha planteado, en cuanto a afectar el consumo de mercancías; por lo que, teniendo en cuenta las mismas razones por las que se ha llegado a la necesidad de gravar la venta de aquéllas, debe gravarse la prestación del servicio, entendiendo que éste se realiza en el lugar en que el mismo se produce.

La solución que se ha dado al problema planteado está en calificar el concepto de prestación de servicios, agregándole la frase de que la utilización o beneficio se realice en territorio nacional, lo que da lugar a que se limite el concepto de la materia imponible.

Interesa ahora examinar las consecuencias prácticas de aplicar el anterior criterio, para lo cual habría que distinguir en primer término entre los servicios producidos en el país, cuya utilización se realiza en el extranjero, y la de los producidos en el exterior y cuya utilización o beneficio se efectúa en territorio nacional.

En el primer caso, la prestación estaría producida en el país y consecuentemente en principio, la alcanzaría el impuesto, pero como la materia imponible está referida a los servicios que se utilicen en el territorio del país, los que se produzcan en el país pero se utilicen en el exterior estarían correctamente excluidos del impuesto.

La situación contraria es la del servicio producido en el exterior pero utilizado en el país, el cual tampoco estaría afecto al impuesto, porque en este caso el hecho generador se produciría fuera del territorio. Sin embargo, esta conclusión rompería la consistencia del sistema.

En el campo de las mercancías se produce la misma situación anotada en éste, pero al aplicar el impuesto en el momento de la importación se soluciona el problema casi íntegramente; la diferencia está en que esa misma solución no resulta adecuada al caso de la prestación de servicios, aplicada en igual forma, pero en el fondo se puede seguir el mismo principio.

Sería posible constituir un hecho generador especial, que tendría el carácter de complementario del general, estableciendo que el impuesto se aplique también respecto de los servicios producidos en el exterior, pero cuya utilización se realice en el país.

El asunto a dilucidar sería plantearse cómo funcionarían estas normas en la práctica. Para tales efectos es de interés distinguir entre los servicios que se prestan en relación con bienes y los que son propios o exclusivamente inmateriales. Esta distinción es importante porque cuando se trata de servicios prestados en relación con bienes, puede existir el mismo control que se practica con respecto a la importación y exportación.

Si el servicio tiene una expresión material, como podría serlo la impresión de un libro, el estampado de una tela o cualquier otro similar incorporado en un bien corporal, bastaría dejar de operar las

normas generales de aplicación del impuesto. Al respecto resulta necesario anticipar que el tratar de las exenciones se verá que lo serán las mercancías exportadas, sin que ello afecte el derecho a imputar los impuestos pagados como crédito, con lo cual se produce de hecho la devolución de los impuestos que gravan a tales bienes e igualmente a los servicios que pudieran haberse incorporado en los mismos.

Algunos servicios accesorios a la exportación de mercancías pueden dar lugar a situaciones especiales, como por ejemplo el transporte y seguro de las mismas. Esta situación es especial porque el servicio se debe entender prestado en el país y el usuario también está en el territorio, pero por tratarse de un servicio accesorio a la exportación de mercancías, si éstas están exentas, también debería eximirse el servicio en referencia, como asimismo cualquier otro similar.

Por su parte, cuando se importan bienes, en el precio de los mismos estarán incluidos los servicios incorporados y si se trate de servicios similares a los antes mencionados, bastará establecer que el impuesto se determine sobre el valor CIF de las mercancías o bienes, lo cual será propiamente un problema de base de imposición que se tratará en el capítulo que corresponde.

El verdadero problema lo plantean los servicios propiamente inmateriales, porque respecto de ellos no podrá existir el control aduanero que se ejerce en el caso de mercancías, y consecuentemente en el de los servicios incorporados o accesorios a ellas.

La "exportación" de servicios inmateriales, como podría ocurrir en el caso de arrendamiento al exterior de una patente o licencia, o el diseño de una campaña publicitaria que se utilice en el exterior, no deben ser gravados con el impuesto, y la prueba estará a cargo del contribuyente, por lo que aparte de poco frecuentes en los países de la región se puede entender que no provoca mayores problemas.

En cambio la posible "importación de servicios inmateriales" sí constituye un problema desde el punto de vista de la dificultad de su control. Pero, para estos efectos también es conveniente distinguir entre servicios intermedios y servicios finales.

El problema de tratar de aplicar el impuesto respecto de servicios intermedios, como podría ser el arrendamiento de una patente o licencia del exterior, o cualquier otro similar que forme parte del costo de mercancías, podría significar un costo no justificado. En la circunstancia anotada el sujeto del impuesto estaría en el exterior, por lo que habría que designar como responsable del impuesto al contribuyente que en definitiva está previsto que lo soporte, que sería el que paga la remuneración del servicio. Pero, éste a su vez tiene el derecho de imputar el impuesto pagado como crédito en contra del que corresponde a sus ventas, con lo cual se vuelve un asunto ya comentado antes, que no tiene justificación a hacer pagar un impuesto a un contribuyente para que luego lo utilice como crédito, salvo situaciones especiales como las que se presentan en las importaciones, circunstancias que no se da en la situación que se comenta.

Por consiguiente, los servicios que se prestan en cuanto se producen en el exterior y se utilizan con carácter intermedio en el país, sería preferible se rigieran por las normas generales, que los excluirían del impuesto en razón del lugar en que se produce el hecho generador. Esto significa que no pagan el impuesto, pero tampoco dan lugar al crédito correlativo, lo cual en definitiva equivale solamente a una postergación en el pago del impuesto.

Restaría solamente considerar la situación de los servicios in materiales, prestados en el exterior pero que se utilizan con carácter de servicio final en el país. La verdad es bastante difícil imaginar servicios en que se den las condiciones propuestas, porque la regla general y casi sin excepciones será que el servicio final se utilizará, o por lo menos se iniciará su utilización, en el mismo lugar en que se produce.

Sin embargo, se puede mencionar como ejemplo el caso de la persona que contrata un seguro de vida en el exterior, en que el servicio se produce fuera del territorio pero la utilización del mismo dentro de él.

Casos como el mencionado, además de muy escasos, serían casi imposibles de controlar en la práctica y tampoco se justificaría el esfuerzo de tratar de hacerlo. No obstante, como en situaciones anteriores, la norma que los grave resulta conveniente con fines simplemente

te preventivos y dejar que la aplicación resulte como una consecuencia de la comprobación del pago de la remuneración al exterior.

Para concordar las conclusiones anteriores sería necesario corregir la norma que antes se ha sugerido en este punto, refiriéndola a servicios finales y no a servicios en general.

Así pues, tomando en cuenta los anteriores lineamientos doctrinales, la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado, determina en su artículo 16 que "para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país. En el caso de transporte internacional se considere que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicia el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta. Tratándose de transportación aérea internacional, se conuigra que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país gozarán del mismo tratamiento".

Conforme al anterior precepto legal, es necesario precisar que se contemplan tres hipótesis, a saber, a) el concepto de prestación de servicios independientes efectuados en territorio nacional, que puede denominarse "concepto genérico"; b) el concepto de prestación de servicios de transporte internacional, realizados en territorio nacional, al cual se le puede llamar "concepto específico"; c) el concepto de prestación de servicios de transportación aérea internacional, celebrado en territorio nacional, al que se debe nombrar "concepto específico". Se hace la aclaración de que en el inciso b) quedan incluidos los servicios de transporte internacional terrestre y marítimo.

3.- EL SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.- En un país como el nuestro, en etapa de pleno desarrollo económico, las relaciones comerciales internacionales no sólo son necesarias sino vitales para un continuo desarrollo del Estado Mexicano, con proyección hacia todos los niveles, por lo que la prestación de servicios independientes de transporte internacional constituye una de las actividades primordiales, tanto de las personas que residen por un período de tiempo o en forma permanente en el país, como de aquéllas que lo hacen desde el extranjero, pero cuyos servicios repercuten en éste.

En tales circunstancias, al legislador al elaborar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y tomando en consideración que tradicionalmente una de las actividades que son objeto de los impuestos generales al consumo o de los generales a las ventas, es precisamente la de la prestación de servicios, es por lo que se incluyó en la mencionada Ley la prestación de servicios independientes, contemplada en su artículo 10 fracción II.

Estas operaciones celebradas por los contribuyentes del citado gravamen encuentran su normatividad específica en el Capítulo III del referido cuerpo normativo, al que en sus artículos del 14 al 18 contempla el tratamiento o régimen fiscal aplicable a la actividad en comentario.

Por lo que se refiere a la actividad en estudio, es decir, a la prestación de servicios independientes de transporte de bienes o personas, está regulada por el artículo 14 fracción II, al determinar que para los efectos de dicha Ley se considere prestación de servicios independientes el transporte de personas o bienes, disposición que al ser genérica y no distinguir la clase de transporte de que se trata debe interpretarse que se refiere tanto al transporte terrestre, como al marítimo, aéreo y fluvial, ya sea nacional como internacional, siendo este precepto el que le da la naturaleza gravada a esta prestación de servicios.

Sin embargo, cabe hacer la aclaración, a reserva de ampliarlo posteriormente, que por disposición expresa de la Ley (artículo 15 - - fracciones V y VI), están liberados del pago del impuesto relativo la prestación de servicios de transporte público terrestre de personas, - excepción hecha del efectuado por ferrocarril y de aquel que requiere concesión o permiso federal para operar, así como del transporte marítimo de bienes realizado por personas no residentes en el país.

El artículo 16 del ordenamiento jurídico en comentario nos da la pauta para determinar cuándo la prestación de servicios de transporte internacional se realiza en territorio nacional, y al efecto se nos indica que tal situación será cuando en el propio territorio nacional se inicie el viaje, incluso de ida y vuelta, independientemente de la residencia de aquella persona que presta el servicio.

Tratamiento especial se da en el ordenamiento en cita a la prestación de servicios de transporte aéreo internacional, considerándose que dicho servicio se presta en territorio nacional únicamente en un 25% respecto de la contraprestación convenida, es decir, en el presente caso se reduce, el porcentaje citado, la base imponible para efectos de determinación del impuesto al valor agregado causado.

Igual tratamiento se da a la transporte aéreo hacia las poblaciones mexicanas que se encuentren ubicadas en las fronteras (norte y sur) de la República Mexicana.

Lo anterior obedece al hecho de que otras naciones también gravan los ingresos percibidos por las empresas aéreas, mediante sus diversos sistemas impositivos, y por lo que se refiere al tratamiento idéntico que se otorga a la transporte aéreo a las fronteras del país, se debe a la política fiscal de las autoridades de incentivar la proliferación de esta clase de servicios a esas ciudades fronterizas.

4.- ACTIVIDADES QUE SE EQUIPARAN A LA PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES.- La Ley del Impuesto al Valor Agregado recoge el concepto doctrinal de lo que debe entenderse por prestación de servicios; el respecto dispone que consiste en la prestación de obligaciones de hacer que realiza una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. También, conforme al texto de su artículo 14 se equiparan a dicha prestación de servicios otras actividades que, en forma enunciativa, se señalan en el precepto legal en comento, y son las siguientes:

a) LAS OBLIGACIONES DE HACER.- Conforme a la teoría general de las obligaciones, el patrimonio, considerado como un conjunto de bienes y obligaciones susceptibles de apreciación pecuniaria y que constituyen una universalidad de derecho, comprende varios elementos y entre ellos los derechos reales, los derechos personales, las obligaciones reales, los derechos de autor, los derechos de patente y los derechos de marca.

El tratadista Ernesto Gutiérrez y González (57) señala que las obligaciones pueden clasificarse de acuerdo a la división más

(57) Derecho de las obligaciones.- 2a. edición.- Lit. Mexicana.- Pág. 51.

emplia que del derecho se hace, esto es, público y privado, por lo que dichas obligaciones se dividen en dos grupos: de derecho público y de derecho privado. A su vez estos dos grupos admiten subdivisiones, y así el primer grupo puede subdividirse en obligaciones administrativas, penales, civiles, fiscales, etc., según la rama del Derecho en que nazcan y se apliquen.

También cita el mencionado jurista, en la obra a que se ha hecho referencia, que a la obligación clásicamente se le ha definido como aquella relación jurídica que se establece entre una persona - llamada acreedor, que puede exigir de otra llamada deudor una prestación o una abstención de carácter patrimonial. En igual forma Demoussier afirma que la obligación es la situación jurídica que tiene por objeto una acción o abstención de valor económico o moral, de la cual - ciertas personas deben asegurar la realización. Por su parte el propio Gutiérrez y González manifiesta que derecho personal, derecho de crédito u obligación, es la relación jurídica que se establece entre una persona llamada acreedor que puede exigir, a otra llamada deudor, que debe cumplir una prestación patrimonial de carácter pecuniario o moral.

La palabra obligación proviene de la raíz latina "obligatio" y a su vez ésta de "obligare", compuesto del prefijo "ob", que quiere decir alrededor, y de "ligare" que significa ligar o estar. Así pues, - podríamos decir que por obligación debemos entender ligadura, sujeción física o sujeción moral.

La obligación en el Derecho Romano era un vínculo entre personas, en el cual, más que a la prestación se atendía a la relación personal; en consecuencia no era posible transmitir el crédito, puesto - que la deuda no le era indiferente al acreedor. Tampoco podía transmitirse la deuda, porque ello rompía el vínculo personal, por ello mismo el deudor respondía del cumplimiento de la obligación no sólo con sus bienes, sino con su libertad y su misma persona.

Según la Ley de las Doce Tablas, cuando el deudor no cumplía - con la prestación, podía ser llevado al otro lado del Tíber y entregado a los acreedores que, cuando eran varios podían cortarlo en pedazos. Este derecho del acreedor sufrió modificaciones como consecuencia de -

la evolución y espiritualización del derecho, y después únicamente podía ser cometido a esclavitud el deudor insolvente.

Las características de la obligación romana, que debido a su subjetivismo era un vínculo entre el acreedor y el deudor, no permitía que se contrajera por representación ningún contrato en favor de tercero y fuere admisible el cambio de acreedor o el deudor, e no ser que se disolviera el vínculo primitivo y se llegara a la constitución de otro nuevo, siendo importante que ningún sujeto podría quedar indeterminado.

La concepción dualista de la obligación fue advertida por Brinz (58) en 1874 y surge esta teoría como consecuencia de las investigaciones llevadas a cabo en el primitivo Derecho Germano. En iguales términos Carlos Von Amira en 1822, investigando en el antiguo Derecho Germano y en fuentes suecas y noruegas, llega a la conclusión de que en aquel Derecho la obligación se basa en la distinción entre el deber y la responsabilidad.

En los albores del Derecho Germano las obligaciones estaban absorbidas por el Derecho Penal. El delito era la fuente primordial de toda obligación, y posteriormente la evolución del Derecho hizo posible que la voluntad humana llegara a ser la fuente esencial de las obligaciones. Esta voluntad que se manifiesta, primero dentro del procedimiento judicial con fines de garantía jurídica procesal, se extiende a la esfera extrajudicial.

La evolución del derecho de las obligaciones y del concepto de la obligación en Suiza es análogo al del Derecho Germano, ya que basta examinar las instituciones de uno y otro derechos para encontrar en la del primero el antecedente inmediato del segundo. En ambos el origen de la obligación hay que buscarlo en el delito. Recientemente en ambas legislaciones las convenciones o contratos reales se constituyeron en fuentes de las obligaciones, para cuyo perfeccionamiento no era suficiente el simple consentimiento de las partes contratantes, y así las convenciones de tipo formal, que requerían para su validez un simbolismo determinado y cuyo cumplimiento se aseguraba mediante prenda o fianza, se entendía que su eficacia dependía estrictamente de la forma.

(58) Citado por Luis Muñoz.-Ob. cit.- Pág. 16.

El jurista mexicano Luis Muñoz (59) señala que los elementos de la obligación son los siguientes:

- a) El sujeto activo o acreedor.
- b) El sujeto pasivo, deudor y obligado.
- c) El objeto.
- d) La prestación o contraprestación, y
- e) El vínculo jurídico, en virtud del cual el deudor queda ligado al acreedor y obligado a cumplir con lo convenido.

La normatividad de las obligaciones está regulada en el Derecho Mexicano fundamentalmente por el Código Civil para el Distrito Federal de aplicación federal para toda la República, al través de su Libro Cuarto; y por lo que se refiere a las obligaciones, su reglamentación se consigna en el Capítulo VI del Título Segundo, del citado Libro Cuarto.

El artículo 2027 del Código de referencia claramente preceptúa que si el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la substitución fuere posible y que ésta mismo se observará si no lo hiciere de la manera convenida; en este caso el acreedor podrá pedir que se deshaga lo mal hecho.

El Código considera como modalidades de las obligaciones, además de la condición y el plazo, a la alternatividad, la conjuntividad y la mancomunidad, y regula en el mismo Título a las obligaciones de dar, de hacer y de no hacer.

Conforme al precepto legal al que se ha hecho referencia, se deduce la opción del acreedor para exigir el cumplimiento de la obligación o para solicitar la ejecución de la misma por un tercero, y aunque esa norma no se refiere precisamente al caso de que se haya perdido la cosa, se debe aplicar por analogía y resolver en el sentido de aplicarse tal precepto, de modo que si la cosa se perdió con o sin culpa del deudor, el acreedor podrá exigir que se cumpla la obligación, no pudiendo oponerse el deudor.

En las obligaciones de hacer, como su nombre lo indica, la prestación consiste en hacer algo, es decir, en efectuar algo positi-

(59) Ob. cit. Pág. 27.

vo, cuestión distinta en tratándose de las obligaciones negativas, que son aquellas que consisten en no hacer o simplemente de permitir o tolerar, donde se pone en movimiento la intervención del ordenamiento jurídico, solamente en el caso de incumplimiento.

Por lo anteriormente expuesto, es claro que el prototipo de la prestación de servicios independientes lo constituyen substancialmente las obligaciones de hacer a que se sujeta una persona determinada, por lo que veremos con posterioridad las figuras, que por disposición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se equiparan a dicha prestación de servicios y encuadran perfectamente en el concepto de obligaciones de hacer.

Por otra parte y abundando en el tema, en el Derecho Fiscal -- también se ha creado un concepto de lo que, para esos efectos, se debe considerar por "obligación fiscal". Así el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación nos indica que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, y que dicha obligación se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Cuando la obligación fiscal ha sido determinada en cantidad líquida por las autoridades correspondientes, dará lugar al nacimiento del crédito fiscal, según lo dispone el numeral 18 del Código últimamente mencionado.

b) EL TRANSPORTE DE PERSONAS O BIENES.- Siendo ésta una actividad que la Ley en comentario equipara a la prestación de servicios independientes, es necesario analizar cuáles son sus elementos, su forma, su naturaleza jurídica y demás características que hacen que sea distinta de otras actividades ubicadas dentro del concepto genérico de prestación de servicios.

El tratadista Luis Muñoz define al contrato de transporte diciendo que es consensual, bilateral y oneroso, por el cual una persona llamada porteador se obliga a conducir personas o cosas de un punto a otro, mediante cierto precio que debe satisfacer otra persona, denominada cargador o viajero. Como simple comentario, algunos autores no-

modernos, tales como Ruggiero en Italia y Colin y Capitant en Francia - estudien este contrato dentro de los llamados de empresas. Normalmente este contrato se realiza en forma de adhesión y casi siempre es mercantil.

El Código Civil para el Distrito Federal señala que es el contrato por el cual algunos se obligan a transportar, bajo su inmediata - dirección o la de sus dependientes, por tierra, por agua o por aire, a personas, animales, mercaderías o cualquier otros objetos.

La Ley de Vías Generales de Comunicación, que es el ordenamiento administrativo que regula el transporte, dispone en su artículo 49 - que las controversias que se susciten sobre interpretación y cumplimiento de las concesiones y toda clase de contratos relacionados con las -- vías generales de comunicación y medios de transporte, se decidirán en primer lugar por los términos mismos de las concesiones o contratos; - en segundo lugar por la citada Ley de Vías Generales de Comunicación, - sus reglamentos y demás leyes especiales; en tercer lugar por los preceptos del Código de Comercio, y por último por los preceptos del Código Civil para el Distrito Federal, de acuerdo con las necesidades mis - tas del servicio público de cuya satisfacción se trata.

Las partes de esta actividad son el cargador, que envía la mercancía o el viajero que utiliza el servicio; el porteador que es el en - cargado de conducirla o de prestar el servicio, y en tratándose de bie - nes, el destinatario o consignatario, que es a quien se ha de entregar la cosa una vez transportada.

El objeto del contrato de transporta lo constituye el trans-- portar a una persona o un bien de un lugar a otro, y el precio que nor - malmente consiste en dinero.

En cuanto a la forma y por lo que se refiere a la transporta-- ción de bienes o cosas, el Código Civil para el Distrito Federal exige la entrega al cargador de la carta de porte o documento datado y firm - do que sirve como título legal del transporte, sin olvidar su carácter de elemento probatorio de la existencia del contrato.

El porteador de mercancía deberá extender al cargador una car - ta de porte, en que se expresará:

- I.- Nombre, apellido y domicilio del cargador.
- II.- Nombre, razón social y apellido del porteador.
- III.- Nombre, razón social y domicilio de la persona a quien o a cuya orden va dirigida la mercancía.
- IV.- La designación de la mercancía, con expresión de su calidad genérica, de su peso y de las marcas o signos exteriores de los bultos en que se contengan.
- V.- El precio del transporte.
- VI.- La fecha en que se hace la expedición.
- VII.- El lugar de la entrega al porteador.
- VIII.- El lugar y el plazo en que habrá de hacerse la entrega al consignatario, y
- IX.- La indemnización que haya de abonar el porteador en caso de retardo.

Por lo que se refiere a la naturaleza jurídica del transporte de bienes o personas, el Código Civil para el Distrito Federal lo incluye dentro de los contratos de prestación de servicios.

Sus características radican en que es un contrato de prestaciones recíprocas, pues se conviene el servicio y el precio; oneroso, -- pues por su prestación media un pago, y consensual, ya que se deja a la voluntad de las partes.

Los porteadores responden del daño causado a las personas por defecto de los conductores y medios de transporte que empleen; y este defecto se presume siempre que el empresario no pruebe que el mal aconteció por fuerza mayor o por caso fortuito que no le puede ser imputado.

Responden, igualmente, de los daños causados por retardo del viaje, ya sea al comenzarlo o durante su curso, o por cambio de ruta, a menos que prueben que un caso fortuito o fuerza mayor los obligó a ello.

Los porteadores no son responsables de las cosas que no se les entreguen a ellos, sino a sus dependientes que no estén autorizados para recibirlos, en cuyo caso la responsabilidad es exclusiva de la persona a quien se le entregó la cosa.

La responsabilidad de todas las infracciones que durante el transporte se cometan, de leyes o reglamentos fiscales o de policía, - estará a cargo del conductor y no de los pasajeros ni de los dueños de las cosas conducidas, a menos que la falta haya sido cometida por estas personas.

El porteador también es responsable de la indemnización de los daños y perjuicios, conforme a las prescripciones relativas.

Las personas transportadas no tienen derecho para exigir aceleración o retardo en el viaje, ni alteración en la ruta, ni en las detenciones o paradas, cuando estos actos estén marcados por el reglamento respectivo o por el contrato.

Las acciones que nacen del transporte, sean en pro o en contra de los porteadores, no duran más de seis meses después de concluido el viaje.

Si la cosa transportada fuere de naturaleza peligrosa, de mala calidad o no estuviere convenientemente empacada o envasada, y el daño proviniere de alguna de esas circunstancias, la responsabilidad será - del dueño del transporte, si tuvo conocimiento de ellas; en caso contrario la responsabilidad será del que contrató con el porteador, tanto - por el daño que se cause en la cosa, como por el que reciba el medio - de transporte u otras personas u objetos.

El porteador debe declarar los defectos del transporte y es -- responsable de los daños que resulten de la falta de esta declaración.

A falta de convenio expreso se observará la costumbre del lugar, en relación al importe del precio y de los gastos, así como respecto al tiempo en que haya de hacerse el pago.

El contrato de transporte es rescindible a voluntad del cargador, antes o después de comenzar el viaje, pagando en el primer caso al porteador la mitad del precio convenido, y en el segundo caso la totalidad del porte, siendo obligación suya recibir la mercancía el día en que la rescisión se verifique. Si no cumpliere con esta obligación o no hiciera el pago al contado, el contrato no quedará rescindido.

El contrato de transporte se rescindirá de hecho antes de - - emprender el viaje o durante su curso, si sobreviniere algún suceso de fuerza mayor que impida verificarlo u continuarlo, situación en que ca

de uno de los interesados perderá los gastos que hubiere hecho si el viaje no se ha verificado, y si está en curso, el porteador tendrá derecho a que se le pague el porte o precio convenido en la parte -- proporcional al camino recorrido, teniendo la obligación de presentar la mercancía, para su depósito, a la autoridad judicial del poblado o lugar donde ya no le sea posible continuarlo, comprobando y recibiendo la constancia relativa de que la mercancía se encuentre en el mismo estado en que lo recibió, de cuyo hecho deberá dar conocimiento oportuno al cargador, a cuya disposición deben quedar.

c) EL SEGURO Y EL REASEGURO.- El contrato de seguro es una -- figura jurídica regulada especialmente por su Ley especial, esto es, la Ley sobre el Contrato de Seguro, en donde claramente se indica que mediante dicho contrato la empresa aseguradora se obliga, a través -- de una prima, a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero si verificares la eventualidad prevista en el contrato.

Las condiciones generales del seguro deberán figurar en el -- mismo formulario de ofertas suministrado por la empresa aseguradora, o bien remitirse al proponente para que éste las incluya en la oferta del contrato que ha de firmar y entregar a la empresa. El proponente no estará obligado por su oferta si la empresa no cumple con -- esta disposición; en todo caso, las declaraciones firmadas por el -- asegurado serán la base para el contrato, si la empresa le comunica su aceptación dentro del plazo de quince días contados desde el -- siguiente al de recepción de la oferta.

El seguro podrá contratarse por cuenta propia o por cuenta -- de otro, con o sin la designación de la persona del tercero asegurado, y en caso de duda se presumirá que el contratante obra por cuenta propia. El seguro por cuenta de un tercero obliga a la empresa aseguradora, aún en el caso de que el tercero asegurado ratifique el contrato después de ocurrida el siniestro.

Salvo pacto expreso en contrario, contenido en el contrato -- de mandato o en la póliza, el mandataria que contrata un seguro a -- nombre de su mandante podrá reclamar el pago de la cantidad asegurada.

Por lo que se refiere a la actuación del agente de seguros -- en la celebración del contrato en comenterio, necesitará autorización especial por parte de la empresa aseguradora para modificar las con-

diciones generales de las pólizas, ya sea en provecho o en perjuicio - del asegurado.

Aun cuando la empresa aseguradora se reasegure contra los riesgos que hubiese asegurado, seguirá siendo la única responsable respecto del asegurado.

Para fines de prueba, el contrato de seguro así como sus adiciones y reformas, se hará constar por escrito. La empresa aseguradora estará obligada a entregar al contratante del seguro una póliza en la que consten los derechos y obligaciones de las partes, conteniendo los siguientes elementos:

I.- Los nombres, domicilios de los contratantes y firma de la empresa aseguradora.

II.- La designación de la cosa o de la persona asegurada.

III.- La naturaleza de los riesgos asegurados.

IV.- El momento a partir del cual se garantice el riesgo y la duración de esta garantía.

V.- El monto de la garantía.

VI.- La cuota o prima del seguro, y

VII.- Las demás cláusulas que deben figurar en la póliza, de acuerdo con las disposiciones legales, así como las convenidas lícitamente por los contratantes.

El contrato de seguro se perfecciona desde el momento en que el proponente tuviese conocimiento de la aceptación de la oferta y en los seguros mutuos será necesario además cumplir con los requisitos que la Ley o los Estatutos de la empresa establezcan para la admisión de nuevos socios. No puede sujetarse a la condición suspensiva de la entrega de la póliza o de cualquier otro documento en que conste la aceptación, ni tampoco a la condición del pago de la prima.

El contrato a comentario puede celebrarse sujeto a plazo, a cuyo vencimiento se iniciará su eficacia jurídica en relación a las partes, pero tratándose de seguro de vida, el plazo que se fija no podrá exceder de treinta días a partir del examen médico, si esto fuere necesario, y si no lo fuere a partir de la oferta.

Para que puedan surtir efectos probatorios, tanto la póliza como las declaraciones hechas en la oferta, será indispensable que estén escritas o impresas en caracteres fácilmente legibles, tanto la póliza como los documentos que contengan cláusulas adicionales de la misma y que en general tengan relación en la contratación del seguro.

Cuando se pierda o destruya una póliza, que esté a la orden o al portador, podrá pedirse la cancelación y reposición de la misma, siguiéndose el procedimiento que para tales efectos establece la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, en relación a los títulos de crédito extravuados o robados. La nueva póliza que así se obtenga producirá los mismos efectos legales que la desaparecida.

El contratante del seguro estará obligado a pagar la prima en su propio domicilio, si es que no hay estipulación expresa en contrario.

La empresa aseguradora no podrá eludir la responsabilidad por la realización del riesgo, por medio de cláusulas en que se convenga que el seguro no entrará en vigor sino después del pago de la primera prima o fracción de ella.

El contrato de seguro será nulo si en el momento de su celebración el riesgo hubiere desaparecido o el siniestro se hubiere ya realizado. Sin embargo, los efectos del contrato podrán hacerse retroactivos por convenio expreso de las partes contratantes. En caso de retroactividad, la empresa aseguradora que conozca la inexistencia del riesgo no tendrá derecho a las primas ni al reembolso de sus gastos, y el contratante que conozca esa circunstancia perderá el derecho a la restitución de las primas y estará obligado al pago de los gastos.

Si el riesgo deja de existir después de la celebración del contrato, éste se resolverá de pleno derecho y la prima se deberá únicamente por el año en curso, a no ser que los efectos del seguro deban comenzar en un momento posterior a la celebración del contrato y el riesgo desapareciere en el intervalo, en cuyo caso la empresa sólo podrá exigir el reembolso de los gastos.

Es necesario advertir igualmente, que existen contratos de seguro de vida contra daños, contra incendio, de provechos esperados y de ganados, así como de transporte terrestre, contra la responsabilidad y sobre las personas.

Una de las figuras importantes dentro de las instituciones de seguros es el reaseguro, el cual jurídicamente se define como un contrato de seguro entre aseguradoras. Dentro de esta figura el asegurado es la compañía que asume directamente los riesgos de los asegurados, sus clientes, y el reasegurador pasa a ser asegurador de la compañía que ha suscrito las pólizas con aquéllos.

Se dice que el reaseguro es una convención, en virtud de la cual el asegurador asegura en otro asegurador parte de los riesgos que ha tomado a su cargo. Su finalidad resulta bien definida, a saber, la de atenuar las responsabilidades que pueden nacer de los siniestros, repartiéndolos entre varios aseguradores, por lo que su significación es en última instancia, la división de los riesgos.

El reaseguro es una clase de los seguros de la responsabilidad, por lo que se cubre el interés del reasegurado a la conservación de su patrimonio.

En esta clase de contrato existe identidad de fines entre las partes, consistentes en las utilidades, pero lo que busca el asegurador es evitar el perjuicio por la realización del riesgo. El lucro por la diferencia de primas no es el fin normal, por ello su posición es contraria a la del reasegurador.

Igualmente es necesario que la utilidad sea común y se reparta proporcionalmente, o bien puede existir independencia de las utilidades; caso en que una de las partes las obtiene en detrimento de la otra, o sea, que las utilidades de uno pueden corresponder a pérdidas en el otro, existiendo identidad de intereses entre ambas partes, asegurador y reasegurador, en la no realización del siniestro.

Las formas principales de contratos de reaseguro, son las siguientes:

a) Reaseguro facultativo.- Esta forma se asemeja mucho al seguro directo, pues la compañía cedente ocupa el lugar del asegurado original y el reasegurador reemplaza a la compañía directa. En realidad este reaseguro cubre las responsabilidades sobre un riesgo original, - siendo cada transacción o riesgo independiente de otro.

b) Reaseguro semifacultativo.- Éste debe celebrarse necesaria-

mente por contrato y es similar al reaseguro facultativo, sólo que - mientras que éste da derecho al reasegurador de aceptar o rechazar, - el asegurador no está obligado a ceder, pero el reasegurado está obligado a aceptar los riesgos que le han sido cedidos por la compañía cedente, siempre y cuando estén de acuerdo en las condiciones del contrato.

c) Reaseguro obligatorio por contrato.- Es un arreglo por el cual puede cederse bajo un solo contrato, un volumen grande e indeterminado de riesgos individuales, abarcando tanto las operaciones futuras como las presentes, teniendo la característica de que tales transacciones o cesiones están sujetas a los mismos términos y condiciones de la póliza original.

d) Reaseguro por exceso de pérdida.- Este es el segundo tipo de reaseguro por contrato y difiere de otros tipos, en que no hay ninguna repartición proporcionada de riesgo individual, porque el sistema se extiende sobre toda la línea de un determinado ramo del negocio de la compañía cedente, sin referirse particularmente a ninguna de las pólizas separadas que lo componen, aclarando que no corresponde a todos los reclamos de indemnización que puedan producirse, sino sólo a los que rebasen una cierta cifra convenida.

e) Retrocesión.- Es el reaseguro de un reaseguro, es decir, - si un reasegurador desea transferir una parte de una cesión o cesiones, que le haya sido cedida, se dice que retrocede, o sea, cede nuevamente. El reasegurador que acepta la retrocesión se llama retrocesionario.

f) Bolsas o casas de "clearing" de reaseguro recíproco. Estas casas son a veces aplicadas a los llamados "pools", organizados - por grupos de compañías de seguro directo que se han unido con el fin de ceder negocios por contrato a una oficina central.

g) Reaseguro de carteras.- Cuando una compañía reasegura toda o una parte de su responsabilidad pendiente, es a lo que se llama reaseguro de cartera y puede hacerse con una compañía profesional de reaseguro o con otra de seguro directo. La transacción se completa después del pago de la prima, asemejándose al reaseguro específico, distinguiéndose porque se trata de un gran número de riesgos o reasegu-

ros individuales. Este reaseguro tiene lugar generalmente cuando se le un reasegurador y entra otro, interrumpiendo así la responsabilidad del anterior en cierto punto y evitando con eso futuras complicaciones entre el reasegurador anterior y el nuevo.

d) EL AFIANZAMIENTO Y EL REAFIANZAMIENTO.- Es innegable que la violación del deber jurídico determine la responsabilidad. El deber jurídico puede ser conexo a una relación jurídica, de tal suerte que el deber es el lado pasivo y el derecho el activo de la relación, existiendo por ende dos sujetos diferentes. Sin embargo, también acontece que a un sujeto titular de un derecho subjetivo incumbe un deber de terminado, en cuyo caso el sujeto del deber y del derecho es el mismo.

Es cierto que el deber jurídico se manifiesta también de distintas maneras, pero para los efectos de este trabajo solo interesa la que se correlaciona con la responsabilidad patrimonial, y ésta surge de la violación de esos deberes, en oposición a la responsabilidad personal que nace cuando se viola la norma provista de sanción.

Por responsabilidad patrimonial debe entenderse la sujeción de los bienes del deudor a la eventual satisfacción del derecho del acreedor. Diverso concepto de responsabilidad limitada o ilimitada es el de garantía, pues el primero se refiere a un elemento objetivo, como lo es el bien o bienes del deudor, y el segundo a uno subjetivo, pues determina el grado de preferencia de cada acreedor sobre los bienes del deudor, por lo que responsabilidad y garantía son dos aspectos diversos, aunque relacionados con el derecho de los acreedores a la satisfacción de sus derechos.

El llamado principio de responsabilidad patrimonial del deudor en interés del acreedor es consagrado en casi todas las legislaciones, y suele acontecer que el acreedor quiera asegurarse contra los efectos que lleve aparejado el incumplimiento del deudor; y en tales circunstancias el deudor o un tercero pueden afectar un bien concreto que responda en caso de incumplimiento, otorgándose de esta manera una garantía. Igual puede suceder que una persona distinta del deudor asuma la deuda de éste, y en todo caso se puede decir que el acreedor tiene como garantía a dos patrimonios responsables.

Así pues, conforme a la legislación mexicana, el contrato de garantía es aquel en virtud del cual una persona se obliga a resarcir

el acreedor los perjuicios que sufra a consecuencia del incumplimiento del deudor, siendo la fianza uno de los tipos de garantía, cuyas características propias e inconfundibles se diferencian de otros contratos de garantía. La fianza es una obligación accesoria que el fiador asume frente a un acreedor, de garantizar el cumplimiento de otra obligación que no es propia del fiador, sino de otro sujeto que debe llamarse deudor principal; es evidente que el fiador se obliga, pues contrae la misma, así como la sujeción de su patrimonio, a la eventual ejecución de su derecho por parte del acreedor. La obligación del fiador es accesoria respecto de la del deudor principal, ya que tiene que garantizar ésta, dependiendo de su existencia y extensión. La fianza no hace que desaparezca la obligación primaria y tiene como fin asegurar alguna o todas las obligaciones principales.

El tratadista español Felipe Clemente de Diego (60), define a la fianza como el contrato por el cual una tercera persona distinta - del acreedor y del deudor, se obliga al cumplimiento de una obligación principal en forma subsidiaria, esto es, cuando el deudor o fiado no la cumple.

Según Planiol, el deudor responde del cumplimiento de las obligaciones con todos sus bienes, presentes y futuros, pero puede ocurrir que esa garantía general quede en entredicho como consecuencia de la negligencia en que incurra el deudor.

Rafael Rojas Villegas (61) define a la fianza como un contrato accesorio por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor la misma prestación, o una equivalente o inferior en igual o distinta especie, si éste no lo hace.

El Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 2794 define a la fianza como el contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace. La fianza no puede existir sin una obligación válida, pero puede recaer sobre una obligación cuya validez puede ser reclamada en nulidad a virtud de una excepción puramente personal del obligado.

(60) Citado por Luis Muñoz.-Ob. cit.-Pág. 153.

(61) Ob. cit.- Pág. 86.

Las partes en el contrato de fianza lo son el acreedor, el deudor principal y el fiador; y en cuanto a su capacidad, el obligado a dar fiador debe presentar persona que tenga capacidad para obligarse, así como bienes suficientes para responder de la obligación garantizada.

Por cuanto a las prohibiciones o incapacidades propias de las partes de este contrato, puede citarse que los que ejercen la patria potestad no pueden ser fiadores en representación de los hijos, ni los tutores a nombre de los pupilos.

De igual manera la mujer no puede ser fiadora de su marido, ni obligarse solidariamente con él, en asuntos de exclusivo interés para este cónyuge, sin que medie autorización judicial para ello.

El objeto de la fianza es la obligación garantizada, la que no puede ser diferente de la obligación principal, y siempre ésta deberá ser lícita.

El fiador puede obligarse a menos y no a más de lo que se obligó el deudor principal, reduciéndose en este caso la obligación a los límites de la del deudor. El fiador puede obligarse a pagar una cantidad en dinero, si el deudor principal no cumple con la prestación de una cosa o un hecho determinado.

Por lo que se refiere a la responsabilidad de los herederos del fiador, si muere uno de los deudores solidarios cada uno de los herederos estará obligado a cubrir la cuota que le corresponde, en proporción al acervo hereditario, salvo que la obligación sea indivisible, pero todos los coherederos serán considerados como un solo deudor solidario en relación a los otros deudores.

Por lo que toca a la forma de este contrato, no se exige una formalidad especial para su otorgamiento, no obstante el consentimiento del fiador deberá ser expreso, en tanto que la manifestación del consentimiento por parte del acreedor puede ser expresa o tácita.

Por lo que se refiere a la naturaleza jurídica de la fianza, se dice que es un contrato accesorio respecto del negocio principal subsidiario de la obligación que garantiza; además de que es de prestaciones recíprocas, generalmente oneroso, aunque excepcionalmente gratuito; también es conmutativo o aleatorio.

El contrato de fianza puede prestarse en garantía de deudas futuras, cuyo importe no sea aún conocido, pero no se podrá reclamar contra el fiador hasta que la deuda sea líquida.

En las obligaciones a plazo o de prestaciones periódicas, el acreedor podrá exigir fianza aún cuando en el contrato no se haya constituido, si después de celebrada el deudor sufre menoscabo en sus bienes o pretenda suentarse del lugar en que debe hacerse el pago.

Si el fiador viniere a estado de insolvencia, el acreedor puede exigir otro que reúna los requisitos legales para ello.

El fiador tiene derecho de oponer todas las excepciones que sean inherentes a la obligación principal, más no las que sean personales del deudor. La renuncia voluntaria que hiciera el deudor en relación a la prescripción de la deuda, o de cualquier otra causa de liberación, de nulidad o de rescisión de la obligación, no impide que el fiador haga valer esas excepciones. El fiador no puede ser obligado a pagar al acreedor, sin que previamente sea reconvenido el deudor y se haga la excusión de sus bienes.

Cuando el fiador haya renunciado el beneficio de orden pero no el de excusión, el acreedor puede perseguir en un mismo juicio al deudor principal y al fiador. Si el fiador hubiese renunciado a los beneficios de orden y excusión, y si es demandado en juicio por el acreedor, puede denunciar el pleito al deudor principal, pero que éste rinda las pruebas que crea conveniente, y en el caso de que no lo haga, le perjudicará la sentencia que se pronuncie en contra del fiador.

La transacción entre el acreedor y el deudor principal aprovecha al fiador, pero no le puede perjudicar; en tanto que la celebrada entre el fiador y el acreedor aproveche al deudor principal, pero no le puede perjudicar.

El fiador que pague por el deudor debe ser indemnizado por éste de la deuda principal, de los intereses causados, de los gastos ocasionados y de los daños y perjuicios que haya sufrido por causa del deudor, subrogándose en todos los derechos que el acreedor tenía en contra del deudor; pero si el fiador hace el pago sin hacerlo del

conocimiento del deudor, podrá éste oponerle todas las excepciones que pudo haberle opuesto al acreedor.

La obligación del fiador se extingue al mismo tiempo que la del deudor principal, así como por las mismas causas que se extinguen las obligaciones, o sea, por compensación, confusión de derechos, remisión de la deuda o novación.

En cuanto a la figura del reafianzamiento, se manifiesta que le son aplicables exactamente todas las consideraciones vertidas en el punto inmediato anterior, por lo que se refiere al reaseguro, por ello mismo se considere innecesario repetir lo mismo.

e) EL MANDATO.- En Derecho Romano Clásico se distinguía entre procura y mandato. El procurator podía gestionar negocios ajenos sin precisar de contrato alguno para ello, dada su posición social. Este es el caso del procurator omnium bonorum, cuya gestión no puede explicarse acudiendo a la figura del mandato. El mandato de esa época era un contrato consensual del derecho civil, no sujeto a forma, en virtud del cual el mandatario prometía efectuar gratuitamente la gestión que el mandador le hubiere conferido.

En el Derecho Romano el mandato tiene su origen en la amistad y se le consideraba incompatible con la idea de que se celebraba en beneficio o utilidad del mandatario. Tampoco tenía el mandato carácter representativo y confería al mandante la actio mandati directa, que le permitía pedir el cumplimiento de lo encomendado, y el mandatario le otorgaba la actio mandati contraria, por la cual se podía solicitar el reembolso de los gastos de la procura. El instituto influye en el Derecho Romano helénico del tiempo de Justiniano y en la concepción de que la representación podría surgir de un contrato de mandato. Semejante concepto llevado a sus extremos permitió a los juristas y a los legisladores agruer que la representación directa del mandante por el mandatario era lo que caracterizaba el contrato de mandato, criterio que fue consagrado en el Código Civil Francés.

Es en Alemania donde por primera vez se empieza a distinguir ante la representación y mandato. Los autores anglosajones ponen de relieve la escasa importancia práctica que ofrece el mandat germano, el igual que el mandatum romano, debido a la diferencia entre el con-

cepto de existencia de la época romana en relación con la actual, que no justifica socialmente que el mandato tenga que ser gratuito.

En Derecho anglosajón la voz agency o agent, deriva del latín ago, agere, agens, agentes y denota la fuerza que realice algo a lo que alguien hace, y en sentido jurídico significa que una persona, para conseguir un propósito, se sirve de otra.

Tradicionalmente se ha dicho que la palabra mandato derive de las raíces latinas manum dare o de in manum dare, significando confiar algo, o dar un encargo. La doctrina moderna entiende que de ordinario el mandato se caracteriza por el conferimiento al mandatario del poder de obrar por cuenta y en nombre del mandante, afirmándose que semejante poder deriva de la llamada relación de procura, que es autónoma y distinta de la relación de mandato, sin que ésta sea obstáculo para que pueda darse el mandato sin representación.

Entendemos por procura o autorización representativa, el negocio jurídico en virtud del cual se confiere poder (acto de procura), del que deriva la representación concedida a otro, ya sea persona física o moral, por el cual queda ese otro investido como representante voluntario dentro del contenido y límites del poder otorgado.

En el Derecho mexicano el mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encargue, no siendo objeto de dicho contrato los actos ilícitos ni los personalísimos.

El mandatario, salvo pacto en contrario, podrá desempeñar el mandato tratando en nombre propio o en el del mandante, admitiendo de esta manera el Código Civil para el Distrito Federal el mandato con o sin representación.

El contrato de mandato se perfecciona por la simple aceptación del mandatario, y aquél que implica el ejercicio de una profesión se presume aceptado cuando es conferido a personas que ofrecen al público sus servicios por el solo hecho de que no lo rehúsan dentro de los tres días siguientes. La aceptación puede ser expresa o tácita, teniendo este último carácter todo acto de ejecución de un mandato.

Las partes en este contrato lo constituyen el mandante y el mandatario, y en cuanto a la capacidad del mandante para el otorgamiento -

del mandato será la necesaria para celebrar los actos objeto del mandato si los realiza personalmente, en tanto que la del mandatario será la necesaria para efectuar los actos que deba realizar en virtud del mandato recibido.

Cuando el mandatario obra o actúa en nombre propio, el mandante no tiene acción contra las personas con quienes el mandatario ha contratado, ni éstas tampoco en contra del mandante. En este caso el mandatario es el obligado directamente en favor de la persona con quien ha contratado, como si el asunto fuera personal, con excepción del caso en que se trate de cosas propias del mandante.

Pueden ser objeto del mandato todos los actos lícitos para los que la ley no exige la intervención personal del interesado, por lo que la realización de actos materiales constituirán el objeto de otro clase de contrato y no precisamente del de mandato; así pues el cumplimiento de actos jurídicos que tienen por objeto actividades de otro género, ya sea materiales o intelectuales, distingue al mandato del contrato de obra.

Por lo que toca a la forma, impera el principio de su libertad, y la omisión de los requisitos formales establecidos anula el mandato y sólo deja subsistentes las obligaciones contraídas entre el tercero que haya procedido de buena fe y el mandatario, como si éste hubiera actuado por cuenta propia; pero si tanto el mandante, como el mandatario y el tercero han procedido de mala fe, ninguno de ellos tendrá derecho de hacer valer la falta de forma del mandato.

En lo que corresponde a la naturaleza jurídica del mandato, diremos que es un negocio jurídico, bilateral, patrimonial e inter vivos, considerándolo la doctrina como un contrato de confianza.

El mandato puede ser escrito o verbal, general o especial, oneroso o gratuito y con representación o sin ella.

El mandato verbal es el otorgado de palabra entre presentes, - hayan o no intervenido testigos, debiendo ratificarse por escrito antes de que concluya el negocio que lo motivó y sólo puede ser verbal el mandato cuando el interés del negocio no exceda de doscientos pesos.

El mandato escrito puede otorgarse en escritura pública o me-

diente escrito privado firmado por el otorgante y dos testigos, y ratificadas las firmas ante Notario Público, Juez de Primera Instancia, -- Jueces Menores o de Paz, o ante el correspondiente funcionario o empleado administrativo, cuando el mandato se otorgue para asuntos de este índole, así como en carta poder sin ratificación de firmas.

Procederé al mandato en los dos primeros casos citados en el párrafo precedente, cuando sea general, cuando el interés del negocio llegue a cinco mil pesos o exceda de esa cantidad y cuando en virtud de él haya de ejecutar el mandatario, a nombre del mandante, algún acto que conforme a la ley deba constar en instrumento público.

El mandato oneroso entraña la obligación de dar una retribución al mandatario, en tanto que el gratuito no.

El mandatario, en el desempeño de su encargo, se sujetará a las instrucciones recibidas del mandante y en ningún caso podrá proceder en contra de disposiciones expresas en el mismo. En lo no previsto y prescrito expresamente por el mandante, deberá el mandatario consultarle siempre que lo permite la naturaleza del negocio, y si esto no fuere posible, el mandatario obrará a su arbitrio o conforme le dicte la prudencia, cuidando del negocio como si le fuera propio.

En las operaciones hechas por el mandatario, con violación o con exceso del encargo recibido, además de la indemnización a favor del mandante y de los daños y perjuicios ocasionados, quedará a opción de éste el ratificarlas o dejarlas a cargo del mandatario. El mandatario está obligado a dar oportunamente noticia al mandante de todos los hechos o circunstancias que puedan determinarle a revocar o modificar el encargo. El mandatario no puede compensar los perjuicios que cause con los provechos que por otro motivo haya procurado el mandante.

El mandatario está obligado a dar al mandante cuentas exactas de su administración, conforme al convenio, pero si éste no existiere, cuando el mandante lo pida y en todo caso al finalizar el contrato. El mandatario puede encomendar, bajo su más estricta responsabilidad a un tercero el desempeño del mandato, siempre que tenga facultades expresas para ello y si en el contrato se designó a la persona que lo substituiría, no podrá nombrar a otra. El substituto tiene para con el mandante los mismos derechos y obligaciones que el mandatario.

Por otra parte, el mandante debe anticipar al mandatario, si éste le pide, las cantidades necesarias para la debida ejecución del mandato, y si el mandatario las hubiere anticipado, el mandante deberá reembolsarlas aunque el negocio no haya tenido éxito, con tal de que no haya sido culpa del mandatario.

El mandatario podrá retener en prenda las cosas que son objeto del mandato hasta que el mandante haga la indemnización y reembolso de que se trata.

El mandante debe cumplir todas las obligaciones que el mandatario haya contraído dentro de los límites del mandato, y éste no tendrá acción para exigir el cumplimiento de las obligaciones contraídas a nombre de aquél, a no ser que esta facultad se haya previsto en el contrato.

El tercero que hubiese contratado con el mandatario que se excedió en sus facultades no tendrá acción contra éste, si le hubiere dado a conocer cuáles fueron aquéllas y no se hubiese obligado personalmente por el mandante.

El mandato puede terminar por la revocación, por la renuncia del mandatario, por la muerte del mandante o del mandatario, por la interdicción de uno u otro, por el vencimiento del plazo o por la conclusión del negocio para el que fue concedido, y por la declaración de ausencia de cualquiera de ellos.

El mandante que por cualquier causa no recoja los documentos que acreditan los poderes del mandatario responderá por los daños y perjuicios que se puedan causar a terceros de buena fe. La constitución de un nuevo mandatario para el mismo asunto implica la revocación tácita del primero, desde el día en que se notifique a éste el nuevo nombramiento.

f) LA COMISION.- Conforme a nuestra legislación el mandato aplicado a actos concretos de comercio se considera comisión mercantil, siendo las partes de este contrato el comitente y el comisionista, el primero confiere la comisión mercantil y al segundo la desempeña.

En cuanto a la forma, el comisionista para desempeñar su encargo no necesita poder constituido en escritura pública, siéndole suficiente recibirlo por escrito o de palabra; pero en este caso se ha de

retificar por escrito antes de que el negocio concluya, teniendo absoluta libertad para aceptar o no el encargo que le hace el comitente, pero en caso de rehusarlo lo hará del conocimiento de éste inmediatamente.

El comisionista que practique alguna gestión en desempeño del encargo que le hizo el comitente queda sujeto a continuarlo hasta su conclusión, entendiéndose que acepta tácitamente la comisión, pero si rehusare el encargo que se le confiere, no estará dispensado de practicar las diligencias que sean indispensables para la conservación de los efectos que el comitente le haya remitido, hasta que éste encomiende la comisión a otra persona, sin que por ello se entienda que la comisión ha sido aceptada tácitamente.

Cuando sin causa legal dejare el comisionista de avisar que rehusa la comisión, o de cumplir la aceptada en forma expresa o tácita, será responsable de todos los daños y perjuicios que por tal circunstancia sobrevengan, estando obligado a desempeñar por sí los encargos que reciba, sin que pueda delegarlos si no cuenta con autorización para ello. Bajo su responsabilidad podrá emplear, en el desempeño de su cometido, dependientes en operaciones subalternas.

En aquellas comisiones cuyo cumplimiento exija provisión de fondos, el comisionista no está obligado a ejecutarlas mientras el comitente no le allegue cantidad suficiente, pudiendo también suspenderlas cuando se hayan consumido los ya recibidos.

El comisionista, salvo pacto en contrario, podrá desempeñar la comisión tratando en su propio nombre o en el de su comitente, y cuando se trate del primer caso tendrá acción y obligación directa con los terceros con quienes contrate, sin tener necesidad de declarar quién es el comitente, salvo en el caso de seguros; y en el segundo caso, no contraerá obligación propia, rigiéndose en cuanto a sus derechos y obligaciones como simple mandatario mercantil.

El comisionista, en el desempeño de su encargo, se sujetará a las instrucciones recibidas del comitente, en ningún caso podrá proceder en contra de disposiciones expresas del mismo; en lo no previsto deberá consultar al comitente, siempre que lo permita la naturaleza del negocio y fuere posible la consulta, pues en caso contrario procederá conforme su arbitrio.

Si un accidente imprevisto hiciera a juicio del comisionista - perjudicial la ejecución de las instrucciones recibidas podrá suspender el cumplimiento de la comisión comunicándolo inmediatamente al comitente por el medio más rápido de que disponga.

El comisionista deberá observar lo establecido en las leyes y reglamentos respecto a la negociación que se le hubiere confiado y será responsable de los resultados de su contravención u omisión, pero - si ello fuere como consecuencia de órdenes expresas del comitente, las responsabilidades que se derivaren será por cuenta de ambos.

El comisionista que tuviere en su poder mercaderías o efectos por cuenta ajena, responderá de su conservación en el estado en que -- los recibió y cesará esta responsabilidad cuando la destrucción o menoscabo sean debidas a casos fortuitos, fuerza mayor, transcurso del -- tiempo o vicio propio de la cosa. En los casos de pérdida parcial o total por las dos últimas causas señaladas, estará obligado a acreditarlo mediante la certificación de dos corredores o bien de dos comerciantes, poniéndolo en conocimiento del comitente.

El comisionista no podrá, sin autorización del comitente, prestar ni vender a plazos ni al fiado, pudiendo en estos casos exigirle - el pago al contado, dejando a cargo del comisionista cualquier interés o ventaja que resulte de dicho crédito o plazos.

El comisionista que no verificare oportunamente la cobranza de los créditos o no usare de los medios legales para conseguir el pago, será responsable de los perjuicios que causen en su omisión o tardanza. - Salvo pacto en contrario, todo comisionista tiene derecho a ser remunerado por su trabajo y en caso de no existir estipulación previa, el monto de la remuneración se regulará por el uso de la plaza donde se efectúe la comisión.

El comitente podrá en cualquier momento revocar la comisión - conferida al comisionista, pero no podrá ser opuesta a terceros contratantes que no la conociesen. Por muerte o inhabilitación del comisionista se entenderá rescindido el contrato de comisión, pero por muerte o inhabilitación del comitente no se rescindirá, aunque pueden revocar lo sus representantes.

En la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercan-

tiles, la comisión mercantil era objeto de la misma y se definía como - aquel mandato otorgado al comisionista para ejecutar actos de comercio por cuenta del comitente, quedando comprendidas en esa definición las - actividades que desarrollasen por cuenta ajena los consignatarios, agen- tes, representantes, corredores y distribuidores.

Para la debida procedencia del contrato de comisión mercantil - se señalaban determinados requisitos que debían satisfacerse; y de ser así, la base gravable para los efectos de la determinación del impuesto causado lo constituía únicamente la cantidad que percibía el comisionis- ta por la comisión desempeñada.

Los requisitos anteriormente señalados eran los siguientes:

1.- Que existiera contrato escrito en el que se estipulara la remuneración, ya sea en una cantidad fija o en un porcentaje determina- do sobre el precio de la operación, enviándose para su registro una co- pia autógrafa o certificada de él, así como de sus modificaciones a la entonces Dirección General de Ingresos Mercantiles, dentro de los trein- ta días hábiles siguientes a la celebración de los mismos.

2.- Que el comisionista no hiciera descuentos o bonificaciones a los clientes en el precio de las operaciones con cargo a su comisión.

3.- Que el mismo no se obligare a anticipar al comitente el -- precio total o parcial de las operaciones, ni lo garantizara en efecti- vo o en títulos de crédito.

4.- Que el comisionista no cubriera al comitente el importe de las operaciones que realice a crédito, hasta el vencimiento de los pla- zos concedidos.

5.- Que el comisionista pusiera a disposición de las autorida-- des fiscales, siempre que éstas lo soliciten, los comprobantes de las cuentas rendidas a su comitente y de las comisiones percibidas.

En el supuesto de que no fueran satisfechos alguno de los re--- quisitos anteriores, las autoridades fiscales estaban facultadas para - considerar que el comisionista había obrado en su nombre y por su pro- pia cuenta, por lo que el impuesto se causaría sobre el ingreso total - de la operación a la tasa que correspondiera.

Por otra parte, se determinaba que el ingreso gravable del pro-

pietario de las mercancías estaría formado por el total de los ingresos obtenidos con motivo de las operaciones celebradas por el comisionista, agente, consignatario, representante, corredor o distribuidor, sin que fuera deducible, para este efecto, la retribución estipulada.

El impuesto a cargo de los comisionistas que cumplieran con los anteriores requisitos se causaba a la tasa del 10%, salvo en los casos de comisiones en operaciones, cuyos ingresos estuviesen exentos o que se refirieran a productos o servicios que tuviesen precio máximo al público fijado por el Poder Ejecutivo Federal en forma general por cada producto o tipo de servicio, sin establecer diferencias entre empresas, en cuyo caso la tasa aplicable era la general del 4%.

g) LA MEDIACION.- Como antecedente inmediato en este tipo de operaciones o actividades gravadas por un impuesto general al consumo, tenemos a la mediación mercantil que era una actividad objeto de la extinta Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la que determinaba que era aquella actividad desarrollada por el mediador tendiente a relacionar solamente a las partes contratantes, sin que tuviese alguna otra intervención en las operaciones celebradas por los mencionados contratantes, percibiendo una remuneración por el hecho de ponerlos en contacto.

En relación con la mencionada Ley, se puede decir que los ingresos percibidos por esa figura jurídica estaban gravadas a la tasa del 10%, salvo que realizasen operaciones cuyos ingresos estuviesen exentos o que se refirieran a productos o servicios que tuvieran precio máximo al público fijado por el Poder Ejecutivo Federal en forma general por cada producto o tipo de servicio, sin establecer diferencias entre empresas, en cuyo caso la tasa aplicable era la general del 4%.

En términos generales, también puede decirse que le son aplicables las disposiciones conducentes al contrato de mandato, el que ya fue objeto de análisis en este trabajo.

h) LA AGENCIA.- Esta figura jurídica ha sido creada en el ámbito de las relaciones y transacciones comerciales y es realizada por personas a las que se les denomina "agentes".

Etimológicamente el vocablo agente deriva de la raíz latina agens-antis, que significa todo ente activo, diligente u oficioso, por

capacidad de obrar y que posea facultades y poderes suficientes para producir efectos jurídicos.

Desde el punto de vista del Diccionario de la Lengua Española, y en sentido estricto, agente es aquella persona que obra en representación de otra, ejecutando actos en su nombre con la correspondiente - autorización de ésta.

En la esfera del Derecho Privado, se conoce a los agentes de - seguros, agentes de negocios, agentes auxiliares de comercio, agentes marítimos, agentes de fianzas, etc. En la designación de estas per- sonas va implícita la idea de un sujeto que actúa en representación de - otro sujeto de derecho y con las suficientes facultades para producir efectos jurídicos en su nombre.

En la misma línea de pensamiento debe incluirse a los mandata- rios, que aunque no es usual se les designe con la denominación de -- agentes, en realidad lo constituyen con respecto a sus mandantes. Den- tro de este concepto va íntimamente relacionada la idea del intermedia- rio, para ciertas situaciones jurídicas en que se da esta figura de de- recho.

La persona que interviene en calidad de intermediario para la realización de un negocio entre dos personas extrañas es un verdadero agente, quien bajo su responsabilidad gestiona dichos negocios a títu- lo oneroso y en el mismo sentido, cualquier agente mediador en las ac- tividades comerciales.

Están comprendidos dentro de la denominación de agentes de se- guros aquellas personas que operan como mediadores entre los asegurado- res y los asegurados, confiándoseles por los primeros y con carácter - de permanencia, la función de propaganda del seguro.

Desde el punto de vista jurídico, se conceptúa como agente de seguros a toda persona que gestione o estipule seguros para determina- do asegurador, o contrate seguros en su nombre mediante una retribución económica, sin que por ello se haya creado una relación de empleo al - servicio de la aseguradora.

Conforme a la legislación mexicana, sólo las instituciones na- cionales o extranjeras debidamente constituidas con apego a la Ley Ge- neral de Instituciones de Seguros, pueden ser las únicas autorizadas - para celebrar contratos de seguros y en general ejercer las activida--

des de aseguradores; por lo que en tales circunstancias las operaciones que realicen serán de naturaleza eminentemente mercantil, toda vez que el artículo 75 fracción XVI del Código de Comercio, reputa como actos de comercio a los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean efectuados por empresas.

En lo que se refiere a la actividad de los agentes de seguros, propiamente su función consiste en gestionar seguros a nombre de una institución autorizada para ese efecto, desprendiéndose de ello que la naturaleza de sus actos, en cuanto tales, son de comisión mercantil, conforme a lo dispuesto en el artículo 273 del Código citado, el cual señala que "el mandato aplicado a actos de comercio concretos se reputa comisión mercantil", disposición que relacionada con la fracción XII del mencionado artículo 75 confirma que la naturaleza de la actividad desarrollada por los agentes constituye también un acto de comercio.

Respecto a la retribución de los agentes mencionados, el sistema predominante es el de la comisión, establecida en proporción a las primas de las sumas aseguradas. Estas, según el modo de percibir las con relación al tiempo del contrato respectivo, se pueden clasificar según se abone de una sola vez al celebrar el contrato o bien periódicamente, en tanto el pacto se mantiene en vigor al hacer el asegurado el pago de las cuotas o primas respectivas.

En nuestro medio y para el pago de las comisiones a cubrir al agente de seguros, se adopta el segundo sistema mencionado en el párrafo inmediato anterior, por disposición expresa del artículo 13 del Reglamento de Agentes de Instituciones de Seguros, el cual indica que los agentes percibirán por sus servicios las comisiones estipuladas en sus contratos, pero éstas no podrán exceder del máximo que para cada ramo autorice la Comisión Nacional de Seguros. Las comisiones se considerarán ganadas sobre las primas que hayan ingresado efectivamente a la institución.

Se hace la salvedad de que nos hemos avocado al análisis de la figura del agente de seguros para explicar la actividad de la agencia, puesto que es evidente que reúne todas las características de la misma, advirtiéndose que conforme el artículo 15 fracción XI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la prestación de servicios de los

agentes, corredores y promotores de bolsa, están exentos; así como de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito, por las operaciones de financiamiento para las que se requieran concesión o autorización, de las de descuento en documentos pendientes de cobro,-- acorde a lo dispuesto en el inciso b) de la fracción X del numeral en análisis.

1) LA REPRESENTACION.- En el campo del Derecho Civil existen diversas manifestaciones de esta figura de "la representación", la -- que se presenta siempre en relación con los incapaces, ya sea menores de edad o personas en estado de interdicción, que por sí no pueden ser sujetos de ejercer derechos ni de contraer obligaciones.

Dentro de la representación antes citada encontramos la patria potestad, ejercida sobre la persona de los hijos y sobre sus bienes. -- Quienes ejercen la patria potestad lo son tanto el padre como la madre de los respectivos hijos, y a falta de aquéllos el abuelo y la abuela paternos, y a falta de ambos, el abuelo y la abuela maternos, limitándose únicamente a la guarda y educación de los menores y a la administración de sus bienes.

Otra figura exclusiva del Derecho Civil y que también encaja -- en la representación es "la tutela", que tiene por objeto la guarda de la persona y de los bienes de los que, no estando sujetos a patria potestad, tienen incapacidad natural o legal para gobernarse a sí mismos. La tutela puede ser permanente o interina, según lo disponga la ley respectiva.

A excepción de la patria potestad y de la tutela, en el Dere-- cho Civil la representación que pudiera darse seguiré con los linea--- mientos legales y con el régimen jurídico propio del mandato que, por haber sido objeto de estudio con anterioridad, no se repite en esta -- punto.

2) LA CORREDURIA.- En la rama del Derecho denominada Mercantil, se entiende por "corredor" aquel agente auxiliar del comercio con cuya intervención se proponen y ajustan los actos, contratos y convenios -- mercantiles, así como también se certifican los hechos que tienen la -- misma naturaleza. Posee fe pública en los actos de su competencia y -- puede actuar como perito en asuntos de tráfico mercantil.

Los corredores son personas físicas habilitadas expresamente - para ello por la Secretaría de Comercio o por los gobernadores de las Entidades Federativas.

El corredor se requiere ser ciudadano mexicano por nacimiento en pleno ejercicio de sus derechos civiles, estar domiciliado - en la plaza donde ha de ejercer, haber practicado por lo menos seis meses la correduría, ser de absoluta moralidad, tener título de licenciado en relaciones comerciales o de licenciado en derecho, aprobar el examen práctico jurídico mercantil y en su caso el de oposición, ante el Colegio de Corredores respectivo, y obtener la habilitación que se indicó en el párrafo anterior.

Los corredores caucionarán sus actuaciones por medio de fianza o bien mediante hipoteca. La fianza será otorgada ante la Tesorería de la Federación o ante la Tesorería de la entidad de que se trate y a disposición de la autoridad habilitante.

Son obligaciones de los corredores asegurarse de la identidad y capacidad legal de las personas en cuyos negocios intervengan; proponer los negocios con exactitud, claridad y precisión; guardar secreto en todo lo que concierna a los negocios que se les encarguen; expedir a las autoridades y a cualquier interesado copia certificada de las pólizas y actas correspondientes; ejercer personalmente sus funciones; - asistir a la entrega de los efectos cuando alguno de los contratantes así lo solicite; cuando la operación se hiciera sobre muestras, conservar una marcada con su sello y firma; actuar como perito de las materias de su competencia; pertenecer al Colegio de Corredores en la plaza en que ejerzan; dar toda clase de facilidades para la inspección - que de sus archivos y libros de registro practique la autoridad habilitante, y dar aviso a ésta cuando deseen separarse de su función.

Se prohíbe a los corredores comerciar por cuenta propia o ser comisionistas; ser dependientes de algún comerciante; adquirir para sí o para el cónyuge, parientes consanguíneos hasta el cuarto grado y afines de la colateral hasta el segundo grado, los efectos que se negocien por su conducto; garantizar en cualquier forma los contratos en que intervengan y con excepción de las actividades docentes, ser empleado público o militar en servicio.

k) LA CONSIGNACION.- Esta actividad ha sido una modalidad de la comisión mercantil, impuesta por los comerciantes en el ejercicio diario de sus funciones.

Las partes de este contrato las constituyen el consignante, que es quien entrega algún efecto para su posible enajenación y que normalmente no es comerciante, y el consignatario, que es aquella persona que recibe el bien para su venta y que siempre es comerciante dedicado a la venta de mercaderías.

Así pues, dada la naturaleza de esta operación y en virtud de que la comisión mercantil ya fue objeto de análisis en un apartado anterior, se omite abundar al respecto.

l) LA DISTRIBUCION.- Esta figura, al igual que la anterior, es también una modalidad de la comisión mercantil, que fue iniciada por los comerciantes o industriales cuando tuvieron necesidad de utilizar a otras personas que se encargaran de distribuir entre el público consumidor sus productos.

Normalmente la distribución nace a la vida jurídica cuando se comercia con bienes nuevos que no han sido objeto de enajenación a algún consumidor.

También se manifiesta en relación a productos perecederos, es decir, de los conocidos como de consumo indispensable o de primera necesidad.

Son partes en este contrato, el productor o fabricante, que es quien entrega los bienes para su distribución o venta al público consumidor, y el distribuidor, que es aquella persona que se encarga materialmente de enajenar esos bienes a sus propios clientes.

Por lo demás, se puede decir que sigue los mismos lineamientos que para la comisión mercantil y que por haber sido analizada tampoco se estudia en este apartado.

m) LA ASISTENCIA TECNICA.- Ante la necesidad imperante del desarrollo industrial de los países, se hace menester buscar apoyo técnico en alguna rama de la industria en general, que tiene por objeto el asesoramiento dado por una persona física o moral que han implementado una organización o un sistema de carácter industrial capaz de lograr una producción, más acelerada o bien más perfeccionada, de bienes de consumo.

La existencia técnica, para efectos fiscales, tiene que comprarse mediante la celebración de un contrato de prestación de servicios o de asesoramiento de carácter técnico, que deberá ser expreso y por escrito, y en el que se indicarán, cláusula por cláusula, los derechos y obligaciones de las partes contratantes.

En cuanto a los elementos, partes que lo integran, naturaleza y demás características que diferencien a esta actividad de otras, es conveniente decir que se registrarán por las relativas a los contratos de prestación de servicios de carácter profesional.

También es importante señalar que estos contratos proliferan no solo en el ámbito del comercio internacional, sino dentro del nacional, ya que es una realidad que exprese que inician actividades requieren del asesoramiento técnico de aquellas otras que se han desarrollado en todos los aspectos.

Igualmente conviene precisar que la materia de estos contratos la constituyen ideas o métodos de especie técnica que siempre serán -- conservados, para efectos de explotación, por quien preste el servicio y que a cambio se entregue una contraprestación casi siempre en forma pecuniaria.

n) LA TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA.- Esta actividad tiene un origen similar a la anteriormente mencionada y su única diferencia radica en que en ésta no sólo se presten conocimientos, ideas, métodos o sistemas, sino además folletos, libros, revistas o artículos técnicos, así como maquinaria altamente especializada.

Otra diferencia importante, tanto para efectos comerciales como fiscales, es que las partes contratantes tienen la obligación de inscribir los contratos relativos ante el Registro de Transferencia de Tecnología, dependiente de la Secretaría de Patrimonio y Fomento Industrial, teniendo por objeto dicha inscripción el debido control y la eficaz protección de nuestra industria.

A) OBLIGACIONES DE DAR.- Habiendo sido objeto de estudio el -- concepto genérico de "obligaciones", nos concretaremos a expresar que las obligaciones de dar forman parte de las modalidades de éstas, las cuales están reguladas íntegramente en el Capítulo V del Título Segundo del Libro Cuarto del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación federal en toda la República.

Así pues, la prestación de un bien puede consistir en la traslación de dominio de una cosa cierta, en la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta y en la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida.

El acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir -- otra, aún cuando sea de mayor valor. La obligación de dar cosa cierta comprende también la de entregar sus accesorios.

En las enajenaciones de cosas ciertas y determinadas, la traslación de la propiedad se verifica entre los contratantes por mero -- efecto del contrato. En las de alguna especie indeterminada, la propiedad no se transferirá sino hasta el momento en que la cosa se hace cierta y determinada con conocimiento del acreedor.

En los casos en que la obligación de dar cosa cierta importe -- la traslación de la propiedad de la misma y si ésta se deteriora o se pierde, se dan varios supuestos, a saber: si la pérdida fue por culpa del deudor, éste responderá al acreedor por el valor de la cosa además de los daños y perjuicios ocasionados; si la cosa se deteriora por -- culpa del deudor, el acreedor puede optar por la rescisión del contrato y el pago de daños y perjuicios, o bien recibir la cosa en el estado en que se encuentre y exigir la reducción del precio y el pago de -- daños y perjuicios; si la cosa se pierde por culpa del acreedor, el -- deudor queda liberado de la obligación; si se deteriora por culpa del acreedor, éste tiene la obligación de recibir la cosa en el estado en que se halle, y si la cosa se pierde por caso fortuito o fuerza mayor, la obligación queda sin efecto y el dueño sufre la pérdida.

El deudor de una cosa perdida o deteriorada sin culpa suya, es -- tá obligado a ceder al acreedor cuantos derechos y acciones tuviere pa -- ra reclamar la indemnización a quien fuere responsable.

La pérdida de la cosa puede verificarse pereciendo la misma, -- quedando fuera del comercio o desapareciendo de modo que no se tengan -- noticias de ella o que teniéndolas no se pueda recobrar.

Existe la culpa o la negligencia cuando el obligado ejecuta ag -- tos contrarios a la conservación de la cosa o deja de ejecutar los que -- fueren necesarios para su conservación.

o) OBLIGACIONES DE NO HACER.- Escribe Massinas (62), que mientras el deudor se abstenga de hacer lo que le está prohibido o tolere pacíficamente que el acreedor haga, la obligación permanece en la - - sombra, pero adquiere particular relieve cuando el deudor contrevenga a su deber, o sea, cuando haga lo que no debería o alguna cosa prohibida. La obligación negativa, añade, pone en movimiento la intervención del ordenamiento jurídico solamente en el caso de incumplimiento.

En el Derecho mexicano, el artículo 2028 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación Federal para toda la República, dispone que el que estuviese obligado a no hacer alguna cosa, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención, y si hubiese obra material podrá exigir el acreedor que sea destruída a - - costa del obligado.

Para efectos meramente fiscales, es difícil ejemplificar este supuesto de prestación de servicios independientes, dada su naturaleza eminentemente negativa, sin embargo si se llega a demostrar por - - cualquier medio al alcance de las autoridades fiscales que un determinado contribuyente percibió una contraprestación por no hacer algo, - - es obvio que causará el gravamen de que se trata y se determinará el impuesto en relación a la base imponible.

p) OBLIGACIONES DE PERMITIR.- También se les conoce con el -- nombre de las obligaciones de tolerar, y las que se conocen en el ámbito del ordenamiento jurídico nacional son las relativas a "las servidumbres", el cual constituye un gravamen real que se establece en - - favor de un predio y a cargo de otro, pertenecientes a distintos propietarios, para beneficio o mayor utilidad del primero; así como las que se contienen en los convenios sobre patentes y marcas.

Las primeras son limitaciones al derecho de propiedad, pero - - estas limitaciones no presuponen la existencia de un fondo al cual be nefician, pues también pueden recaer sobre los bienes muebles.

Las servidumbres deben recaer siempre sobre bienes inmuebles singulares, nunca sobre universalidades. Son una carga que se establece sobre inmuebles por naturaleza, en beneficio de otros idénticos.

(62) Manual de Derecho Civil y Comercial.- Tomo IV.- Porrúa Hnos., S.A. 1962.- Pág. 41.

Nunca pueden consistir en un hacer, sino en tolerar que se haga. Son inseparables del fondo, es decir, se transmiten con él, pero nunca en forma separada. No pueden servir de base a otra servidumbre y son indivisibles, pues si los titulares del predio dominante son varios, todos deben servirse de ella.

Las servidumbres pueden ser naturales, legales y voluntarias; urbanas y rústicas; continuas y discontinuas; aparentes y no aparentes; positivas y negativas, y sobre bienes de particulares o del dominio público, sin que entremos a su análisis profundo por no ser materia de este trabajo.

Al igual que las obligaciones expuestas en el punto inmediato anterior, es difícil dar un ejemplo de esta prestación de servicios independientes, a no ser de las servidumbres en comentario, pero se tiene la certeza de que en estos casos no podrán ser objeto de gravamiento, no tanto porque no puedan ser actividades gravadas o porque sean estrictamente civiles, sino porque al tratarse de un derecho real de goce no habrá por qué pagarse una contraprestación, y por ende no existirá base gravable sobre la cual determinar el impuesto.

En lo relativo al uso de las patentes y marcas, fácilmente encajan en el apartado de la prestación de servicios independientes, pues acorde a lo dispuesto en la fracción VI del artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tendrán dicha naturaleza todos los actos que impliquen obligaciones de permitir o tolerar, que no es es tén consideradas como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

CAPITULO IV.

LA EXENCION DEL IMPUESTO EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.

Como ha quedado debidamente asentado en el punto No. 1 del capítulo inmediato precedente, en la prestación de servicios independientes, que son objeto de gravamiento por un impuesto general tipo consumo, es necesario excluir de su campo de acción aquellas actividades que precisamente por no perseguir una finalidad eminentemente lucrativa, deben estar liberadas del pago del impuesto relativo, por las causas y razones que han quedado expuestas en el punto mencionado.

1.- CONCEPTO.- En el Derecho Privado una obligación puede extinguirse por remisión de la deuda, o sea, por perdón del acreedor al deudor en el cumplimiento de su obligación. Sin embargo, no siempre la remisión de la deuda es total, pues a veces sólo se concede por los accesorios, en otras palabras, por los intereses vencidos o por vencerse.

En el Derecho Tributario no existe una figura jurídica semejante, pues el sujeto activo (Estado, Federación, Distrito Federal o Municipio) tiene como obligación principal, cobrar los créditos fiscales, careciendo de facultades legales para perdonar el pago de los créditos ya vencidos o por vencerse, así como de los accesorios, que son los recargos y sanciones.

En contra de ésto puede argumentarse que el Estado continuamente perdona a los causantes omisos, con la condición de que para el futuro cumplan con sus respectivas obligaciones fiscales. Esta política ha sido seguida frecuentemente por la Hacienda Pública Federal, a través de la remisión de lo adeudado, para que a partir del momento correspondiente el particular reanude sus relaciones con el Fisco como el fogor de un contribuyente que iniciara operaciones.

Como ejemplo claro de lo anteriormente manifestado puede citarse la creación, a partir del año de 1979, del artículo 84 A del Código Fiscal de la Federación, que en términos generales establece la obligación de las autoridades fiscales de liquidar al visitado el último ejercicio fiscal de éste cuando por él se hubiera presentado o debió --

presentarse declaración, y si se determina que en ese período el causante incurrió en irregularidades, se podrán formular liquidaciones - por los cuatro ejercicios fiscales anteriores al último que se revisó, pero si por el contrario el último ejercicio fiscal revisado se encuentra ajustado a derecho, la autoridad fiscal no podrá liquidar los anteriores.

A pesar de que, como se dijo anteriormente, en el Derecho Tributario no existe una figura semejante a la remisión de la deuda, se ha elaborado otra que no tiene por objeto perdonar a los causantes del pago de créditos fiscales, sino eximirlos de los mismos, conforme a reglas generales que para el efecto se indican, o bien de acuerdo a normas específicas que se establecen en los propios ordenamientos jurídicos fiscales especiales.

Esta figura jurídica tributaria es la "exención". La exención del pago del crédito tributario es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica.

De equidad, por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los causantes del mismo.

De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos, el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, es decir, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio; por lo que se impone la necesidad de eximir del pago de impuestos al consumo de artículos o de servicios considerados de primera necesidad, con la finalidad de no encarecer el costo de la vida.

De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas o necesarias.

Ahora, conviene precisar en qué consiste la exención. Según algunos tratadistas, la norma tributaria no crea excepciones, sino únicamente elimina situaciones jurídicas imponibles, en virtud de que hay ausencia de materia gravable. Para otros, las exenciones son verdaderas excepciones a la regla general de tributación, criterio éste sostenido por la H. Supreme Corte de Justicia de la Nación, con motivo de la revisión fiscal interpuesta contra la sentencia dictada por el anterior Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio de nul-

dad 6582/47, al expresarse que "las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto".

No se de aceptarse que las exenciones sean excepciones a la regla general de tributación, ni que en ellas haya ausencia de materia gravable, por las siguientes consideraciones:

Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o en otras palabras, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general, y si por exención comprendemos a la situación que está comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del legislador se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención resulta ser un verdadero privilegio del que goza su titular. De ello se concluye que no podemos hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal a la misma por un acto del legislador; en pocas palabras, existe eliminación temporal de materia gravable.

Para que la excepción quede comprendida dentro de la regla general se necesita modificar ésta, en cambio, si la situación que empere una exención está comprendida por la regla general y basta con desaparecer la disposición o el renglón que contiene la propia exención para que su titular se convierta en causante del gravamen, desapareciendo su calidad de sujeto exento.

Así pues, conforme a las ideas anteriormente expuestas, se puede definir la exención como aquella figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

Conforme al tratadista Manuel Andreozzi (63), las exenciones se clasifican en:

- a) Objetivas y Subjetivas;
- b) Permanentes y Transitorias;
- c) Absolutas y Relativas;
- d) Constitucionales;
- e) Económicas;
- f) Distributivas, y
- g) Con fines sociales.

(63) Derecho Tributario Argentino.-Tomo I.- Pág. 189.

Las exenciones objetivas son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, así por ejemplo las que decretaba el artículo 18 en sus fracciones I, II, III y IV de la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Las exenciones subjetivas son aquellas que se acuerdan en función de la persona, o bien en atención a calidades o atributos de las personas, verbigracia la que otorgaba la extinta Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles en su artículo 18, Fracciones V, VII y XIV.

Las exenciones permanentes son las que subsisten hasta en tanto no sea reformada la Ley que las concede.

Las exenciones transitorias son las que se establecen para gozar de ellas por un periodo de tiempo determinado, o sea, las que se otorgan por términos fijos.

Las exenciones absolutas son las que eximen al causante de su obligación principal, así como de las obligaciones secundarias. En cambio las exenciones relativas son las que eximen al causante de la obligación principal, pero no de las secundarias; así por ejemplo el artículo 31 de la anterior Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles señalaba obligaciones secundarias para ciertos causantes exentos conforme al artículo 18.

Por lo que respecta a las exenciones constitucionales, son aquellas que se encuentran incorporadas en la Constitución Política del país o de cada Estado. En la primera encontramos por ejemplo la consignada en el artículo 27 fracción XVII, inciso g) y 123 fracción VIII, que declaran que la propiedad rural familiar y el salario mínimo, están exceptuados de gravámenes o de acuento alguno.

Las exenciones económicas son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o de las Entidades Federativas, teniendo como prototipo de ellas las que concede la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias.

Por lo que toca a las exenciones distributivas, son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se in-

curriría si se gravara a personas que carecen de capacidad económica - tributeria, o a una misma persona con dos o más impuestos, sirviendo - para distribuir equitativamente las cargas fiscales; verbigracia lo - contemplado en la fracción VIII del artículo 15 de la anterior Ley Fe- deral del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Por último, las exenciones establecidas con fines sociales son aquellas que se otorgan para ayudar a la difusión de la cultura, del - arte, del deporte, etc.

Las características fundamentales de la exención pueden redu- cirse a las siguientes:

a) La exención es un privilegio que se otorga al sujeto de un impuesto, siendo una figura excepcional que para gozar de ella debe es- tar expresamente señalada por la ley. Por consiguiente, la redacción del precepto que la establece, debe ser clara y precisa, a fin de no - dar lugar a confusión respecto a la situación que favorece.

En esas condiciones, la interpretación de la norma que señale una exención, debe hacerse restrictivamente, en los términos en que se encuentra redactada, sin pretender aplicarla por analogía o mayoría de razón a situaciones diversas.

b) Al crearse una exención, su aplicación debe ser para el fu- turo y es indebido, por parte del particular, pretender darle efectos retroactivos para favorecer situaciones pasadas, pues ello significará dar origen a la inseguridad o falta de firmeza de las disposiciones - que hoy gravan situaciones que posiblemente el día de mañana, por razo- nes de política económica, quedarán exentas.

Solamente que medie una situación excepcional, será posible - aplicar retroactivamente una franquicia fiscal, por ejemplo la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, establece que las exencio- nes que se concedan, pueden hacerse efectivas a partir del momento en que se ha presentado la solicitud de exención o se haya iniciado la - producción de los artículos nuevos o necesarios, no obstante que la de- claratoria correspondiente se otorgue con posterioridad.

c) La exención tiene además las características de ser tempo- ral y personalísima. Temporal, por cuanto que subsiste hasta en ter-

to no se modifique la ley o disposición que la decreta. Personalísimamente, en virtud de que sólo favorece al sujeto señalado, en tratándose de exenciones subjetivas, o al que opere con las mercancías exentas - si se refiere a exenciones objetivas.

Por consiguiente, si la persona física o moral correspondiente cambia de situación económica o de actividad, el privilegio desaparece de inmediato.

Existe un principio de derecho que expresa que quien puede lo más puede lo menos. Por lo tanto, si el legislador es quien establece la regla general de tributación, puede también eliminar las situaciones jurídicas impositivas que crea pertinentes. Inclusive, dentro de una exención de carácter general, el legislador puede igualmente - eliminar las situaciones que desee siempre y cuando las haga constar en forma expresa, ejemplo de ello lo encontramos en la fracción VIII del artículo 18 de las muchas veces citada Ley Federal del Impuesto - sobre Ingresos Mercantiles, que señalaba como regla general que todo ingreso proveniente de la enajenación, explotación o venta de primera mano, se encuentra exento, pero en la propia disposición se eliminan dos supuestos de ingresos, que aún cuando provienen de la enajenación de mercancías sujetas a impuestos especiales federales a la producción, se encuentran gravados, tales son cuando los bienes enajenados se someten a nuevos procedimientos de elaboración, transformación o adaptación, y cuando los impuestos especiales recaen sobre faltantes de aceites incristalizables, explotación forestal, consumos, importación, exportación o cualquier otro hecho generador distinto de la producción, explotación o venta de primera mano, ni cuando las mercancías estén afectas sólo al pago de algún derecho.

De acuerdo con el artículo 28 Constitucional, no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos. De dicho precepto se desprende que todas las exenciones que establecen las leyes impositivas en vigor son anticonstitucionales. Sin embargo no es así.

En efecto, el citado artículo 28 Constitucional se encuentra comprendido dentro de los preceptos que consagran las garantías individuales, las que al ser violadas en perjuicio de un particular dan origen a la sustanciación del juicio de amparo. Por consiguiente,

una exención será violatoria de las garantías individuales cuando el legislador la establezca para favorecer a una o a determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal. Esta interpretación ha sido acogida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En síntesis, mientras una exención se establezca con carácter de generalidad, sin pretender favorecer a determinadas personas, sino -- para que gocen de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se transgrede lo dispuesto por el citado artículo 28 Constitucional.

Por lo que se refiere a las exenciones objetivas, variados motivos pueden conducir al legislador a declarar exentos del impuesto -- ciertos hechos imponibles que, dada la delimitación del presupuesto -- que la ley señale como normal, quedarían sometidos a aquél. A esas exenciones se les llama objetivas propiamente dichas y son hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea, -- del hecho imponible y que el legislador excluye de la imposición.

Las exenciones objetivas pueden ser de distintas categorías:

A) Las que se establecen porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan debajo de un cierto límite, lo que produce una insignificancia económica para el erario, o porque la aplicación del -- impuesto resultaría una carga inútil dado el pequeño rendimiento del -- tributo.

B) Las exenciones mediante las cuales se intenta lograr una -- aplicación más equitativa del gravamen.

C) Las que tienen por objeto facilitar el desarrollo de una -- cierta actividad económica, que en un determinado momento se estima -- conveniente proteger en defensa del interés general.

Existen otras exenciones objetivas impropias, que resultan del sistema que a veces sigue el legislador, de definir en forma negativa los hechos imponibles. Es decir, el legislador excluye de la imposición determinadas circunstancias, no para exceptuarlas, sino para definir en forma negativa cuáles son los hechos sometidos al impuesto y -- persiguen como única finalidad alcanzar una delimitación precisa del -- tributo.

La anterior distinción es importante porque la exención, en sentido técnico, no es susceptible de interpretación analógica, sino de interpretación estricta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación; en otras palabras, no se puede aplicar la exención, por ser una excepción, por analogía a otros casos no previstos, tanto por aplicación del principio *nullum tributum sine lege*, como porque es contrario al principio legal de interpretación de que la excepción confirma la regla en los casos no exceptuados.

2.- EXENCIONES RESPECTO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.- Siguiendo los anteriores lineamientos doctrinales, el legislador al integrar y aprobar la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado, tuvo el acierto de incluir en la misma diversas exenciones del pago del impuesto relativo, y especialmente en tratándose de la actividad de prestación de servicios independientes, que como ya se ha visto, es uno de los objetos de la Ley de referencia.

La innovación, en cuanto a la determinación expresa de dichas exenciones, radica en que no se hace conforme a la generalidad de las previstas en otros ordenamientos jurídicos fiscales, en el sentido de incluirlas en un capítulo en especial, refiriéndolas a cada uno de las actividades objeto de la Ley fiscal de que se trata, sino que en esta Ley se enmarcan en forma especial en cada una de las actividades propias del gravamen en comentario, por lo que es lógico que cuando se refiere a la prestación de servicios independientes, cuyo régimen fiscal se prevé en el capítulo III de la ley de referencia, se hace más fácil su aplicación e interpretación legal.

A continuación veremos algunas exenciones, que a criterio del suscrito, son las más importantes y dignas de analizarse en este trabajo.

a) SERVICIOS PRESTADOS POR LA FEDERACION, EL DISTRITO FEDERAL, LOS ESTADOS Y LOS MUNICIPIOS.- Conforme a la doctrina del Derecho Internacional Público, el Estado suele manifestarse de distintas maneras, tomando en consideración la calidad de las Entidades con las que en un momento determinado tiene relaciones.

Así pues, de acuerdo con la teoría general del Estado, se di-

ce que cuando éste tiene relaciones jurídicas con otros Estados a nivel internacional, dichas relaciones se denominan de supradinación, las que se manifiestan mediante la celebración de convenios o acuerdos internacionales.

De igual manera, cuando el Estado entra en contacto con sus gobernados o con cualquier persona física o moral, con el objeto de celebrar convenios, comportándose como lo hiciera cualquier otra persona que entra en relaciones comerciales o de diferente índole, se dice que dichas relaciones son de coordinación.

En los dos tipos de relaciones señaladas en los párrafos precedentes es evidente que el Estado no hace uso del Derecho de Imperio - que le proporciona su característica soberana, sino se concreta a establecer relaciones con la mística de igualdad.

Por otro lado, cuando el Estado entra en relación con sus gobernados, haciendo uso de su derecho de imperio, al través de su ordenamiento jurídico nacional, se dice que dichas relaciones son de supra e subordinación.

En tales circunstancias, es claro que el Estado, entendido como Federación para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, - realiza actividades propias de los particulares, aparte de aquéllas - que constituyen una verdadera función de carácter público, o como - usualmente se dice aquellas actividades que realiza el Estado en sus - funciones de Derecho Público. Es innegable que el Estado posee una - personalidad jurídica de Derecho Público.

La idea de la persona jurídica es una elaboración plausible de la doctrina y de la técnica jurídica. En el campo del Derecho Privado ha significado un positivo beneficio y lo representa en el campo - del Derecho Público, al reconocer personalidad jurídica al Estado y a otras Entidades de carácter público.

El Estado como centro total de imputación jurídica es la más - importante de todas las personas jurídicas, es decir, de las instituciones públicas y privadas.

En la ley se encuentra un medio fácil para una consideración - especial de una entidad necesaria para atender los servicios públicos , otras finalidades encaminadas a la realización del bien común.

Las características de las personas jurídicas de Derecho Público son que su origen es principalmente histórico y legal. Un hecho histórico y jurídico es que se impone al reconocimiento del legislador por su continuidad y necesidad; sus actividades se relacionan con los fines de interés general del Estado; sus recursos son públicos y regulados por propósitos de utilidad pública; tienen un régimen de creación y funcionamiento subordinado a normas de derecho público; están sujetos a la vigilancia y control de órganos administrativos especiales, bajo un sistema de responsabilidad.

Así pues, las principales personas jurídicas de derecho público que contempla la Constitución General de la República son las siguientes:

- 1.- El Estado, que es la más importante y fuente a su vez de las demás personas jurídicas;
- 2.- La Administración Pública, que dispone de la misma personalidad del Estado para realizar numerosos actos jurídicos con todas las finalidades a su cargo, entendiéndose también como el Poder Ejecutivo Federal que realiza las tareas administrativas;
- 3.- Las Entidades Federativas y el Distrito Federal, que forman parte del régimen federal mexicano;
- 4.- Los municipios, que son la base de la organización política y administrativa de las Entidades Federativas;
- 5.- Las Instituciones descentralizadas, creadas por la ley y promovidas por el propio Estado.

Conforme hemos anotado anteriormente, el Estado tiene dos personalidades, en cuanto a sus relaciones, una de Derecho Privado, como titular de derechos y obligaciones de carácter patrimonial, y otra de Derecho Público, como titular de la soberanía.

Esta teoría es conocida en el ámbito doctrinal como de la doble personalidad del Estado, y es la que más ha influido y prevalecido en la doctrina y jurisprudencia mexicana.

Ha tenido tal influencia esta teoría que se refleja en la propia legislación, en donde se establecen consecuencias jurídicas, cuando el estado actúa como persona de derecho público y cuando actúa como persona de derecho privado.

Es necesario aclarar que los ideas que se han vertido en relación al Estado, pero los efectos de las exenciones previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son aplicables en lo que se refiere a los Estados, Distrito Federal y Municipios, los que también efectúan actividades de derecho público y de derecho privado.

Las actividades de tales antes, propias del derecho público, se manifiestan esencialmente al través de los llamados servicios públicos.

Los gobernados tienen necesidades esenciales que deben ser satisfechas y la suma de ellas constituyen las necesidades sociales, cuya atención es cada vez más compleja e ineludible.

Algunas de esas actividades son servicios de los cuales no puede prescindir sociedad alguna, tales como la impartición de la justicia, la defensa nacional, la policía, el transporte, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y muchas otras más.

La Administración Pública es una organización cuya actividad se encamina a la satisfacción de las necesidades colectivas, principalmente en la forma de servicios públicos, o mediante órdenes dirigidas a que se cumplan los fines esenciales del Estado.

En un principio las necesidades fueron directamente satisfechas por los particulares, aunque la organización política se vió obligada a vigilar y a intervenir cuando era necesario.

Desde fines del siglo XIX se acentuó la conveniencia de regular los servicios públicos y se fijaron normas para su organización, aunque sin una teoría que los definiera con claridad en el plan general del Estado, por lo que la Administración como sujeto de prestaciones en bienes y servicios al público, ha ido extendiendo considerablemente su campo de acción.

Al irse marcando la creciente intervención del Estado, éste asumió la responsabilidad de proporcionar bienes y ciertos servicios a los administrados y se llamó a esta actividad "servicio público", por su doble carácter de ser una necesidad colectiva y estar atendida por el propio Estado.

Para el liberalismo del siglo pasado, todos los servicios de-

bien de atenderse por los particulares. El Estado no tenía porqué intervenir, pues hacerlo destruiría el orden establecido y asegurado por la fuerza del interés privado.

El Derecho Administrativo actualmente exige un régimen excepcional de servicios públicos. La noción de servicio público ofrece dificultades en su definición, sobre todo en aquellos servicios públicos que son actividades económicas reguladas, tanto por el Derecho Privado como por el Público.

En esas circunstancias, puede decirse que el servicio público es una actividad directa del Estado, entendiendo como tal a la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, que también es autorizada a los particulares, la que ha sido creada y controlada para asegurar de una manera permanente, regular, continua y sin propósito de lucro, la satisfacción de necesidades colectivas de interés general y de carácter material, económico y cultural, sujetas a un régimen de Derecho Público en general, así como a un Derecho Privado en aquellos concesionados, en lo que se refiere a sus relaciones con el público.

Pero los servicios públicos no constituyen la actividad total del Estado, sino que es obvio que también realiza actividades o presta servicios que no caen en el ámbito del Derecho Público, es decir, que es una realidad que también presta servicios que son propios del Derecho Privado.

Precisamente es en estas actividades donde el legislador centró su atención, al plasmar la exención de la prestación de servicios independientes efectuados por la Federación, Estados, Distrito Federal o Municipios, que no corresponden a sus funciones de Derecho Público.

Si relacionemos la exención prevista en la fracción I del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado con el segundo párrafo del artículo 39 del mismo Ordenamiento legal, deduciremos que dichos entes, tratándose de prestación de servicios, en ningún caso pagarán el gravamen respectivo, ni cuando correspondan a sus funciones de Derecho Público ni cuando no lo sean.

b) LAS FUNCIONES DE DERECHO PÚBLICO.- En principio diremos que la estructura de la administración pública para la gestión de su elevadísima misión está constituida por la organización y distribución de

tencias entre los órganos del Estado a quienes se encomienda la realización de sus fines. Esta organización jurídica requiere personas físicas que asuman la calidad de funcionarios o empleados que aporten su actividad intelectual o física para atender las finalidades estatales, mediante una determinada retribución.

La función pública se forma, por consiguiente, con el conjunto de deberes, derechos y situaciones que se originan entre el Estado y -- los servidores del mismo. Toda actividad estatal requiere de un parangón administrativo para la atención de los servicios públicos y demás -- actividades del Estado.

El Poder Ejecutivo Federal es uno de los poderes mediante el -- cual el pueblo ejerce su soberanía de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 41 de la Constitución Federal, y la acción de dicho poder se realiza por el Gobierno del Estado al través de la administración pública.

Analizada someramente la concepción de la función pública, conviene destacar ahora la problemática de las funciones de Derecho Público efectuadas por el Estado.

Conforme a la teoría de la división de poderes, pregonada por -- Montesquieu, el Estado realiza tres funciones primordiales, a saber, la función legislativa, la función jurisdiccional y la función administrativa.

El Estado moderno se caracteriza por ser el creador del Derecho, pues toda norma jurídica emana del Poder Público y tiene por misión -- realizar actos tendientes a crear situaciones jurídicas generales, -- obligatorias, abstractas e impersonales.

La tarea de hacer la ley se ha encomendado a asambleas legislativas o a cuerpos parlamentarios, constituyendo asambleas políticas de liberantes y representativas. En un principio las asambleas legislativas medievales tenían una competencia limitada a la materia de los -- impuestos y posteriormente se ha ampliado y robustecido la acción del poder de legislar.

En nuestro sistema constitucional se contemplan dos naturalezas jurídicas del Poder Legislativo, que son el Poder Legislativo Constituyente y el Poder Legislativo Ordinario, refiriéndose ambos poderes,

de una manera general, e la actividad estatal encaminada a la creación de las normas jurídicas.

La función constituyente es la actividad fundamental del Estado encaminada a la creación, adición o reforma de las normas constitucionales. Elle tiene por objeto la formulación de normas jurídicas - generales, relativas a la organización y funcionamiento de los órganos supremos del Poder Público, sus modos de creación, sus relaciones y el régimen de garantías que protejan a los ciudadanos en contra de los abusos de las autoridades administrativas.

El Poder Constituyente es un poder supremo que actúa con libertad y superioridad necesaria para crear un orden jurídico.

El Poder Legislativo Ordinario es aquel que realiza la función legislativa del Estado encaminada a la creación de la ley, generando situaciones jurídicas generales, creando leyes ordinarias o comunes de su competencia.

El Poder Legislativo Federal está integrado por el Congreso de la Unión, la Cámara de Diputados, la Cámara de Senadores, la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, las Comisiones Legislativas y la Contaduría Mayor de Hacienda.

La función jurisdiccional corresponde al grupo de actividades del Estado y se manifiesta en su acto fundamental que es la sentencia. Esta función también se le denomina función judicial y desde el punto de vista formal es la actividad que normalmente desarrolla el Poder Judicial. Desde el punto de vista material esta función es la acción jurídica encaminada a la declaración del derecho, con motivo de un caso determinado, contencioso o no, y con fuerza de cosa juzgada.

El Poder Judicial de la Federación se deposita en una Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Tribunales de Circuito, Colegiados en Materia de Amparo y Unitarios en Materia de Apelación, y en Juzgados de Distrito.

Por lo que se refiere a la función administrativa, se dice que los fines del Estado señalan los propósitos generales o metas por alcanzar. La competencia delimita el campo de acción de los órganos públicos y precisa las tareas o actividades que les corresponden. Las -

funciones del Estado son los medios para hacer efectivas las obligaciones públicas, siendo el acto típico de la función legislativa la ley, de la función jurisdiccional la sentencia y de la función administrativa la decisión o acto administrativo.

El Poder Ejecutivo se integra con todos los órganos a los que se les encomienda la función administrativa, que se resuelven en la realización de un conjunto de actos administrativos de muy diversa connotación y alcances jurídicos. El conjunto de normas que regulan a la administración pública, a los servicios públicos y las demás actividades relacionadas con la función administrativa.

El acto más importante y de efectos jurídicos principales de la función administrativa es la decisión administrativa, o sea la determinación de los derechos y obligaciones de las personas jurídicas. Dicha decisión se ve rodeada por las operaciones y procedimientos administrativos, que es el conjunto de actividades materiales e intelectuales, técnicas, artísticas, y científicas que anteceden o preparan la decisión administrativa y las operaciones y procedimientos de efectos jurídicos secundarios, dirigidos a su cumplimiento o ejecución y a la satisfacción del interés general.

La función administrativa puede ser estudiada desde el punto de vista formal y desde el material. El punto de vista formal u orgánico toma en consideración el poder que realiza el acto y prescindir de toda otra estimación; el punto de vista material considera la naturaleza interna de esos actos, definiéndolos con sus caracteres propios o naturales. Dos afirmaciones generales señalan los elementos de esta función:

a) La afirmación de que se trata de una función jurídica del Estado, y

b) Que los actos que la comprenden se realizan con vista a la creación y funcionamiento de un servicio público, y el cumplimiento concreto de los fines generales que la legislación contiene.

c) LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS DE SEGURIDAD SOCIAL.- La Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone en su artículo 15, fracción II, que no se pagará el gravamen por los servicios prestados por instituciones públicas de seguridad social.

Por estas instituciones debemos entender aquellas que son creadas mediante ley o decreto, de donde deviene su característica de públicas, y que tienen por objeto esencial otorgar prestaciones o servicios a un determinado grupo social.

Entre estas instituciones de seguridad social encontramos el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado, el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas y la Cruz Roja Mexicana.

Por lo que toca al Instituto Mexicano del Seguro Social, se puede decir que constituye un servicio público nacional que se establece con carácter obligatorio, en los términos de su Ley especial y Reglamento respectivo.

Este Instituto es un organismo descentralizado, investido de personalidad jurídica y patrimonio propios, comprendiendo los seguros de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales; enfermedades no profesionales y maternidad; invalidez, vejez, muerte y cesantía en edad avanzada.

El régimen del seguro obligatorio comprende a las personas que se encuentren vinculadas a otras por un contrato de trabajo, cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón; a los que presten sus servicios, en virtud de un contrato de aprendizaje y a los miembros de sociedades cooperativas de producción, de administraciones obreras o mixtas, así como al campesinado nacional que desee acogerse a sus beneficios.

Los órganos del Instituto lo integran La Asamblea General, el Consejo Técnico, la Comisión de Vigilancia y la Dirección General.

Por lo que corresponde al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, su régimen legal está regulado por la Ley respectiva, siendo su objetivo de seguridad social crear, en provecho de los trabajadores al servicio del Estado, un conjunto de garantías contra un cierto número de eventualidades susceptibles de reducir o de suprimir sus actividades.

En general, el régimen de seguridad social es una de las grandes conquistas de la sociedad moderna, que se ha venido imponiendo en

nuestro medio, primero a los trabajadores civiles, luego a los militares y posteriormente a los obreros. Ultimamente se ha extendido a los trabajadores del campo para rematar finalmente en una protección integral de los riesgos sociales, comprendiendo a todas las clases sociales.

En relación a sus caracteres jurídicos, se trata de una institución de carácter federal, es un organismo descentralizado, posee personalidad jurídica propia, posee patrimonio propio, tiene capacidad jurídica para celebrar toda clase de actos y contratos, así como para defender sus derechos ante los tribunales y para ejercitar las gestiones judiciales o extrajudiciales que le competan, y tiene un régimen jurídico general contenido en su propia Ley Orgánica.

La organización del citado Instituto está constituida por la Junta Directiva y por su Director General.

Por lo que se refiere al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas y la Cruz Roja Mexicana, su funcionamiento está regulado respectivamente por la Ley y Decreto que los crearon y que determinan específicamente las actividades a que deben sujetarse. En razón a que este trabajo no busca ahondar en cuanto a sus respectivos regímenes legales, se cree suficiente el análisis que a grosso modo se hizo de los dos primeros Institutos indicados.

Sin embargo, es oportuno precisar que todas las anteriores instituciones prestan servicios que están investidos de carácter público, en atención a la clase de servicio que prestan y a los grupos sociales hacia los que van dirigidos los mismos, por lo que el Legislador al crear la Ley del Impuesto al Valor Agregado y tener en cuenta esa clase de servicios, que no obstante no perseguir un fin lucrativo, sino fines eminentemente de interés social, los liberó del pago del impuesto de que se trata en una forma expresa.

En virtud de que la exención de referencia únicamente contempla la prestación de servicios efectuado por instituciones públicas de seguridad social, es evidente que aquellas organizaciones que presten idénticos servicios, pero que estén constituidas conforme al Derecho Privado, sin que medie ley o decreto que las cree, causarán el gravamen relativo, estando obligadas al pago del mismo, en los términos enmarcados en la propia Ley de la Materia.

d) LOS SERVICIOS PRESTADOS EN FORMA GRATUITA.- Es indudable que en la realidad existen personas, físicas o morales, que prestan servicios en forma gratuita, es decir sin que medie una contraprestación o el pago de una determinada cantidad.

El legislador al tener en cuenta esta realidad social, expresamente señaló en la Ley en comentario una franquicia que estuviese dirigida precisamente a esos servicios prestados en forma gratuita, lo que desde el punto de vista doctrinal era innecesario, ya que es obvio que si una prestación de servicios no reporta una contraprestación apreciable en dinero, es lógico suponer que no habrá base gravable sobre la cual determinar el impuesto causado, el que se tendrá la obligación de declararse.

En efecto, como se vió en apartados anteriores, al tratarse sobre la base de los impuestos en general, ésta dará la pauta tanto al contribuyente como a la autoridad encargada de administrar los impuestos, para que sobre la cantidad que la forma, se le aplique la tasa correspondiente, dando como resultado el impuesto que el contribuyente tendrá que cubrir al Fisco.

Así pues, más que por fines de conveniencia, de política económica o de incrementar el desarrollo de una actividad, fué por razones de técnica legislativa por las que se incluyó esta exención en el Ordenamiento fiscal de que se viene tratando.

No obstante lo anterior, la franquicia en cita tiene una excepción, y ésta es la que se refiere a la prestación de servicios que realizan las personas físicas o morales en forma gratuita y cuyos beneficiarios directos sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que presta el servicio, cuya motivación radicó en el hecho de evitar simulaciones tendientes a evadir el pago de los impuestos causados por las actividades de que se trata.

e) LOS SERVICIOS DE ENSEÑANZA.- El fundamento constitucional de la enseñanza pública se encuentra contenido en el artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dispone que la educación que imparta el Estado tendrá como objetivo el desarrollo armónico de todas las facultades del ser humano y que dicha educación será ajena por completo a cualquier doctrina religiosa, basada ---

Únicamente en los resultados del progreso científico, siendo democrático, nacional y que contribuirá a la mejor convivencia humana.

Igualmente en dicho precepto constitucional se señalan los requisitos en que la enseñanza podrá ser concesionada a los particulares, determinando que el Congreso de la Unión será el único que podrá expedir las leyes necesarias destinadas a distribuir la función social educativa entre la Federación, los Estados y los Municipios.

La exención que se prevé en la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado en la fracción IV del precitado artículo 15, la cual determina que no se pagará el impuesto por la prestación de los servicios de enseñanza, que presten los organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación, no es una novedad dentro del sistema fiscal mexicano, ya que en la anterior Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se establecía en la fracción XIX del artículo 18, sólo que de una manera más genérica que como ahora se trata. En aquella Ley se establecía la franquicia a los servicios de enseñanza pública o privada reconocidos por la autoridad competente, esto es, por la Secretaría de Educación Pública, y en la actual se requiere ya sea la autorización o bien el reconocimiento de validez oficial de estudios por parte de esta Secretaría.

P) LA AUTORIZACION Y EL RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL.- Se indica en el artículo 30 de la referida Ley Federal de Educación que la enseñanza que imparten el Estado, sus organismos descentralizados y los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, constituyen un verdadero servicio público.

De lo anterior se puede inferir que una situación jurídica es la autorización y otra muy distinta es el reconocimiento de validez oficial de estudios. Efectivamente, para que los particulares puedan obtener reconocimiento de validez oficial de estudios por parte del Estado, el través de la Secretaría de Educación Pública, es necesario que la actividad que ejercen no se refiera a la prestación de servicios de educación primaria, secundaria y normal, y la de cualquier tipo o grado destinada a obreros o a campesinos, conforme a lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley últimamente citada, pues si se dedica a -

los servicios de enseñanza de esa educación necesariamente deberá obtener, ya sea de la Secretaría de Educación Pública o del Gobierno del Estado respectivo, la autorización expresa para ello.

La autorización a particulares para impartir educación primaria, secundaria y normal, y de la de cualquier tipo o grado destinada a obreros o a campesinos, así como el reconocimiento de validez oficial de estudios distintos de los mencionados se otorgará cuando se cumplan los siguientes requisitos:

I.- Sujetarse a los principios establecidos en el artículo 30 constitucional, teniendo dicha educación las finalidades consignadas en el artículo 59 de la Ley Federal de Educación;

II.- Sujetarse a los planes y programas que señale la Secretaría de Educación Pública;

III.- Impartir educación con personal que acredite preparación profesional;

IV.- Contar con edificio adecuado, laboratorios, talleres, bibliotecas, campos deportivos y demás instalaciones necesarias, que satisfagan las condiciones higiénicas y pedagógicas que el Estado determine;

V.- Facilitar la vigilancia que el Estado ejerce en materia educativa;

VI.- Proporcionar becas en los términos de las disposiciones relativas, y

VII.- Sujetarse a las condiciones que se establezcan en los acuerdos y demás disposiciones que dictan las autoridades educativas.

El Estado, a través de la Secretaría de Educación Pública o de los gobiernos de los Estados, podrá revocar, sin que proceda juicio o recurso alguno, las autorizaciones otorgadas a particulares para impartir educación primaria, secundaria y normal, y la de cualquier tipo o grado destinada a obreros o a campesinos, cuando contravengan, en alguna forma, el contenido del artículo 30 constitucional o incumplieran alguna de las obligaciones mencionadas en el párrafo inmediato anterior.

g) LA CONCESIÓN Y EL PERMISO FEDERAL PARA OPERAR, TRATÁNDOSE -

DE TRANSPORTE PUBLICO DE PERSONAS.- Normalmente el transporte público de personas, siempre que sea por vía terrestre, está liberado del pago del impuesto al valor agregado, siempre que éste no se efectúe por ferrocarril o bien que no requiera de concesión o permiso federal para operar, pues de lo contrario, aparte de causar el tributo respectivo, estará obligado a su pago.

En estas circunstancias, la problemática que se aborda en este punto constituye una excepción a la franquicia prevista en la fracción V del artículo 15 en comentario.

La prestación de servicios de transporte público de personas se puede dividir en dos clases, según la calidad de las autoridades que concedan la concesión o el permiso para operar, esto es, federal o estatal.

Por lo que toca ~~a~~ aquellos servicios de transporte público de personas, para cuyo funcionamiento se requiere solamente concesión o permiso estatal, por virtud de que esos servicios se prestarán dentro de la demarcación política y territorial de cada Estado en particular, gozarán de la franquicia establecida en la fracción V en cita.

Por el contrario, cuando el servicio de que se trata requiere de concesión o permiso federal para operar, otorgado por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, el mismo estará gravado, teniendo la obligación el prestatario del servicio de trasladar el impuesto causado a los usuarios del mismo y de cubrir el impuesto que resulte al Fisco, en los términos señalados en la Ley de la Materia.

Esta situación se daría si se aplicara estrictamente la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero es evidente que las exenciones, tal como lo dijimos al principio de este capítulo, no solamente se pueden consignar en el texto de la ley relativo, sino que también pueden plasmarse en disposiciones de carácter general, como son los oficios circulares que emiten las autoridades fiscales, con apoyo en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

Las circunstancias de obligar a los prestadores de servicios de transporte público de personas a trasladar el impuesto causado a los usuarios del servicio, se enteró dicho gravamen en los términos de Ley, originó que las autoridades administrativas dieran un trata-

miento preferencial a los citados transportistas, con la finalidad de que los usuarios no se vieran afectados en su economía. Así emitieron el oficio circular No. 343-II-5603, de 8 de enero de 1980, que establece un régimen de opción para los contribuyentes del sector del autotransporte público.

Se indicaba en la mencionada disposición que las empresas que contaran con concesión o permiso federal para operar en la transportación de personas o de bienes, no estaban obligadas a pagar el impuesto al valor agregado.

Que por lo que se refería a las empresas de autotransporte de bienes, que tuvieran permiso o concesión federal, estatal o municipal, expedirían a los usuarios de sus servicios, guía o talón de embarque o documento equivalente, que contuviera los requisitos exigidos por el artículo 89 del Reglamento de la Ley respectiva, indicando el importe de la contraprestación pactada o el valor que correspondiera conforme a la tarifa vigente. Dicho importe o tarifa en ningún caso debería adicionarse, expresa o tácitamente, con las tasas del 10% ó 6% -- del impuesto respectivo, según fuere el caso.

Que las empresas porteadoras de bienes estarán liberadas del impuesto al valor agregado sobre el valor de las contraprestaciones que perciban, ni tendrán obligación de presentar declaraciones mensuales, debiendo proporcionar la información que solicite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Que las empresas transportistas de bienes para gozar del tratamiento mencionado, deberán dar aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Cámara Nacional de Transportes y Comunicaciones.

Que dicho tratamiento estará vedado a aquellas empresas que transporten bienes y que hayan sido constituidas al amparo de empresas industriales o comerciales y que no estén afiliadas a la Cámara antes citada.

Que por lo que hace a los usuarios de los servicios de las empresas transportistas de bienes, podrán acreditar, por concepto del impuesto al valor agregado, el 4% del importe total de la contraprestación que paguen en la adquisición de dichos servicios, siempre y cuando

do cuenten con la documentación comprobatoria correspondiente y ésta - satisfaga los requisitos que exige el artículo 80 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se hace la aclaración que el mencionado régimen preferencial - se limitó, en cuanto a vigencia, sólo para el año de 1980, pero el - mismo quedó sin efectos por disposición expresa del oficio circular - No. 102-305 de 14 de marzo de 1980.

En el oficio circular últimamente referido, emitido por el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se dispone que las empresas que contaran con concesión o permiso federal para operar en la transportación de personas y bienes, no pagarían el impuesto al valor agregado.

Que las empresas de autotransporte de bienes que tengan permiso o concesión federal, estatal o municipal, deberán expedir a los usuarios de sus servicios guía o talón de embarque o documento equivalente que contenga los requisitos del precitado artículo 80 del Reglamento de la Ley de la Materia, indicando el importe de la contraprestación pactada o el valor que corresponda conforme a la tarifa vigente, - lo que en ningún caso deberá adicionarse con las tasas del 10% ó 6% - del impuesto de que se trata, según sea el caso.

Que adicionalmente en los documentos que expidan deberán aparecer la siguiente leyenda:

"Por este servicio el transportista no pagará impuesto al valor agregado, por lo cual no deberá cobrarlo al usuario".

A continuación señala un tratamiento idéntico a los previstos en los oficios circulares números 343-II-5602 y 343-II-5603, ambos de 8 de enero de 1980, con la variante de que, para que las empresas - transportistas de bienes puedan gozar del tratamiento antes referido, - deberán dar aviso por escrito y con los requisitos a que se refiere el artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, - a la Dirección General Técnica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, teniendo vigencia este nuevo oficio circular en todo el año - de 1980.

Durante 1981 y para los mismos efectos apuntados anteriormente, el titular de la Dirección General Técnica giró el oficio 361-A-14071-

de 25 de febrero del mismo año, comunicando el criterio aplicable a la materia del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el servicio de transporte público terrestre.

En este oficio circular se señala un tratamiento similar al contenido en el diverso 102-305 de 14 de marzo de 1980, que analizamos en párrafos anteriores, con la novedad de que actualmente se libera a las empresas porteadoras de bienes de presentar declaraciones mensuales, así como la del ejercicio fiscal; además de que la documentación comprobatoria de sus operaciones deberá presentarse para su registro ante la autoridad que otorgue la concesión o permiso para operar en el servicio público de transporte.

También se crea la obligación de las empresas transportistas de bienes de enviar copia del escrito mediante el cual se escogen el tratamiento previsto, a la Tesorería, Dirección General de Hacienda o Secretaría de Finanzas de la Entidad Federativa donde tengan su domicilio fiscal, aclarando que esta obligación no será aplicable para aquellos contribuyentes que ya hayan presentado con anterioridad a la fecha del oficio circular en comentario, el aviso mencionado.

Igualmente se indica que los usuarios podrán deducir como gasto el importe de los fletes cubiertos, menos el 4% que acreditarán el importe total de la contraprestación que paguen por la recepción de dichos servicios, aun cuando en la documentación comprobatoria que recaben del transportista no conste en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado, tal como lo dispone en la parte relativa a deducciones, la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo se les exige, que la copia de la documentación comprobatoria que expidan las empresas transportistas deberán conservarla durante cinco años, en los términos establecidos en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

También se prevé que los transportistas, que entre el 10 de enero de 1981 y a la fecha del citado oficio, esto es, 25 de febrero, hubieran trasladado el impuesto al valor agregado, deberán pagarlo como acto accidental en los términos del numeral 33 de la Ley en cuestión.

Una vez acogidos a estos tratamientos, las empresas transportistas no podrán dejar de observarlo, si no lo comunican previamente y

por escrito a la Dirección General Técnica, a la Tesorería, Dirección General de Hacienda o Secretaría de Finanzas de la Entidad Federativa donde tengan establecido su domicilio fiscal. Este oficio circular tiene una vigencia del 1º de enero al 31 de diciembre de 1981.

h) LOS SERVICIOS AGROPECUARIOS.- En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se señalaron como características generales del gravamen que se proponía, que afectaba la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones; que a pesar de la generalidad de estos hechos, se establecían excepciones importantes en relación con las cuales no se pagaría el impuesto; que se liberaban de pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufrieran transformación industrial, así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan; que debía destacarse que la nueva Ley no gravaría los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación, cuando se enajenaran y cuando fueran motivo de arrendamiento; que con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se eximía la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como los servicios que a estas actividades se proporcionaran; que el conjunto de exenciones representaba más del 40% del consumo final y tendía a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

En esas circunstancias, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1980 se estipulaba claramente en el artículo 15 fracción VI que no se pagará el impuesto por los servicios prestados directamente a los agricultores y ganaderos por concepto de perforación de pozos; alumbramiento y formación de retenes de agua; desmontes y caminos en el interior de las fincas; preparación de terrenos, riego y fumigación agrícola; cosecha y recolección; así como vacunación, desinfección e inseminación artificial de ganado, siempre que fueran indispensables para la realización de actividades agrícolas o ganaderas.

Dado que dichas actividades estaban exentas del pago del impuesto respectivo, los prestadores del servicio destinado a fines agropecuarios estaban imposibilitados para acreditar los impuestos que sus respectivos proveedores de bienes o prestatarios de servicios

les habían trasladado por efectos de la mecánica del impuesto, por lo que las autoridades fiscales, reconociendo esta problemática, propusieron se reformara la Ley.

En efecto, para el año de 1981 la prestación de servicios destinada exclusivamente al sector agropecuario se eliminó del capítulo relativo a las exenciones de la prestación de servicios independientes, y se introdujo en el artículo 20 A en la fracción que se refiere a la prestación de servicios independientes, indicándose que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere la misma Ley, cuando se realicen los actos o actividades consistentes en la prestación de servicios efectuados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que se destinaran para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de aguas para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

Con la anterior variante, es decir con la sujeción de las mencionadas actividades a la tasa del 0%, los prestadores de servicios tienen la oportunidad de acreditar los impuestos que les hayan trasladado sus proveedores de bienes o prestadores de servicios, siempre que sean estrictamente indispensables para la realización de sus actividades propias, ya que uno de los requisitos para que proceda la figura del acreditamiento es que se tenga la obligación de pagar el impuesto en los términos de Ley.

No obstante la disposición legal expresa, el Director General Técnico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió el oficio circular número 361-n-2-n-25135 de 14 de abril anterior que contiene el criterio aplicable a los servicios a que se refiere el inciso a), de la fracción II del artículo 20 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cumplimiento de contratos celebrados con el Banco Nacional de Crédito Rural, S.A., cuando actúa en su carácter de fiduciario del Gobierno Federal en el fideicomiso para Obras de Infraestructura Rural, para el año de 1981.

Se menciona en la citada disposición de carácter general, que los servicios de perforación de pozos, alumbramiento y formación de r^{eg} tanos de agua, desmontes y caminos en el interior de las fincas agrop^{or} cuarias y preparación de terrenos, que tengan relación directa con la realización de actividades agrícolas o ganaderas y que sean prestados en cumplimiento de los contratos citados, estarán sujetos a la tasa - del 0%, siempre que en los términos de los mismos, los beneficiarios - directos sean los agricultores o ganaderos.

1) LOS SERVICIOS DE CARACTER PROFESIONAL.- Esta clase de servi^{ci} cios esté debidamente regulada por el Código Civil para el Distrito Fe^d deral, de aplicación Federal para toda la República, el que en su capí^t tulo II del Título Décimo del Libro Cuarto señala que, el que presta y el que recibe los servicios profesionales pueden fijar, de común acuer^d do, la retribución respectiva y cuando se trate de profesionistas sindi^c cializados se observarán las disposiciones relativas, establecidas en su contrato colectivo de trabajo.

Cuando no hubiese convenio, los honorarios se regularán aten^d diendo a las costumbres del lugar, a la importancia de los trabajos -- prestados, a la del asunto o caso en que se prestaron, a las facultades pecuniarías del que recibe el servicio y a la reputación profesioⁿ nal que tenga adquirida el que los ha prestado; si los servicios pre^s tados estuviesen regulados por arancel, éste servirá de norma para fijar el importe de los honorarios reclamados.

Los prestatarios del servicio que sin tener el título corres^p pondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la ley lo exija, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho de cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado.

En la prestación de servicios profesionales deben incluirse -- las expensas que hayan de hacerse en el negocio en que aquéllos se pre^s ten. A falta de convenio sobre su reembolso, los anticipos serán paga^d dos, al igual que los honorarios, en el lugar de la residencia del -- que ha prestado los servicios profesionales, inmediatamente que preste cada servicio o al fin de todos, con los intereses legales, desde el -- día en que fueren hechos, sin perjuicio de la responsabilidad por daños y perjuicio, y cuando éstos se ocasionen.

Si varias personas encomiendan un negocio, todas ellas serán - solidariamente responsables de los honorarios del profesor y de los anticipos que hubieren hecho.

Cuando varios profesores en la misma ciencia presten sus servicios en un negocio o asunto, podrán cobrar los servicios que individualmente haya prestado cada uno.

Los profesores tienen derecho de exigir sus honorarios, cualquiera que sea el éxito del negocio o trabajo que se les encomiende, - salvo convenio en contrario.

Siempre que un profesor no pueda continuar prestando sus servicios deberá avisar oportunamente a la persona que lo ocupe, quedando - obligado a satisfacer los daños y perjuicios, cuando no se diere este aviso con oportunidad. Por lo que se refiere a los abogados, cuando acepten el mandato de una de las partes no podrá admitir el del contrario, en el mismo juicio, aunque renuncie al primero.

El que preste servicios profesionales sólo es responsable hacia las personas que lo contratan, por negligencia, impericia o dolo, - sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

Por lo que se refiere al régimen fiscal aplicable a la prestación de servicios profesionales, la Ley del Impuesto al Valor Agregado determina que estarán exentos cuando su prestación requiera título conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, organizaciones profesionales, asociaciones o sociedades civiles.

Ante tal situación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección General Técnica, emitió el oficio circular No. 361-A-5611 de 7 de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 del mismo mes y año, señalando las profesiones por cuya prestación de servicios no se está obligado al pago - del impuesto al valor agregado, y a que se refiere la fracción XIV - del artículo 15 de la Ley en comentario, siendo las siguientes:

Actuario, arquitecto, bacteriólogo, biólogo, biólogo marino, - cirujano dentista, contador público, corredor, enfermera, enfermera y partera, ingeniero, ingeniero en aeronáutica, ingeniero en comunicaciones electrónicas, ingeniero electricista, ingeniero mecánico, ingenie-

ro arquitecto, ingeniero civil, ingeniero petrolero, ingeniero topógrafo y fotogrametrista, ingeniero geólogo, ingeniero geofísico, ingeniero metalúrgico, ingeniero químico industrial, ingeniero químico petrolero, ingeniero textil, ingeniero textil en acabados, ingeniero textil en tejidos de punto, ingeniero bioquímico, ingeniero industrial, ingeniero en transporte, licenciado en derecho, licenciado en economía, licenciado en física y matemáticas, licenciado en relaciones comerciales, licenciado en relaciones comerciales con especialidad en comercio internacional, licenciado en comercio internacional, licenciado en turismo, licenciado en administración industrial, licenciado en ciencias de la informática, licenciado en odontología, licenciado en nutrición, licenciado en optometría, licenciado en enfermería, licenciado en trabajo social, licenciado en contaduría pública, licenciado en periodismo, licenciado en enfermería y obstetricia, licenciado en diseño industrial, licenciado en diseño gráfico, licenciado en nutrición y ciencia de los alimentos, licenciado en sistemas de computación administrativa, licenciado en ciencias de la educación, licenciado en matemáticas, licenciado en estomatología, licenciado en diseño de asentamientos, licenciado en administración de empresas turísticas, licenciado en administración de crédito y finanzas, licenciado en relaciones públicas, licenciado en ciencias computacionales, licenciado en informática administrativa, licenciado en dirección deportiva, marino, médico, médico veterinario, metalúrgico, médico cirujano y homeópata, médico cirujano y partero, notario, optometrista, piloto avisador, profesor de educación preescolar, profesor de educación primaria, profesor de educación secundaria, químico, químico bacteriólogo, químico farmacéutico industrial y trabajador social.

Expresamente se dice que la franquicia de que se trata se aplicará a los servicios de carácter profesional referidos anteriormente, prestados por personas físicas, así como a los que presten organizaciones profesionales, asociaciones o sociedades civiles, sin que se requiere que los profesionistas que los presten tengan título.

C A P Í T U L O V.

LA FORMA DE DETERMINACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1.- CONCEPTO DE DETERMINACION DEL IMPUESTO.- Doctrinalmente entendemos por "determinación del impuesto" el resultado de las operaciones aritméticas efectuadas, ya sea por los propios contribuyentes o bien por las autoridades fiscales, con la finalidad de conocer exactamente el impuesto a enterar al Fisco, sea éste Federal o Local, derivado de la realización de las operaciones objeto de una ley de carácter fiscal.

La determinación del impuesto la pueden efectuar los propios contribuyentes, ya que en todas las leyes tributerias se contemplan la obligación de los mismos de calcular el gravamen causado y de pagarlo al fisco. La única excepción que se prevé a esta regla general, en cada una de las leyes, es el caso del régimen fiscal a que están sujetos los denominados causantes menores, o los que por su especial situación económica-social se les da un tratamiento preferencial. Ejemplos de este tratamiento se encuentran en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la del Impuesto al Valor Agregado.

Actualmente la Ley que da la definición de lo que se entiende por "causantes menores" es la del Impuesto sobre la Renta, la cual señala que lo son aquellos contribuyentes que en el año de calendario anterior obtengan ingresos que no excedan de un \$1'500,000.00 ó \$1'000,000.00 cuando en este último caso el coeficiente de utilidad que corresponda a la actividad preponderante del contribuyente sea mayor de 15%, acorde al artículo 62 de dicha ley, no pudiendo considerarse como tales a quienes en el año de calendario anterior obtuvieron más del 25% de los ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles. El artículo 35 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto a la concepción de estos causantes, se remite a lo que al efecto dispone la del Impuesto sobre la Renta y en ambos ordenamientos jurídicos se releva a éstos de la obligación de calcular el impuesto y de determinar la base imponible.

Se dice igualmente que la determinación del impuesto la pueden hacer las autoridades fiscales, pues también en toda la legislación tributaria mexicana se contempla un capítulo dedicado a las facultades que se otorgan a las mismas, y en el que se prevé aquellas que se refieren a

a las de comprobación y verificación del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Las citadas normas dan lugar a las "liquidaciones" que se realizan a los causantes cuando en cuenta el cumplimiento de sus respectivas obligaciones, en las que la autoridad hace el cálculo del impuesto y determina el ingreso o el monto de las actividades gravadas, es decir, determina la base imponible, con el objeto de conocer perfectamente el impuesto causado, aquél que los contribuyentes tuvieron la obligación de declarar y de pagar, y que por cualquier causa dejaron de hacerlo, creando así los distintos créditos fiscales a cargo de los causantes omisos.

Ahora bien, para llegar a la determinación del impuesto, es necesario, como antes se dijo, hacer diversas operaciones aritméticas y que consisten en el siguiente procedimiento:

Al factor "X" (que es el monto bruto o total de los ingresos o de las actividades desarrolladas por el contribuyente en un ejercicio o período mensual) se le resta el factor "Y" (que es el monto de los ingresos o de las actividades que están exentas del pago del impuesto, o que gozan de cualquier estímulo fiscal, o que reúnan los requisitos de las deducciones), lo que da lugar al factor "Z" como resultado (consistente en la base imponible); posteriormente al factor "Z" se le aplica la tasa o tarifa correspondiente y así obtendremos el impuesto neto a pagar al fisco.

Ejemplificado el anterior procedimiento en términos aritméticos concretos, tendremos lo siguiente:

$$"X" - "Y" = "Z" \times "T" = \text{impuesto a pagar.}$$

Por lo que se refiere a las "liquidaciones" efectuadas por la autoridad, se hace la aclaración de que ésta se vale de la documentación que los contribuyentes le presentan y que ella misma posee, en las que detecta la omisión en la declaración de sus ingresos, del monto de sus actividades, que puede ser total o parcial; o bien de los informes que le dan los mismos causantes a requerimiento de las autoridades, o bien a través de los actos de auditoría que derivan de visitas domiciliarias.

2.- DETERMINACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- La Ley del

Impuesto al Valor Agregado en lo que toca a la determinación de su gravamen, sigue los mismos lineamientos pregonados por la Doctrina, con la peculiaridad de que lo refiere a cada uno de los actos o actividades que son objeto de la misma, o sea, dirigido a la enajenación de bienes, a la prestación de servicios independientes, al uso o goce temporal de bienes, a la importación de bienes o servicios y a la exportación de bienes o servicios, considerado como una perfecta enajenación de bienes o una prestación de servicios independientes.

En cuanto a la enajenación de bienes, el artículo 12 de la Ley - en cita dispone que, para calcular el impuesto tratándose de dicha actividad se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto; e falta de precio pactado se usará el valor que los bienes tengan en el mercado o en su defecto el de avalúo. Se indica que los intereses moratorios y las penas convencionales darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen y que en las enajenaciones a plazo -- con pago diferido o en parcialidades, cuando exceda de doce meses y se cubra más de la mitad del precio hasta después del sexto mes, se podrá diferir el impuesto conforme lo señale el Reglamento, verificándose la tracción en la medida en que se difiera el impuesto. Que tratándose de arrendamiento financiero, el impuesto que resulta se le aplicará al por ciento que señale la Ley del Impuesto sobre la Renta y la diferencia será el -- impuesto que podrá diferirse conforme al Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Que tratándose de pagos anticipados, recibidos por el enajenante de bienes de capital, antes de enviar o entregar materialmente el bien, - el impuesto se cubrirá en el momento en que se efectúe cada pago anticipado y sobre el monto del mismo; al enviarse o entregarse el bien se pagará la diferencia de impuesto que resulta por el total de la operación.

Conforme a lo anteriormente expuesto es fácil advertir que, en términos generales para determinar el impuesto a pagar se tomará muy en cuenta el valor de la operación, entendiéndose como tal no sólo el precio pactado, sino cualquier otra contraprestación, apreciable en dinero, que le aumente.

Por lo que se refiere a la prestación de servicios independientes, el artículo 18 del Ordenamiento fiscal en comentario establece -- que para calcular el impuesto se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen o cobren a quien recibe el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos -- efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, -- se considerarán valor para efecto del cálculo del gravamen.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que recibe el acreedor.

Al igual que la anterior actividad, en ésta también se toma -- muy en cuenta no sólo el precio pactado por el servicio prestado, sino cualquier otra cantidad que lo aumente.

Por lo que toca al uso o goce temporal de bienes, el artículo 23 de la mencionada Ley estipula que para calcular el impuesto se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o morato-- rios, penas convencionales o cualquier otro concepto; de donde se si-- que que se continúe el mismo tratamiento dado a las anteriores actividades, pues además de tomar en cuenta el precio pactado, se consideran todas aquellas cantidades que lo aumenten.

En lo que corresponde a la importación de bienes o servicios, -- el artículo 27 del citado cuerpo de normas señala que, para calcular -- el impuesto se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la -- importación.

El valor, tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II a V del artículo 24, será el que les co-

respondería por la enajenación de bienes, uso o goce temporal de bienes o prestación de servicios independientes, en territorio nacional, según sea el caso.

Trotándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las ediciones a que se refiera el primer párrafo del precepto en análisis.

Como se dijo anteriormente, al referirse a la enajenación de bienes, cuando no se haya pactado el precio y cuando no sea posible determinar lo conforme al mercado nacional, se estará al de avalúo. Al efecto el Reglamento de la Ley en comento dispone que los mismos deberán practicarse por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que tendrán vigencia durante seis meses contados a partir de la fecha en que se efectúen.

Mediante oficio circular 102-185 de 25 de febrero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de marzo del mismo año, se determinó que sólo podrán practicar avalúos los peritos valuadores de Instituciones de Crédito, debidamente registrados ante la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, así como los corredores públicos que cumplan con los requisitos que establece el Código de Comercio, el Reglamento de Corredores y el Arancel respectivo.

3.- MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO.- En la doctrina, el momento de causación del impuesto, también se le ha denominado indistintamente hecho generador o hecho imponible.

Según Giuliani Fonrouge (64) el hecho generador del impuesto,

(64) Ob. cit.- Pág. 377.

e como él le llamo "situación o presupuesto de hecho", "es el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas".

Conforme al criterio de Sergio Francisco de la Garza (65) el hecho generador del impuesto "es aquella situación de hecho que la ley legal establece como presupuesto, al que cuantas veces se presente en la realidad, generará a cargo del sujeto que la propia norma señale, la obligación de pagar un determinado tributo".

Para Emilio Margain Manatou (66) "el hecho imponible es aquella situación o circunstancia que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal y que al realizarse hace que se concrete la hipótesis abstracta prevista por la ley".

El hecho generador es diferente de la materia imponible, pero el mismo tiempo esté íntimamente vinculado a ella. Ten es así que solo, carecería de sentido y contenido, sin embargo sus características son específicas y diferentes de las propias de la materia imponible.

Se dice que la función del hecho generador con respecto a la materia imponible puede ser comparada a la de un interruptor de energía eléctrica, que cumple su función sólo en el caso de que exista primero esa energía y posteriormente que esté conectado a ella. Si el interruptor está conectado a una red de energía y éste se halla presente, con ese interruptor se podrá encender un foco, lo cual será un efecto del que se seguirán diversas consecuencias, entre otras la de tener que pagar por ese consumo. Si la energía no existe o el interruptor no está conectado a ella, éste se puede accionar pero no producir efecto alguno, lo cual tampoco obsta a la posibilidad que estuviera adaptado para cumplir otra función diferente.

El hecho generador tiene una naturaleza eminentemente fáctica, pues siempre será algo que se debe hacer, que cumple una función esencial en relación al nacimiento del impuesto en su contenido de obligación. Al definir la materia del impuesto se está señalando el ámbito en el cual puede surgir el impuesto, que será hasta que se realice el

(65) Ob. cit.- Pág. 551.

(66) Ob. cit.- Pág. 273.

hecho, al que la Ley le asigna la capacidad de hacer nacer el gravamen, de lo que se seguirán todas las consecuencias que le sean inherentes.

Cuando se decide establecer un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios mercantiles, y que además se sepa que el nacimiento del impuesto no puede ser referido al consumo mismo, porque ello es impracticable, el primer problema a resolver será el de definir cuál es el hecho que reviste las características de hecho generador, para ser este tributo.

Para buscar la solución al problema planteado, es necesario tener presente que la materia del impuesto (mercancías y prestación de servicios) esté integrada por los dos elementos citados, que son a su vez materias substancialmente diferentes, lo que determinará que el hecho generador respecto de las mercancías sea distinto del que corresponde a la prestación de servicios.

Lo anterior no obsta para la existencia de normas comunes en algunos casos, ni a la posibilidad de integrar otras, pero en todo caso - hace preferible esperar el estudio del hecho generador de las mercancías, del que se refiere a la prestación de servicios, para después buscar su integración en todo lo que sea posible y conveniente.

En lo que concierne al hecho generador del impuesto, en el campo de las mercancías y sólo para efectos de sistematizar el tratamiento del tema, es posible distinguir tres clases de disposiciones al respecto: la norma básica o general sobre la materia, la norma suplementaria y las normas complementarias.

Por lo que se refiere a la norma básica o general, si se tiene presente la forma elegida para aplicar el impuesto al valor agregado, - se tendrá que prever la de hacerlo en todas las etapas del proceso de producción y comercialización de los bienes.

El hecho generador, en términos genéricos, lo es la transferencia de mercancías. Jurídicamente esa transferencia o trasmisión se hace a través de un modo de transmitir el dominio que será la tradición, - el cual para su validez requiere de un título trasmisivo de dominio, -- constituido por un contrato o un acto unilateral de voluntad.

El hecho generador del impuesto pasa a ser el acto jurídico que implique la realización de un contrato de compraventa, que en términos -

generales se habrá de regir por las normas que al respecto establece - la legislación ordinaria y común en cada país, salvo el caso de las - normas especiales que se incorporaron en la misma Ley que prevé el - - - impuesto.

En cuanto a la norma suplementaria del hecho generador, que podría consistir en la asimilación a venta de todo acto o contrato que - sirve para transferir el dominio de una cosa, se dice que se ha comparado el hecho generador del impuesto a un interruptor de corriente - eléctrica, tal como se ha expuesto en líneas anteriores.

Quando el hecho generador del impuesto en comentario consiste en la venta de mercancías, se está señalando un contrato determinado - que constituye el título traslativo de dominio, el que seguido de la - correspondiente tradición produce el efecto de transferir el dominio - de los bienes.

Ocurre con cierta facilidad el efecto de transferir el dominio, lo cual se podría lograr recurriendo para ello a la celebración de - - otros contratos diferentes del de venta, que también constituirían títulos traslativos de dominio.

Dentro del conjunto de las transferencias de mercancías, estos contratos distintos del de venta son de muy escasa concurrencia relativa; el problema surge en cuanto que a través de ellos se pueda remover el impuesto, lo que los haría proliferar con facilidad.

En primer término existe mayor probabilidad de que se pueda recurrir a tales argucias en operaciones entre particulares, pero al quedar excluidas éstas por la limitación de la materia imponible a las - ventas de mercancías, dejan de constituir un problema.

Por otra parte, estas simulaciones se podrían producir o entraría compensado para quienes lo hacen, si los bienes transferidos fueran de gran valor. No obstante el hecho de que el sistema de valor agregado reduce considerablemente la importancia de los casos comentados, subsiste la conveniencia de prever que ello no ocurra, lo cual es relativamente fácil si se suplementa la norma general básica del hecho generador en otras disposiciones que asimilen los casos aludidos al - tratamiento de ventas para estos efectos.

Esta norma suplementaria puede ser más o menos la siguiente: - para los efectos de esta Ley se asimilan al concepto de venta todas - los actos y convenciones que celebren, respecto de mercancías, tan- - gen por objeto, sirven o se utilicen para transferir su dominio.

En lo que corresponde a las normas complementarias del hecho - generador, a sea las relativas al propio consumo de mercancías y la - importación de bienes, para la correcta aplicación del impuesto, no es - lo es conveniente complementar la norma general básica del hecho genera - dor, sino que también es conveniente proveer a su complementación en - otros casos.

La diferencia entre la suplementación y la complementación de la norma básica estriba en que en el primer caso simplemente se amplía esa norma, extendiéndola a otros actos que son en esencia de la misma naturaleza del que constituye la norma básica. En cambio la comple- - mentación consiste propiamente en la creación de otros hechos genera - dos, en sustancia diferentes de aquel señalado como básico.

Este hecho en sí mismo no tiene importancia relevante y ni si- - quiera se justificaría el tratar de investigar qué mercancías han sido efectivamente conseguidas directamente por el sujeto del impuesto. La razón para preocuparse por esta situación tiene un objetivo simplemen- - te preventivo. La solución al asunto está en extender la aplicación del impuesto, lo cual no es correcto hacerlo por la vía de la asimila- - ción al concepto de venta, porque propiamente no existiría forma algu- - na de transferencia, ni tampoco procede referirlo al consumo mismo, - pues éste se ha considerado simplemente como una presunción implícita.

La forma que se considera más adecuada al caso, es la de cons- - tituir el hecho generador del impuesto, el retiro de mercancías que ha - ga su dueño con cualquier fin, ya sea el de consumirlas directamente, - donarles o cualquier otra que sea diferente del que corresponde a la - actividad propia de su comercio.

Por lo que toca al hecho generador del impuesto respecto de la prestación de servicios, presenta diferencias con el que corresponde a las mercancías, no obstante que las materias a resolver son las mismas que en el anterior y se relaciona con la necesidad de definir en qué - consiste o cómo se produce el hecho generador, cuándo se entiende, qué ocurre y dónde se realiza.

En los casos de los servicios se presenta una situación diferente al de las mercancías, porque a diferencia de éstas, en que hay un hecho determinado que tiene una importancia preponderante en la transferencia de los bienes, no ocurre algo similar en el caso de los servicios, en los que existe la necesidad de tipificar el hecho generador en forma amplia, refiriéndolo a la prestación de servicios, en que generalmente la materia imponible lo constituyen los servicios mercantiles, y en que el hecho generador es propiamente la "prestación", entendiéndose por éste la obra o servicio que un contratante se compromete a dar al otro.

Esta definición se sucesivamente amplia, ya que en ella está involucrada cualquier clase de servicio, independientemente de la forma en que una parte ponga a disposición de la otra el uso o el aprovechamiento de las utilidades y de las capacidades de una persona, sin que medie la transferencia de la causa de esas utilidades.

La amplitud conceptual del hecho generador respecto de los servicios, hace necesario dar normas sobre el momento de su ocurrencia, resultando que tales normas también deben ser muy amplias, lo cual no es fácil de concordar.

Como norma general básica, se producirá en el momento en que se perfecciona el respectivo contrato, lo cual difiere de un caso a otro, como ya se ha señalado.

Hubrá situaciones en que será difícil o simplemente no será posible determinar el momento en que se perfecciona el acto o contrato respectivo, y en tales circunstancias será conveniente y útil prever normas subsidiarias a este respecto.

Si el servicio se interrumpe en su desarrollo, no siempre podrá ser continuado sin detrimento para el usuario. Por ejemplo, si se ha contratado el transporte de una mercancía de un punto a otro, el hecho de que el transportista interrumpa el servicio antes de llegar a su destino, el camino recorrido puede no ser de utilidad para el usuario, si el costo de contratar nuevamente a quien recoja la mercancía desde el lugar en que se dejó y la lleve a su destino, puede ser mucho mayor que el transporte total; en tal circunstancia el primer transportista no tendría derecho a cobrar por la parte del recorrido efectuado y aún podría estar sujeto a una acción de indemnización por daños y perjuicios,

como podría ocurrir si la mercancía fuera perecedera y se perdiera.

Un segundo hecho, que puede servir al efecto, es el pago de la remuneración correspondiente al servicio prestado. El pago de la remuneración permite presumir la existencia del servicio, si éste no ha podido ser establecida directamente en otra forma. En esta materia el tratamiento correspondiente a los servicios también es distinto del de las mercancías, que como se advirtió antes, la ocurrencia del hecho generador es independientemente del pago del precio.

Hay un caso especial que puede presentarse con frecuencia en materia de servicios y es el que se refiere a que éstos se presten en relación a bienes. Si se contrata la ejecución de una obra, al terminarse el servicio, que consistirá precisamente en su ejecución, se entregará el bien en que consiste esa obra o con respecto al cual se ha ejecutado. La entrega del bien puede también ser el momento en que ocurre el hecho generador.

En consecuencia, tres son los hechos que pueden servir para dar la pauta en relación al momento de la ocurrencia del hecho generador y que son los siguientes: la terminación del servicio, el pago de la remuneración y la entrega del bien. Habría que considerar también el momento de la emisión de la factura correspondiente, por razones análogas a las comentadas al tratar el aspecto de las mercancías.

Así pues, la redacción de la norma pertinente puede ser la siguiente: en el caso de prestación de servicios, cuando existe dificultad para establecer el momento de su perfeccionamiento, el hecho generador se entenderá producido en el momento en que se dé término a la prestación, se emita la factura, se pague la remuneración o se entregue el bien, si se trata de servicios que se presten con relación a éstos.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se consigna el hecho generador del impuesto relativo, por cada una de las actividades que son objeto de la misma; por lo que se refiere a la enajenación de bienes, se considera que se efectúa la misma cuando se envía el bien al adquirente, y a falta de envío al entregarlo materialmente el bien, no aplicándose este supuesto cuando la persona a la que se envía o entrega el bien no tiene obligación de recibirlo o de adquirirlo, cuen-

de se paga parcial o totalmente el precio, o cuando se expide el documento que ampara la enajenación.

En cuanto a la prestación de servicios independientes, se da el hecho generador del gravamen en el momento en que sean exigibles -- las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que recibe el prestador de servicios y tratándose de seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen, y tratándose de obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones correspondientes al avance de la obra y cuando se hagan los anticipos.

En lo que corresponde el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles, el hecho generador se presenta en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, quedando incluidos los anticipos que recibe el contribuyente.

En lo que toca a la importación de bienes o servicios el hecho generador nace en el momento en que los bienes quedan a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado; en el caso de importación temporal, el convertirse en definitiva; tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas conceden el uso o goce, en el momento en que se aprovechen en territorio nacional, o se pague parcial o totalmente la contraprestación o se expide el documento que ampara la operación; cuando se pactan contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que cada una sea exigible y en el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero, se seguirán las reglas establecidas para la prestación de servicios independientes.

4.- EL ACREDITAMIENTO.- El acreditamiento es una figura jurídica que recientemente ha sido introducida en el campo del Derecho Fiscal.- En efecto, a partir del año de 1957, fecha en que se estableció en -- Francia un impuesto tipo valor agregado, operó en el ámbito fiscal la institución del acreditamiento.

Esta creación del Derecho Tributario es la que le da un carácter

terística especialísima el impuesto al valor agregado, como una variante de los impuestos generales al consumo, pues precisamente por ello, por su propia mecánica de operación, se instituyen los gravámenes plurifásicos no acumulativos.

Es un impuesto plurifásico, porque lo pagan los contribuyentes en todas las etapas del proceso de producción o de comercialización en que se coloquen.

No tiene efectos acumulativos, porque el objeto de la imposición no es el valor total, sino el mayor valor; esto es, el valor agregado que el producto o el servicio adquieren en cada una de las etapas del proceso de producción y de distribución por las que atraviesan. Como la suma de los valores agregados en las mencionadas etapas corresponden a un importe igual al valor total del bien o del servicio adquiridos por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del bien o del servicio y en conjunto el valor total sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones, como ocurre con el impuesto aplicado al precio final.

El impuesto aplicado sobre el valor agregado ofrece una serie de ventajas:

- a) Uniformidad de tratamiento, aún en el caso de subsistir en el proceso productivo disparidades de sector a sector, de empresa a empresa y en el empleo de los distintos factores de la producción;
- b) Si la tasa nominal es más elevada que la del impuesto plurifásico acumulativo, el ser menor el valor imponible la tasa real promedio resulte igual para las etapas parciales. Esto constituye una ventaja con respecto al sistema monofásico, que exonera una serie de pasos para concentrar todos los impuestos en una sola etapa;
- c) La oposición de intereses entre contribuyentes constituye un obstáculo para la evaluación, en el sentido de que todo contribuyente tiene interés en demostrar y por lo tanto contabilizar, todas las adquisiciones realizadas para aumentar al máximo las sumas deducibles o sujetas al acreditamiento, reduciéndose el estímulo a efectuar compras sin la correspondiente factura;
- d) La contabilidad y los demás elementos que el contribuyente debe tener pueden constituir un elemento para la determinación de los impuestos directos, unificando una serie de procedimientos y de obligaciones;
- e) Permite un cálculo exacto de la incidencia del

impuesto en cualquiera de las etapas productivas del bien y, por consiguiente, facilite el cómputo de las compensaciones en las importaciones y en las exportaciones; f) Permite lograr una destacada neutralidad en el comercio internacional.

Gracias a la figura en comentario, el impuesto nunca llega a integrarse al precio, siguiendo una vida paralela al mismo, que permite, tanto a los contribuyentes como a la autoridad fiscal determinar - en cualquier momento dado, la carga fiscal que un bien o un servicio vienen soportando.

Como anteriormente expusimos, la base de imposición del impuesto al valor agregado es exactamente igual a la del impuesto en última etapa, por una razón elemental, que el débito fiscal generado en el valor agregado es el resultado de aplicar la tasa del impuesto sobre el monto total de ventas o de prestaciones de servicios, igual como sucede en el impuesto en última etapa.

La diferencia estriba en que en el caso del impuesto sobre el valor agregado, como se da etapas múltiples, hay impuestos pagados en las etapas anteriores a la última, los que se deducen totalmente del débito y se paga la diferencia, lo que hace que tanto la base como el impuesto pagado en definitiva sean idénticos a los que corresponden al impuesto simple en última etapa.

Por la misma razón que se deducen los impuestos acumulados en las etapas anteriores, se debe entender que el efecto de piramización del impuesto, que a veces se sostiene que se produce en el gravamen en cuestión, no se traslada ni tiene incidencia en los precios finales de los bienes o servicios gravados.

Tal efecto es admisible que se pueda producir en alguna de las etapas intermedias del proceso de producción y comercialización, pero como en la última etapa el impuesto se determinará calculando el débito directamente sobre el precio de venta y deduciendo los impuestos recargados o trasladados en las etapas anteriores, este efecto de piramización sólo tendría expresión en un posible anticipo mayor del impuesto a pagar, que se compensaría en la última etapa.

En este apartado merece especial mención el efecto que produce en un impuesto tipo valor agregado, el insumo de servicios. Al efec-

to conviene recordar que existe propiamente consumo de un bien cuando éste se extingue en sus utilidades para satisfacer necesidades finales, pero existe insumo cuando tal extinción ocurre en el proceso de producción de nuevos bienes o servicios; en el caso de los servicios éstos también pueden ser utilizados para satisfacer necesidades finales o en el proceso productor y en este caso se puede hablar correctamente de insumo de servicios.

En el plano jurídico será correcto hablar del uso final de servicios o en uso intermedio de los mismos, según el aprovechamiento de las utilidades en que consiste el servicio se emplean para satisfacer necesidades de las personas o de las empresas en el proceso productor de bienes y servicios.

Lo importante que cabe destacar en este caso, es que el criterio para gravar unos u otros debe ser exactamente el mismo que se expresó anteriormente para los bienes; esto es, que sólo se debe gravar el uso final o el consumo de servicios, pero no deben afectarse en forma independiente, el uso intermedio o económicamente el denominado insumo de servicios.

El fundamento de este criterio debe buscarse en el plano económico y se encontrará en la completa analogía que existe en el contenido del uso del servicio final y el consumo de bienes; como se eliminó entre el uso de servicios intermedios y el insumo de bienes.

Igual que en el caso de los bienes, es posible afirmar que las personas son las únicas que consumen los bienes o que hacen un uso final de los servicios. Las empresas insumen bienes y usan servicios que pueden ser calificadas de intermedios, porque ellos se incorporan en los bienes o servicios que a su vez produce la empresa, cuyo objetivo final estará en la satisfacción de las necesidades de las personas físicas.

Es usual que en la producción de un servicio final se incorpore un servicio intermedio. No obstante, igual que en el caso de los bienes, la exclusión del gravamen no debe hacerse por la vía de no incluir los servicios intermedios en la materia imponible del impuesto, sino que éstos deben estar incorporados en ella, pero se debe conceder el correspondiente crédito fiscal o el abono por los impuestos pagados.

Una de las ventajas prácticas del acreditamiento radica en que cada vez que haya lugar al hecho generador correspondiente, se devengará el impuesto, cuya eventual utilización posterior como crédito dependerá de la naturaleza del comprador. Si éste es un particular, no estará colocado posteriormente en la posición de sujeto del gravamen y no habrá débito en contra del cual imputar el crédito; y si se trata de una empresa, ésta podrá hacerlo, estando obligada a cumplir con las exigencias de control, que permitirán identificar la naturaleza de sus operaciones.

De acuerdo al texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el acreditamiento consiste en restar el gravamen acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley -- las tasas del 10%, 6% ó 0%, según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él mismo hubiese pagado con motivo de la posible importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponde.

En otros términos, el acreditamiento pueda definirse como -- aquella operación aritmética consistente en restar del impuesto al valor agregado causado por las operaciones gravadas, realizadas en el mes inmediato anterior o en el ejercicio fiscal, el impuesto que se le haya trasladado al contribuyente por sus proveedores o prestarios de servicios, en operaciones estrictamente indispensables para realizar -- las actividades propias de su giro.

Según el tratadista brasileño Fundacao Getulio Vargas (67) el acreditamiento es el crédito fiscal otorgado a los contribuyentes que adquieren bienes o servicios o importen mercaderías, equivalente al impuesto cargado en la factura que respalda la operación de que se trata.

Caesare Coaciani (68) define el acreditamiento como el mecanismo de que se vale la técnica, para hacer efectivas las deducciones destinadas a evitar la acumulación de la carga tributaria.

(67) Impuesto General a las Ventas Estructura Formal y Funcional Tipo.- Editado por la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio.-1973.- Pág. 68.

(68) Ob. cit. pág. 217.

No siempre los impuestos trasladados a un contribuyente dan derecho al acreditamiento, sino que para su debida procedencia la ley en comenterio exige varios requisitos que deben cumplirse en su integridad, por lo que faltando alguno de ellos debe negarse el derecho al mismo, siendo los siguientes:

I.- El impuesto trasladado debe corresponder a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se debe pagar el impuesto establecido en la Ley o en los que se les aplique la tasa del 0%.

Para que se considere estrictamente indispensable la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casas habitación o de bienes o servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta (artículos del 22 al 28 en relación con el 136 y 137), aun cuando el contribuyente no esté obligado al pago de este último gravamen.

El impuesto trasladado al contribuyente correspondiente a los gastos efectuados con motivo de la importación, podrá acreditarse en la proporción en que lo sea el impuesto pagado en esa importación. Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponde a las actividades por las que se vea a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulte diferencia por error en el cálculo de gastos o inversiones que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago sea espontáneo.

Cuando se esté obligado al pago del impuesto o sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de las actividades, procederá el acreditamiento sólo por dicha parte. Si ésta no fuere identificable, el acreditamiento procederá en el por ciento que el valor de los actos por los que se debe pagar el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio.

II.- El impuesto al valor agregado deberá ser trasladado expresamente al contribuyente y constar por separado en documentación que satisfaga los requisitos que establece dicha Ley o en su caso el Reglamento.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del gravamen en cita, y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades. De acuerdo con esta disposición se deduce que el acreditamiento puede ser transmitido a través de la institución de la herencia.

Para acreditar el impuesto el valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiere pagado la tasa del 6%, el contribuyente deberá comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en las franjas fronterizas de 20 Kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país, y la colindante con México, Centroamérica, o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora, y de Baja California Sur.

5.- TRASLACION DEL IMPUESTO.- El análisis del problema de la traslación e incidencia del impuesto general a las ventas es muy importante, no sólo para apreciar mejor la cuestión de la tributación en términos de equidad, sino también para establecer el carácter económico de la exención y, por consiguiente determinar su función, aportando una explicación lógica de esta modalidad de imposición en el ámbito de un sistema tributario nacional.

Forzoso es reconocer que el problema sigue planteado, porque a pesar de extensas discusiones aún no se ha logrado un consenso sobre los efectos de dicho impuesto.

La tesis tradicional que se remonta a Smith y a Ricardo, retomada en fecha más reciente por el Richardson Committee y acogida actualmente por la opinión prevaleciente, sostiene que el impuesto de que tratamos, al constituir un elemento del costo de producción de las empresas, se agrega a los precios de venta, y por lo tanto da lugar a una traslación mediante un aumento del nivel general de precios de los bienes terminados. Substancialmente se extienden el impuesto general los métodos de análisis adecuados al estudio del problema de la traslación de los impuestos especiales limitados a determinados bienes; esto deja subsistente el problema de la incidencia final del impuesto, ya que algunas aceptan, si bien con restricciones más o menos amplias y partiendo de determinados presupuestos, la necesidad de un ulterior proceso de traslación del impuesto que haya aumentado el precio de los bienes de consumo al nivel de los salarios, especialmente si existe un

reconocimiento de serale móvil.

Al margen de esta formulación, desde hace tiempo se ha creado una tesis opuesta, según la cual el impuesto general a las ventas no determina un aumento general del precio de los bienes terminados, sino que se transfiere sobre los factores de producción reduciendo sus retribuciones.

Para esclarecer los términos de la discusión es menester tener en cuenta la necesidad de establecer distinciones entre diversos aspectos del problema:

I.- En primer lugar, el proceso de traslación difiere del proceso de la incidencia;

II.- En segundo término, si el impuesto determina un aumento absoluto de los precios, es decir, de todos los precios y, por tanto de su nivel general, o si produce un aumento relativo sólo en algunos bienes, cuya influencia resulte compensada con la disminución del precio de otros.

Para evitar confusiones terminológicas sobre el primer problema, puede atribuirse a la palabra incidencia el significado de carga, que afecte a un sujeto como consecuencia de la creación del impuesto o por la alteración de su alícuota o de su estructura, en razón de la contracción de su rédito real, ya sea porque al reducir su poder adquisitivo se reduce el monto de bienes de consumo que puede adquirir en determinado período, o porque disminuya su ahorro personal total con respecto a la situación que hubiera tenido a falta del impuesto. Ello desde el punto de vista individual, prescindiendo del referente a la carga para la colectividad en conjunto.

Al respecto la doctrina ha creado la tesis de la retrotracción sobre los factores de la producción, la que ha sido desvirtuada por estudios recientes. Ya desde 1931 se ponía en duda la posibilidad de la protraslación del impuesto, considerando absurdo pensar que en el curso del gravamen a las transacciones siempre se produce una traslación automática sobre los consumidores, ya que sólo en determinadas condiciones del mercado y para algunas mercancías o servicios, los contribuyentes percutidos pueden transferir la carga sobre el consumidor, mediante una continua repercusión hacia adelante en el orden en que ellos van de la producción al consumo.

La tesis de la no transferibilidad hacia adelante del impuesto general a las ventas tiene aplicación en un régimen de competencia perfecta, quedando invariables los gustos y las técnicas productivas y suponiendo una oferta completamente elástica de los factores de producción, no determinando este impuesto ninguna reducción de la producción si permaneciesen estables los recursos utilizados. Supone que subeig tirán invariables los recursos empleados, por cuanto una reducción en la producción de bienes o servicios significaría desocupación en los factores de producción, imposibilitados de transferirse a otros sectores no sujetos al impuesto, dado su carácter de generalidad.

Esta tesis tiene pleno desarrollo, sobre todo en el supuesto de un impuesto al valor agregado determinado según el método de la adición de la base imponible, que actúe como un impuesto proporcional en relación a lo recaudado.

Por lo tanto, un impuesto general a las ventas carece de influencia sobre los precios de los productos, de donde se puede concluir lo siguiente:

A) Un sistema de impuestos realmente generales y uniformes deja inalterada la composición de la producción, pues no provoca aumentos en los precios de los productos y reduce proporcionalmente las utilidades de los dueños de los factores de la producción;

B) Un sistema de impuestos indirectos perciales modifica la composición de la producción, aumenta los precios de los bienes o servicios fuertemente gravados, reduciendo los precios de aquellos exentos o poco gravados y reduce las utilidades de los dueños de los factores de la producción;

C) Todos los sistemas de imposición indirecta producen efectos deflacionarios con respecto a la demanda privada, no porque tengan carácter inflacionario, sino porque determinan que las utilidades privadas sean inferiores respecto a lo que hubieran sido de otro manera.

De lo expuesto anteriormente se puede afirmar categóricamente que los impuestos generales al consumo se transfieren hacia adelante - sobre el consumidor (protraelección), o bien hacia atrás sobre los dueños de los factores de la producción (retrotraelección). El primer supuesto se da únicamente en los impuestos plurifásicos no acumulativos, en tanto que ambos supuestos se dan en los gravámenes plurifásicos acu

multativos o con efectos en cascada.

Como decíamos al principio de este trabajo, la traslación del gravamen, es un elemento importantísimo para diferenciar, según la doctrina, a los impuestos indirectos de los directos, ya que en ellos se permite la repercusión del mismo a los diversos consumidores, hasta llegar al consumidor final, que es quien recibe el impacto de toda la carga fiscal que visnen soportando los bienes o servicios en el proceso de producción o comercialización de los mismos.

En general en los impuestos calificados como indirectos, se distingue entre el sujeto de derecho, propiamente contribuyente, y el llamado sujeto de hecho, que es quien soporta en definitiva el peso del tributo en su economía personal.

La relación jurídica que surge del impuesto se trata entre el sujeto activo, Fisco, y el sujeto pasivo designado por la Ley, en este caso el vendedor de los bienes o el prestatario de los servicios gravados; el comprador o adquirente no se parte en esta relación, aunque pugna admitir la calificación de tercero que tiene un interés en ella.

La única obligación directa de parte del comprador, en relación con el impuesto, es la de aceptar la traslación o el recargo del mismo, según esté establecido. Esta obligación no sería estrictamente necesaria, pero a veces es conveniente para facilitar al vendedor el determinar el derecho o la obligación, según sea el caso, a la traslación del impuesto.

Otra participación que puede darse al llamado sujeto de hecho, es la de que, en el caso de que se le haya trasladado el impuesto y éste sea una suma mayor a la debida y si el contribuyente ha pagado dicha suma al Fisco, no es a éste a quien corresponde el derecho a su devolución, sino es condiciona ésta a que esa suma sea restituida a la persona a la que fue trasladada, esto es, a quien realmente pagó el impuesto, que no es otro que el sujeto de hecho.

También suele ocurrir que en algunas leyes se impongan otras obligaciones aparentes al comprador, como por ejemplo la de exigir un comprobante por escrito de su compra; se dice aparente porque normalmente son obligaciones nominales, puzo en muchos casos no pueden ser objeto de control.

La figura de la traslación del impuesto ya se contempla en la

anterior: Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, con la característica de que en ella era optativa y no obligatoria, pues simplemente se disponía que "los sujetos del impuesto podrán trasladar lo expresamente al comprador o usuario del servicio".

A diferencia de la anterior, en la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado se le menciona con carácter de obligatorio, al expresarse que "el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciben los servicios".

Conforme a la Ley en cita se le define como el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciben los servicios, de un monto equivalente al impuesto establecido en dicha Ley.

Se señala en forma expresa que el traslado del impuesto no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Se dispone asimismo que cuando el valor total del acto o actividad por el que se debe pagar el impuesto sea hasta de cien pesos, su traslado podrá hacerse sin expedir el documento en que se haga constar expresamente y por separado, salvo que el adquirente, el prestador del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite. En dichos actos o actividades el impuesto se considerará incluido en el precio.

Los contribuyentes que se encuentren en este supuesto harán una factura global por los actos o actividades en los que no se haya hecho constar expresamente y por separado el impuesto que se traslada.

CONCLUSIONES .

- 1.- Originalmente la prestación de servicios significaba la entrega o el hacer que efectuaba una persona a favor de otra, para que ésta, en forma temporal hiciera uso de ellos, con la obligación de restituir lo entregado o lo hecho, en tanto que en la actualidad la prestación de servicios es el pacto entre dos personas, a través del cual una de ellas se obliga a desplegar un esfuerzo o actividad, dirigido a lograr un fin determinado en favor de otra, - - - comprometiéndose ésta a entregar a aquélla una contraprestación, - ya sea en dinero o en especie.
- 2.- La prestación de servicios es un negocio jurídico de carácter bilateral, porque en él interviene cuando menos dos personas; patrimonial pues incide directamente en los derechos patrimoniales de las partes; de realización intervivos porque produce sus efectos sin el presupuesto de la muerte de una de las partes; oneroso en cuanto que implica una erogación patrimonial por parte de quien lo recibe; y es de tracto sucesivo o instantáneo, según si sus efectos se prolongan en el tiempo o se extinguen en un solo acto.
- 3.- Habitualmente se habla del consumo de bienes o servicios, debido a que unos y otros tienen como objeto la satisfacción de las necesidades humanas, y si por esta razón doctrinal un país adopta la decisión de gravar el consumo de bienes, por ella misma también debe hacerlo con respecto a los servicios, ya que es evidente que también cumplen con análoga función.
- 4.- Quien presta el servicio pone a disposición de quien lo usa el aprovechamiento de las utilidades de un bien, en el caso de que se trate de una cosa material, o bien de las habilidades, capacidades o conocimientos que aquél posee, sin que el usuario del servicio se apropie de las causas de esas utilidades, pues si se produce dicha apropiación dejaría de existir el uso del servicio, pese a ser simplemente el consumo de un bien.
- 5.- Es incorrecto hablar del consumo de servicios, pues ello implica la idea de la extinción del aprovechamiento de las utilidades - -

puestas a disposición del usuario, por lo que al no darse esta consecuencia, con mayor propiedad y corrección debe hablarse simplemente del uso de servicios.

- 6.- Existe consumo de un bien, cuando éste se extingue en sus utilidades para satisfacer necesidades finales, pero opuesto a ello existe el insumo de bienes, que es la extinción de las utilidades de ese bien en el proceso de producción de nuevos bienes. En iguales circunstancias existe el insumo de servicios, cuando se le utiliza en el proceso de producción de nuevos bienes o servicios, por lo que en el pleno jurídico será correcto eludir el uso final de servicios o el uso intermedio de los mismos.
- 7.- La exclusión de pago del gravamen no debe hacerse por la vía de no incluir los servicios intermedios dentro de la materia imponible del impuesto, sino que éstos deben estar incorporados en él, debiendo concederse el correspondiente crédito fiscal por el impuesto pagado con anterioridad.
- 8.- En los impuestos generales el consumo deben quedar excluidos de la materia imponible las contraprestaciones que provengan de los siguientes servicios: a) los de carácter público; b) los de trabajo subordinado; c) los profesionales; d) los que se presten en relación con bienes destinados o utilizados para casa habitación; y e) los que se presten por instituciones de seguridad social que no persigan fines de lucro.
- 9.- La prestación de servicios independientes, para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consiste en toda obligación de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- 10.- La exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por el Estado por razones de equidad, conveniencia o política económica.
- 11.- Las funciones de Derecho Público efectuadas por el Estado se particularizan en las funciones legislativas, administrativas y jurisdiccionales.

BIBLIOGRAFIA

AUTOR	OBRA
Aguilar Cerbejal Leopoldo	Segundo Curso de Derecho Civil Bienes, Derechos Reales y Sucesiones. Edit. Juridica Mexicana, S.A. 1960.
Andreozzi Manuel.	Derecho Tributario Argentino. Tomo I. Edit. Buenos Aires, S.A. 1958.
Berliri Augusto.	Principios de Derecho Tributario. Editorial de Estudios Tributarios, S.A.- 1964.
Cociani Cesare.	El Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1969.
Fleiner y Wagner.	Derecho Administrativo. Espasa Calpe. 1961.
Flores Zavala Ernesto.	Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Edit. Porrúa, S.A. 1975.
Giulieni Fonrouge Carlos.	Derecho Financiero. Vol. I. Edit. Cajico. 1976.

- Gerre Sergio Fco. de la
Derecho Financiero Mexicano.
Edit. Porrúa, S.A.
1975.
- Ihering Adolfo.
Espíritu del Derecho Romano.
Edit. Porrúa, S.A.
1960.
- Jerech Dino.
Clases de Derecho Tributario.
Manuel Porrúa, S.A.
1966.
- Mergin Manetou Emilio.
Introducción al Estudio del
Derecho Tributario Mexicano.
Edit. Trilles.
1965.
- Mayns Francisco.
Curso de Derecho Romano.
Edit. Buenos Aires.
1950.
- Mehl Lucien.
Ciencia y Técnica Fiscal.
Edit. Roco.
1959.
- Messinao Enrique.
Manual de Derecho Civil y
Comercial.
Tomo IV.
Porrúa Hnos., S.A.
1962.
- Muñoz Luis.
Derecho Civil Mexicano.
Tomo III.
Edit. Cajico.
1971.
- Rojina Villegas Rafael.
Compendio de Derecho Civil.
Tomo III.
Edit. Porrúa, S.A.
1963.

Sentoro Passarelli.

Revista de Derecho Civil.
Publicaciones Fiscales.
1941.

Saligean Eugenio.

Principios de Derecho Financiero.
Vol. I.
Edit. Jurídica Mexicana.
1966.

Apéndice al Tomo LXXVI del Semanario Judicial de la Federación.
Primera Parte. Vol. II.

Diccionario de la Lengua Española.
Décima Novena Edición.
Espasa Calpe.
1970.

INDICE.

CAPITULO I.

PAGINA

ANTECEDENTES.

1.- Etimología del vocablo "prestación de servicios"	1.
2.- Concepto de la prestación de servicios	2.
3.- Naturaleza de la prestación de servicios	4.
4.- Antecedentes históricos de la prestación de servicios	6.
a) Locatio conductio	6.
b) Locatio conductio operis	7.
c) Locatio conductio operarum	8.

CAPITULO II.

LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1.- Sujetos	12.
2.- Objeto	21.
3.- Base imponible	29.
4.- Métodos para el cálculo del impuesto	37.
5.- Tasa o Tarifa	46.

CAPITULO III.

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.

1.- La prestación de servicios independientes	50.
2.- Servicios independientes prestados en territorio nacional	64.
3.- El servicio de transporte internacional	70.
4.- Actividades que se equiparen a la prestación de servicios independientes	77.

II.

a).- Las obligaciones de hacer	72.
b).- El transporte de personas o bienes	76.
c).- El Seguro y el Reaseguro	80.
d).- El afianzamiento y el reafianzamiento	85.
e).- El mandato	89.
f).- La comisión	93.
g).- La mediación	97.
h).- La agencia	97.
i).- La representación	100.
j).- La corraduría	100.
k).- La consignación	102.
l).- La distribución	102.
m).- La existencia técnica	102.
n).- La transferencia de tecnología	103.
ñ).- Obligaciones de dar	103.
o).- Obligaciones de no hacer	105.
p).- Obligaciones de permitir	105.

CAPITULO IV.

LA EXEMCIÓN DEL IMPUESTO EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.

1.- Concepto	107.
2.- Exenciones respecto de la prestación de servicios	114.
a).- Servicios prestados por la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios	114.
b).- Las funciones de derecho público	118.

III.

c).- Las Instituciones Públicas de Seguridad Social	121.
d).- Los servicios prestados en forma gratuita	124.
e).- Los servicios de enseñanza	124.
f).- La autorización y el reconocimiento de validez oficial	125.
g).- La concesión y el permiso - federal para operar, tratándose de transporte público de personas	126.
h).- Los servicios agropescuarios	131.
i).- Los servicios de carácter profesional	133.

CAPITULO V.

LA FORMA DE DETERMINACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1.- Concepto de determinación del impuesto	136.
2.- Determinación del impuesto al valor agregado	137.
3.- Momento de causación del impuesto	140.
4.- El acreditamiento	147.
5.- Traslación del impuesto	153.
CONCLUSIONES	158.
BIBLIOGRAFIA	160.