



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

“ACATLAN”

**EL SUJETO PASIVO EN EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN MEXICO**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA

JOSE GERARDO LOPEZ LOPEZ

M-0030744

MEXICO, D. F. 1983



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"A C A T L A N"

EL SUJETO PASIVO EN EL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN MEXICO

T E S I S

Que para obtener el título de
LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a:

José Gerardo López López

México, D.F. 1983

Con amor para quienes
me dieron vida y cariño.
Andrés, López Mendoza e Isabel López Torres.

Con afecto y mucho cariño, para
mis hermanos: José, Francisco,
Ma. de los Angeles, Gloria, Es-
ther, Ma. Guadalupe, Ana María
(+), Pedro, Rodolfo, David, Ja
vier y Héctor.

Para mi esposa
Ma. Guadalupe Ramírez Ragoytía e
hijos.

Ma. Guadalupe, Lorena, José Gerardo Andrés y Miguel Angel.
Para ellos, Gracias por su confianza y cariño otorgados.

A mi tutor y padre político
con afecto y cariño.
Dr. Miguel Angel García Domínguez.

Con agradecimiento para quien
brindó consejo y apoyo.
Lic. Sergio Hugo Chapital Gutiérrez.

Por su inapreciable ayuda
Al Dr. Juan Manuel Estrada Lara.

Por su paciente espera y confianza.
Al Lic. Ricardo Sergio de la Rosa.

A todos mis amigos.

Índice .

Página

Introducción. -----	1
Capítulo I	
DEL IMPUESTO.	
A.- Los principios teóricos de Adam Smith.-----	4
a).- Principio de Justicia.-----	4
b).- Principio de Certidumbre. -----	7
c).- Principio de Comodidad. -----	11
d).- Principio de Economía. -----	13
B.- Los principios teóricos de Adolfo Wagner.-----	15
a).- Principios de Política Financiera. -----	16
b).- Principios de Economía Pública.-----	18
c).- Principios de Equidad. -----	19
d).- Principios de Administración Fiscal.-----	20
C.- Definiciones del Impuesto en la Doctrina.-----	22
D.- Génesis, concepto del Impuesto en nuestra Legislación y Análisis del mismo.-----	28
Capítulo II	
ELEMENTOS DEL IMPUESTO.	
A.- Los Sujetos del Impuesto.-----	41
B.- El Hecho Generador del Impuesto. -----	42
C.- Fuente del Impuesto. -----	49
D.- La Unidad del Impuesto. -----	51

M-0030794

E.- La Cuota del Impuesto. -----	52
F.- La Base Imponible del Impuesto. -----	57
G.- La Tarifa del Impuesto. -----	61

Capítulo III

LOS SUJETOS DEL IMPUESTO.

A.- Concepto. -----	64
B.- Clasificación. -----	66
C.- Obligaciones. -----	69
D.- El Sujeto Activo. -----	73
E.- El Sujeto Pasivo Principal. -----	77
F.- El Sujeto Pasivo Secundario. -----	83
G.- El Sujeto del Hecho. -----	89

Capítulo IV.

ANALISIS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN MEXICO Y DETERMINACION DE -
LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO ANALIZA
DO.

A.- Introducción. -----	94
B.- Estructura de la Ley. -----	96
C.- Disposiciones Generales. -----	98
D.- De la Enajenación. -----	104
E.- De la Prestación de Servicios. -----	112
F.- Del Uso o Goce Temporal de Bienes. -----	123
G.- De la Importación de Bienes o Servicios. -----	126

H.- De la Exportación de Bienes o Servicios. -----	132
I.- Obligaciones. -----	133
J.- De las Facultades de las Autoridades. -----	139
K.- De las Participaciones de las Entidades Federativas.-----	141
L.- La Determinación de los Sujetos Pasivos del Impuesto Analizado. -----	143
Conclusiones. -----	146
Bibliografía Citada. -----	153

Introducción.

La determinación de los sujetos pasivos en el impuesto al valor agregado, se presenta como una problemática de fácil solución jurídica, no así, desde el punto de vista de la traslación impositiva tomando en consideración -- que en este tipo de impuesto juega un papel sumamente importante el sujeto o -- contribuyente de hecho, mismo que no está contemplado bajo ningún tipo de rela-- ción jurídica con el sujeto activo del tributo.

El objetivo del presente trabajo es identificar y analizar a los diferentes sujetos pasivos del impuesto al valor agregado mexicano, desde el -- punto de vista jurídico, subrayando el papel importante que en este impuesto -- juega el llamado consumidor final o contribuyente de hecho, mismo que se pre-- senta por el fenómeno de la traslación del impuesto, expresamente permitido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado Mexicano.

La estructura del presente trabajo está dividida en cuatro capítulos, con el contenido siguiente:

En el capítulo I, se analizan los principios teóricos de dos doctrinistas que dejaron honda huella en el ámbito fiscal, por haber formado sendos estudios en materia del impuesto: Adam Smith y Adolfo Wagner.

Se estudian, además, diversas definiciones de innumerables tratadistas tributarios sobre el impuesto y se propone una definición concreta sobre el mismo.

Finalmente, se hace un análisis del impuesto referido concretamente a la génesis que dicho concepto ha tenido en el derecho impositivo mexicano.

En el capítulo II, se ven y analizan los diferentes elementos que -- integran al impuesto como sujetos, hecho generador, fuente del impuesto, la -- cuota, base imponible, etcétera, cuyo estudio se hizo imprescindible para po--

der entender en su más exacta dimensión, la problemática impositiva relacionado, concretamente, con el impuesto.

En el capítulo III, se abordó en forma más concreta, el problema de los sujetos del impuesto. Se dió su concepto, clasificación, obligaciones y se hizo un análisis más detenido del sujeto activo, el sujeto pasivo principal y el sujeto pasivo secundario.

Una vez ubicados doctrinariamente los sujetos pasivos de la relación tributaria, se hizo un examen sobre la importancia que en materia tributaria - juegan los sujetos o contribuyentes de hecho.

Este sujeto o contribuyente de hecho y que se presenta por el fenómeno de la traslación impositiva y que dicho sea de paso, también es analizada en este capítulo, es sumamente importante porque es quien en definitiva soporta - la carga o incidencia tributaria sin que él a su vez pueda repercutirlo a otra persona o evitar su traslado.

En el caso concreto del impuesto al valor agregado mexicano, la traslación del impuesto es expresamente deseada por el legislador, al ordenarlo -- así en el artículo 2º de la ley de la materia.

En el último capítulo, el IV, se hace un análisis general a la Ley - del Impuesto al Valor Agregado mexicano, habiéndose determinado a través del - desarrollo de este capítulo, los diferentes sujetos pasivos del impuesto de que se trata.

Se hizo, finalmente, una reflexión sobre la importancia que en este - impuesto al valor agregado juegan los consumidores finales o contribuyentes de hecho, ya que, fuera de los casos en que la propia ley establece exenciones, o en los casos de las importaciones en que el propio particular puede ser el consumidor final, o, en aquellos casos en que se aplica la tasa del 0% y en consecuencia la repercusión del impuesto no llega hasta el consumidor final, en la - generalidad de los casos la incidencia tributaria recae en el público consumi-- dor.

Por ello, tomando en consideración además, diversos fenómenos (inflación, deterioro real del salario) que influyen negativamente en las clases sociales más necesitadas económicamente, se propuso el desgravamiento total - de tres productos que deben ser considerados como artículos de primera necesidad: calzado, vestido y medicinas, sin pasar por alto, no obstante, que este último producto bajó de la tasa del 10% a la del 6%, pues dicho desgravamiento debe ser total para que estos productos lleguen sin ninguna carga impositiva, básicamente a las clases más necesitadas económicamente.

CAPITULO I DEL IMPUESTO

A.- LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE ADAM SMITH.

Surge en el siglo XVIII, uno de los principales teóricos de la economía política moderna, Adam Smith, quien en su obra de la Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, dedicó una parte al estudio de los impuestos.

En efecto, Smith vislumbró con meridiana claridad algunos principios que en la actualidad cobran vital importancia cuando el legislador se ocupa de elaborar alguna ley relativa a los tributos. Dichos principios son los siguientes: Principio de Justicia, Principio de Certidumbre, Principio de Comodidad y Principio de Economía.

a).- Principio de Justicia.

Respecto de este principio, Smith manifestaba que "los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en proporción de sus respectivas facultades y en cuanto sea posible esta regulación, esto es, en proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado.

"Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una Nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, en proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición" (1).

(1).-Smith Adam.-De la Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones.- Cultura, Ciencia y Tecnología al alcance de todos.- Responsable de la Edición Oscar René Cruz O., por encargo del Gobierno Federal.-México, 1976. Página 409.

Podríamos afirmar que existe una gran concordancia en lo enunciado en este principio y lo dispuesto en nuestra Carta Magna, en el artículo 31, - fracción IV, al establecerse como una obligación más de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y del Municipio en que se resida, en forma proporcional y equitativa que señalen -- las leyes respectivas.

Según la doctrina, este principio se complementa con dos figuras más o subprincipios, que son el de uniformidad y el de generalidad.

I.- Que un impuesto sea general, quiere decir que comprende a todas las personas (físicas o morales) cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal (2).

Es evidente que si una ley no es general, entonces es particular o -privativa, esto es, que carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad, y en consecuencia, violatoria del principio de generalidad que consagran los artículos 13 y 31 fracción IV Constitucionales.

II.- Que un impuesto sea uniforme, proclama la igualdad de todos frente a un impuesto (3).

De acuerdo con el maestro Sergio Francisco de la Garza, esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva (4).

(2).- Margafin Manautou, Emilio.-Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.-Edición de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí.-Quinta-Edición, México, 1979.-Pág. 38.

(3).- De la Garza, Sergio Francisco.-Derecho Financiero Mexicano.-Editorial Porrúa, S.A.- Octava Edición.-México, 1978.- Pág. 388.

(4).- Ibidem.

Ahora bien, ¿Qué se entiende por capacidad contributiva? según Griziotti, la capacidad contributiva consiste en todas aquellas manifestaciones exteriores que indican la posibilidad que tienen los causantes para contribuir a los gastos públicos. (5) Y dicha capacidad contributiva puede observarse en dos momentos:

Primero, cuando el causante se da cuenta que al finalizar el año, la riqueza obtenida es mayor que la adquirida al iniciar dicho año, de tal manera que pueda consumir tal riqueza, sin temor a disminuir su patrimonio, y,

El segundo momento que se toma en cuenta para poder determinar la capacidad contributiva, es aquél en el cual se consume la riqueza.

Desde luego, se debe tomar en cuenta que no todos los ingresos ni todos los gastos de la riqueza pueden ser observados como indicadores de la capacidad contributiva. Así pues, el legislador al tomar en cuenta la adquisición y el consumo de la riqueza, como manifestaciones de la capacidad contributiva, debe observar que cuando el contribuyente aumenta su propia riqueza y puede satisfacer cualquier necesidad sin que por ello se vea disminuido su patrimonio, evidentemente que puede ayudar al Estado, contribuyendo a la satisfacción de las necesidades colectivas.

En forma similar, en el caso de los tributos sobre el empleo de la riqueza (tomando en consideración que el Estado no debe gravar los gastos necesarios para la vida, es decir, los gastos necesarios para la existencia), los impuestos sobre consumos no necesarios o no indispensables, nos indican que el contribuyente puede proporcionar, aparte de sus gastos individuales y necesarios, ayuda para los gastos públicos, cuyo fin es la satisfacción de las necesidades colectivas. (6)

(5).- Griziotti, Benvenuto.-Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda.-Instituto Editorial Reus.-Segunda Edición.-Madrid, 1958.-Pág.134.

(6).- Griziotti, Benvenuto.-Obra citada, Págs. 134 y 135.

Por su parte, Dino Jarach nos dice respecto a la capacidad contributiva, que ésta no es otra cosa más que el criterio o la pauta a la que se llega al interpretar el principio de igualdad. (7)

Y esta tarea la hace el legislador, dice Jarach, el cual hace una valoración política de la riqueza de los contribuyentes para determinar las diferentes clases de tributos, y, en todo caso, la Corte será la única facultada para resolver si las diversas normas tributarias expedidas son o no constitucionales.

b).- Principio de Certidumbre.

Al referirse a este principio, Adam Smith lo desarrolló de la siguiente manera: "el tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en ningún modo arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona.

"Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo que contribuya más o menos, bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, reglas, presentes o gratificaciones únicas para él.

"La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, -- quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo -

(7).-Jarach, Dino.- Clases de Derecho Tributario dictadas por el autor durante el Primer Curso Básico Interamericano en Tributación realizado en Buenos Aires, Argentina, entre los meses de mayo a septiembre de 1970.-Edición -- llevada a cabo por la Escuela Nacional de Hacienda de Argentina y cuyo ejemplar obra en la Dirección General de Difusión Fiscal, Centro de Documentación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de nuestro país.-Pág. 40.

que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo". (8)

De este principio se desprende más que nada, que al legislar en materia tributaria, el hacedor de leyes debe precisar los elementos principales o característicos de cada tributo y así evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Flores Zavala nos dice que para cumplir con este principio, la ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes datos: el sujeto, objeto, la cuota, la forma de hacer el pago, la forma de hacer la valuación de la base, fecha de pago, quien paga, a quién se paga, las penas en caso de infracción y los recursos que procedan frente a una actuación ilegal de la administración. (9)

Gastón Jéze (10), al analizar este principio lo desarrolla de la siguiente manera:

1.- Las leyes sobre impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no habrá de contener fórmulas ambiguas o imprecisas.

2.- Los contribuyentes deben tener los medios necesarios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos o circulares que les afecten.

Esta regla es muy importante y en tal sentido, es necesario reconocer

(8).-Smith, Adam.-Obra citada, páginas 409 y 410.

(9).-Flores Zavala, Ernesto.-Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.-Editorial Porrúa,S.A.-Vigésimosegunda Edición.-México,1980.-Pág.142.

(10).- Invocado por Ernesto Flores Zavala, en su obra citada, páginas 142 y 143.

que en nuestro país se ha procurado cumplir ampliamente con el principio de cer
tidumbre, pues existe toda una actividad administrativa y editorial por parte-
de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de diversas dependen-
cias, que realizan toda una campaña permanente para que los contribuyentes en-
tiendan y cumplan con sus obligaciones tributarias.

3.- Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o muni
cipal.

Esta regla también es importante, pues el contribuyente tiene dere-
cho a saber a quién está pagando, si a la federación, al estado o al municipio,
para que si en un momento determinado el causante no está conforme con lo exi-
gido, pueda inconformarse ante la autoridad competente.

4.- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es me-
nos incierto.

Según Flores Zavala, la cuota del impuesto es la cantidad en dinero-
o en especie que se percibe por unidad tributaria. Y, la unidad tributaria, no
es otra cosa más que una unidad de medida con base en la cual la ley determina
lo que deberá cubrirse por concepto de impuesto. Ejemplo: por un kilo de sal,
se debe pagar equis cantidad de dinero, por un litro de alcohol, se debe pagar
tanto. (11)

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza (12), nos dice respecto de
los tributos de derrama, que en este sistema se determina o fija primero lo que
se pretende obtener con la recaudación tributaria, para después repartirlo o -
derramarlo entre los causantes, tomando en cuenta la base imponible (cantidad-
sobre la cual se calcula lo que el sujeto pasivo debe pagar por concepto de im-
puesto), y con los anteriores datos, se calculará la cuota que corresponda a ca
da unidad fiscal.

(11).- Flores Zavala, Ernesto.-Obra citada, páginas 108 y 109.

(12).- De la Garza, Sergio Francisco.-Obra citada, pág. 417.

Este tipo de gravámenes encuentran su máxima expresión en las llamadas contribuciones especiales, concretamente, en las de mejora (también conocidos como derechos de cooperación).

Desde luego, es evidente que este sistema de derrama en la actualidad es obsoleto y en nuestra realidad jurídica tributaria no encuentra regular aplicación pues el que rige es el sistema de cuota en la generalidad de los casos.

Por último y respecto a estos dos sistemas, Griziotti (13) nos dice por lo que toca al sistema de derrama (él lo denomina método del contingente, cupo o reparto), que es un sistema rígido pero que pone límite a los fraudes, pues los contribuyentes se estarían vigilando unos a otros para cubrir sus contribuciones y así evitar una carga más gravosa para sus patrimonios, pero ofrece la dificultad de que el monto de la contribución a percibir, sea repartida en forma inequitativa, por no conocerse la riqueza relativa a cada uno de los contribuyentes. No sucede lo mismo con el sistema de cuota ya que éste es más elástico, pues varía espontáneamente al variar la riqueza disponible, y su inconveniente radica en el hecho de que se deja al fisco la misión de combatir los posibles fraudes que se intenten o lleven a cabo por parte del contribuyente.

5.- La Administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

Esta regla invocada por Jéze parece innecesaria, pues es evidente que en la mayoría de las sociedades modernas, regidas por un Estado de Derecho, la administración pública en ningún momento puede mostrarse parcial al momento de establecer un impuesto, pues lesionaría el principio de generalidad que en forma particular, rige en nuestra Carta Magna y en la mayoría de las Constituciones de los países democráticos.

(13).- Griziotti, Benvenuto.- Obra citada, pág. 182.

c).-Principio de Comodidad.

"Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe crearse que tiene entonces de donde pagar.

"Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando aquéllos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o nó, según le parezca, será culpa suya si al momento de pagarlos sufre una incomodidad". (14)

Luigi Einaudi (15), nos dice respecto a este principio que no debe recaudarse de una sola vez, sino en forma fraccionada así como que no debe cobrarse antes de la recolección, sino después.

En nuestra legislación federal tiene plena observancia este principio de comodidad y así vemos como, por ejemplo la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1° de enero de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1980, al hablarnos en su Título II, de las Sociedades Mercantiles, en sus Disposiciones Generales, en su artículo 12 dispone que los contribuyentes deben efectuar tres pagos provisionales a cuenta del ejercicio a más tardar el día 15 o al siguiente día hábil si aquél no lo fuere, de los meses 5°, 9°, y 12°, de su ejercicio y conforme a diversas bases que en siete fracciones contiene el propio artículo.

(14).- Smith, Adam.-Obra citada, pág. 410.

(15).- Invocado por Sergio Francisco de la Garza, en su obra citada, página -- 389.

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (abrogada), disponía en su artículo 38 que el pago del impuesto debía hacerse dentro de los días 1° al 20 de cada mes, mediante una declaración de los ingresos que se hubieren obtenido en el mes inmediato anterior.

Por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone en su artículo 5° que el impuesto debe calcularse por ejercicios fiscales, salvo en los casos establecidos por el artículo 33 de la propia ley y que los contribuyentes deben efectuar pagos provisionales a más tardar el día 20 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante una declaración que presentarán en las oficinas autorizadas y que será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes de calendario anterior a excepción de las importaciones de bienes tangibles y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

Por su parte, el nuevo Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1° de enero de 1983, con excepción del Título VI que habla del Procedimiento Contencioso Administrativo y que entró en vigor el 1° de abril del mismo año (15 bis), en su artículo 6° dispone que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los siguientes plazos:

I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en la ley, a más tardar el día 20 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período.

(15 bis).- La entrada en vigor de este Ordenamiento estaba dispuesto para el 1° de octubre de 1982, pero por Decreto de 29 de septiembre del mismo año, se prorrogó hasta el 1° de abril de 1983. Sin embargo, por reforma sufrida al artículo Primero Transitorio del Código Fiscal de la Federación de 1981, contenida en la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982, se adelantó la vigencia al 1° de enero de 1983, con la excepción señalada arriba.

II.- En el caso de retención o recaudación de contribuciones, los -- retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 15 del mes de calendario inmediato -- posterior al de la retención o recaudación.

III.- En cualquier otro caso, dentro de los quince días siguientes -- al momento de su causación. Algo similar se disponía en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1967, hoy derogado como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Ordenamiento Tributario Federal.

d).- Principio de Economía.

"Toda contribución -decía Smith-, debe disponerse de tal suerte que del poder, de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más -- de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado. Un im--- puesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro Público de las cuatro maneras siguientes:

"La primera, si la exacción o cobranza de él, requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional con tribución sobre el pueblo;

"La segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de -- tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del dicho modo;

"La tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar impuesto, -- porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público gi--

rarse de un modo lícito y la pérdida de estos capitales, aunque justamente im-
puesta al contraventor, viene ocasionando por excesivo de la contribución, --
pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al
ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo que se requiere-
emitir una ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga-
el castigo al que se deja vencer por ellas;

"En cuarto y último lugar, se sujeta a los pueblos a frecuentes y o-
diosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque
esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión y aunque la vejación en
un sentido riguroso no constituye un gasto, es ciertamente equivalente a lo que
el hombre daría por liberarse de tan inoportuna molestia, cuando no es indispen-
sablemente necesaria.

"De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen -
sacar mucho más de los vasallos, con gravámen de los contribuyentes, que lo que
entra en realidad en el Erario y sin beneficio para la Real Hacienda". (16)

En síntesis, se puede afirmar que en este principio se encuentran las
bases, políticas y formas de evitar el que un impuesto sea anti-económico y se
establece, además, la necesidad de que el costo de recaudación de los impuestos
sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pue-
da ser efectivamente aprovechado por el Estado para los fines propios de su ac-
tividad.

La realización de este principio no siempre puede lograrse en cada im-
puesto (17), porque hay algunos que, por su naturaleza misma, tienen un costo -
elevado y esto sucede, por ejemplo, en los impuestos aduanales, por lo que estos
impuestos deben compensarse con otros en los que el costo sea reducido, como el
de la renta.

(16).-Smith, Adam.-Obra citada, Páginas 410 y 411.

(17).- Flores Zavala, Ernesto.-Obra citada, Pág. 145.

Finalmente y como corolario, Smith nos dice que "las cuatro máximas (principios) citadas, por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendados y han merecido la mayor atención en todas las Naciones. Todos han procurado que sus tributos fuesen los más iguales que han sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden al príncipe.

"Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosos al pueblo según las circunstancias del Estado. Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por falta de herencia nos legaron nuestros primeros padres, y las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales impuestos que se conocen, harán ver como en diferentes siglos y países, los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto".
(18)

B.- LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE ADOLFO WAGNER.

Los cuatro principios doctrinarios de Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía formulados por Adam Smith, constituyen una guía muy valiosa para el legislador, al momento de la elaboración de leyes tributarias.

No obstante, son muchos los tratadistas que al formular teorías o definiciones sobre la materia impositiva, han enriquecido con sus aportaciones la investigación sobre la problemática tributaria.

Y en este apartado, veremos los principios elaborados por el tratadista alemán Adolfo Wagner, sobre los impuestos.

Al efecto, nos dice Wagner que "como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las Finanzas debe poseer una serie de prin-

(18).- Smith Adam.-Obra citada, pág. 411.

principios superiores que vienen a ser, los desiderata prácticos de la política y de la técnica fiscales. Debe, para ese efecto, considerarse un doble punto-de vista: las necesidades de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y, en segundo lugar, los efectos de la imposición sobre la población". (19)

Este tratadista agrupa sus principios en cuatro categorías, a saber:

a).- Principios de política financiera, que comprende:

- 1.- Suficiencia de la imposición, y,
- 2.- Elasticidad de la imposición.

b).- Principios de economía pública, que comprende:

- 1.- Elección de buenas fuentes de impuestos, y,
- 2.- Elección de la clase de impuestos.

c).- Principios de equidad, que comprende:

- 1.- Generalidad, y,
- 2.- Uniformidad.

d).- Principios de administración fiscal, que comprende:

- 1.- Fijeza de la imposición,
- 2.- Comodidad de la imposición, y,
- 3.- Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

Respecto al primer grupo, es decir, de los Principios de política fi-

(19).- Wagner, Adolfo.- Invocado por Ernesto Flores Zavala, en su obra citada, Pág. 145.

nanciera, se derivan del hecho de que el gravamen debe estar determinado según la elevación de las necesidades y cubrir éstas con el producto de los gravámenes.

Así en el principio de la suficiencia de la imposición, consistirá - en que los impuestos que se cobren deben ser los suficientes para cubrir las - necesidades financieras en un período dado, en la medida en que otras vías o - medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.

Existe cierta similitud de este principio con lo dispuesto en nuestra Carta Magna, en el artículo 74 fracción IV, al establecerse como una de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, la relativa al examen, discusión y aprobación anual del Presupuesto de Egresos de la Federación, debiéndose discutir primero las contribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrirlos, para lo cual, previamente, el Ejecutivo Federal deberá hacer llegar las correspondientes iniciativas de Ley de Ingresos y los proyectos del Presupuesto de Egresos, a más tardar el último día del mes de noviembre.

Por lo que toca al principio de la elasticidad de la imposición, consiste en que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de tal manera que en un sistema determinado deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan en casos de crisis, los recursos necesarios para sortearla.

Este principio también guarda cierta similitud en nuestra Legislación Fundamental. En efecto, en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que doctrinariamente se le conoce como Decreto de-

to delegado (20), se dispone que el Presidente de la República puede ser facultado por el Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las Tarifas de Exportación e Importación, expedidas por el mismo Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las exportaciones, importaciones y el trámite de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Del uso que hubiere hecho de esta facultad, el Presidente de la República deberá someterla a la aprobación del Congreso, al enviar el Presupuesto - fiscal de cada año.

Respecto al segundo grupo, o sea, de los Principios de economía pública, se proclama por una parte, que debe hacerse una prudente elección entre las fuentes del impuesto, y que Wagner clasifica en tres (fuentes): La renta, el capital y los medios de consumo.

Desde luego, deben tomarse en cuenta al hacer la elección, el punto de

(20).-Sergio Francisco de la Garza, en su obra citada (páginas 35 y 36), al hablar nos sobre las fuentes formales del Derecho Financiero y al referirse al Decreto delegado y al Decreto-ley, los hace consistir en cuanto al primero, - como una facultad que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo Federal para crear normas, ya sea en materia impositiva o para suspender las garantías individuales. Tal es el caso de lo ordenado en los artículos 131 y 29 Constitucionales, respectivamente. En cuanto al Decreto-ley, el citado autor nos dice que éste se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso. Dicha circunstancia se encuentra prevista en el artículo 73, fracción XVI - Constitucional, que se refiere a las disposiciones generales que se pueden emitir en caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, así como las medidas que se puedan adoptar contra el alcoholismo y la venta de sustancias nocivas para el ser humano. El Congreso de la Unión debe revisar estas medidas adoptadas, por el Ejecutivo.

vista crítico de la economía privada y el de la pública, principalmente en lo relativo al impuesto sobre el capital, después, las consideraciones de política financiera y social y al final, los fines que se pretenden con el producto del impuesto.

Para Wagner, la fuente normal del impuesto es la renta nacional y -- que es, para el autor mencionado, el monto de bienes o riqueza que está a disposición de un pueblo durante un período determinado (un año), que puede ser enteramente consumido en este período, sin que el capital ya existente sea disminuido. El capital nacional, es, dice Wagner, el conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros.

Por otra parte y respecto a la elección de las clases de impuesto, - el legislador puede escoger, según Wagner, quién será el sujeto del impuesto, - pero que está fuera de su alcance establecer quién será el pagador. La autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuestos y de los objetos, una realización más o menos verdadera de su hipóte--sis.

En nuestra realidad jurídica-tributaria, vemos cómo no es así en algunas clases de impuestos. En efecto, como ejemplo podemos citar sobre todo - a los tradicionalmente llamados por parte de la doctrina, impuestos directos y que son los gravámenes que recaen directamente sobre el causante del impuesto, sin que exista la posibilidad de su repercusión en otras personas, es decir, - que el legislador se propone alcanzar en forma directa al verdadero contribu--yente del impuesto.

Y el ejemplo clásico lo encontramos en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer en forma general en su artículo 1º, quienes son las personas (físicas o morales) obligadas al pago del impuesto respectivo.

Respecto del tercer grupo, es decir, de los Principios de equidad, se proclama que los tributos deben ser única y exclusivamente con fines fiscales.

Deben ser proporcionales y gravar a todas las personas, sin exenciones ni cuotas progresivas y deben gozar, desde luego, de los principios de generalidad y uniformidad en la tributación. Y esto se lograría por medio de un gravamen muy leve que lo puedan pagar tanto los pobres como los ricos, dice el autor en comento.

El principio de generalidad, Wagner lo hace consistir, en que todos deben pagar, sin excepción, el tributo, mientras que el principio de uniformidad, consiste en que el impuesto debe ser, en lo posible, proporcional a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta.

Estos Principios de Equidad formulados por Wagner, se encuentran en cierta pugna con el principio de Justicia de Adam Smith, pues, mientras que para Wagner le parece que todo mundo debe pagar los impuestos, sin excepción ni cuotas progresivas, Smith sostiene que los impuestos deben cubrirse en forma proporcional y progresiva, según la capacidad contributiva del gobernado. Desde luego, este último autor justifica la existencia de los impuestos progresivos.

Los Principios de Equidad formulados por Wagner, actualmente se encuentran superados por la doctrina contemporánea y en la práctica tributaria no se aplican, y en cambio, los enunciados por Adam Smith, no pierden vigencia.

Respecto al cuarto grupo, o sea, los Principios de administración fiscal, Flores Zavala los desarrollo de la siguiente manera:

"Los principios de fijeza en la imposición, comodidad y tendencia a reducir los costos son mas que nada axiomas que no necesitan demostración.

"La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

1a.- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.

2a.- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

3a.- Dar indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

4a.- Emplear en las leyes y los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

5a.- El vigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces la realización es difícil.

6a.- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplo, y en la mayor forma posible, aclaren no sólo para los ór ganos de la administración, sino para el público en general, los principios -- establecidos en la ley.

7a.- Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

8a.- Debe utilizarse la prensa para darse a conocer las nuevas leyes.

"La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco - porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal, que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible, el domicilio del causante; la época de pago debe ser la que resulta mas ventajosa para los contribuyentes, debiendodarse plazos cuando los impuestos sean muy altos; los procedimientos de control

y percepción deben ser lo menos molestos posible". (21)

Desde luego, es obvia y patente la influencia que sobre Wagner ejerció Adam Smith, pues respecto a estos últimos principios (de administración - fiscal) se desprende claramente que derivan de los principios de Certidumbre y Comodidad formulados por el economista inglés.

C.- DEFINICIONES DEL IMPUESTO EN LA DOCTRINA.

Giuliani Fonrouge, al elaborar su concepto sobre el impuesto, manifiesta al respecto: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, -- exigidos por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en -- las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.

"Surgen, sigue diciendo Fonrouge, de estas palabras los siguientes -- caracteres distintivos: a).-Una obligación de dar dinero o cosas (prestación), -- si bien en la actualidad es predominante pecuniaria, y que en forma alguna puede considerarse un facere; b).-Emanada del poder de imperio estatal, lo que supone su obligatoriedad y la compulsión para hacer efectivo su cumplimiento; c).- Establecido por la ley; d).- Aplicable a personas individuales o colectivas; -- e).- Que se encuentran en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o la realización de ciertos actos". (22)

En forma genérica, podemos afirmar que el concepto que del impuesto -- nos da Fonrouge, es acertado.

Sin embargo, podríamos hacer la observación única de que, en su definición no incluye el destino que se le debe dar a los ingresos obtenidos.

(21).-Flores Zavala, Ernesto.- Obra citada, Páginas 146 en adelante.-También véase a Sergio Francisco de la Garza en su obra citada, páginas 390 y 391.

(22).-Giuliani Fonrouge, Carlos M.-Derecho Financiero, Volúmen I.-Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978, 3a. Edición, pág. 263.

En nuestro sistema jurídico, el destino a los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos, según disposición expresa del artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Ahora bien, ¿Qué se entiende por gastos públicos? Según Flores Zavala (23), todos los gastos que justificadamente realice el Estado, deben ser considerados como gastos públicos.

Al respecto, la Suprema Corte ha definido qué se entiende por gastos públicos. Así, en su tesis número 118 (24), nos dice que "por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos".

Actualmente, esta tesis se encuentra superada pues fué objeto de precisiones por parte de la propia Suprema Corte de Justicia. En efecto, en diversas ejecutorias (diez) emitidas por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se sostuvo la siguiente tesis (25): "La circunstancia lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etcétera.

"El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre 'gasto público', que el importe de lo recaudado por la Federación, al traves de los impuestos, -

(23).- Flores Zavala, Ernesto.-Obra citada, pág. 263.

(24).- Invocada por Sergio Francisco de la Garza en su obra citada, pág. 275.

(25).- Invocada por Sergio Francisco de la Garza en su obra citada, pág. 275.(su transcripción es parcial).

derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las - atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

"Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones -- públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional 'gastos públicos de la federación'".

Por último, en el documento conocido como Presupuesto de Egresos de la Federación, se indica con toda claridad y en diversos renglones, el destino final que se le dará a los diversos ingresos obtenidos por la Federación, siendo una de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, examinar, discutir y aprobar anualmente dicho Presupuesto, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, según disposición expresa del artículo 74, fracción IV Constitucional.

"El impuesto, dice Giannini, es la prestación pecuniaria que una entidad pública tiene derecho de exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley, con el propósito de obtener un ingreso". (26)

Igual observación se le puede formular a Giannini con respecto a la -- formulada a Fonrouge, pues aquél tampoco hace especial referencia al destino -- que se le deben dar a los ingresos obtenidos. También se observa que, Giannini, en su definición únicamente acepta que el impuesto puede ser obtenido por el -- Estado en su forma pecuniaria, olvidándose que los impuestos también pueden re-

(26).- Definición de Giannini, invocada por Fonrouge al pie de página de su obra citada, pág. 263.

cabarse en especie, y más aún, en servicios, según Griziotti (27).

Desde luego, en nuestro sistema tributario no se contempla esta última hipótesis, y sí en cambio, las dos primeras. Efectivamente, es de todos conocido que la forma ordinaria en que se lleva a cabo la obtención de los ingresos tributarios, es en la forma pecuniaria, esto es, en dinero. Sin embargo, nuestra legislación tributaria federal admite que los ingresos tributarios puedan ser en especie.

En efecto, la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, en vigor a partir del 1° de enero de 1978, y actualmente derogada por el artículo Décimo segundo Transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones en materia fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982, disponía en su artículo 8°, fracción II, que el impuesto sobre producción de oro debía pagarse invariablemente en la misma especie. Actualmente, esta disposición se encuentra expresamente consignada en el segundo párrafo de la fracción II del artículo 267 de la Ley Federal de Derechos (27 bis), al disponer que tratándose de oro el derecho sobre minería-

(27).-Griziotti, Benvenuto.-Obra citada, págs. 281 y 282.-Desde luego, el mismo autor señala la sustitución que pueden sufrir los tres tipos o formas de obtención del impuesto, según la evolución histórica, por lo cual las prestaciones en especie sustituyen a las prestaciones personales (servicios), de igual manera que las prestaciones en dinero sustituyen a las en especie por estimarse más adecuadas a los fines del Estado con el desarrollo y consolidación de la economía monetaria (ibid).

(27 bis).- La Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones en materia fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982, reformó en su artículo Cuarto a la Ley Federal de Derechos para el Ejercicio Fiscal de 1982, para quedar como "Ley Federal de Derechos", de vigencia permanente y no limitada al ejercicio fiscal señalado, habiéndose incorporado diversos capítulos, entre los que se encuentra uno relativo a la materia minera y que comprende la adición de los artículos 262 a 275 de la citada Ley.

se pagará invariablemente en la misma especie".

Jezé, al darnos su definición sobre el impuesto, nos dice que es "una prestación pecuniaria, requerida de los particulares coercitivamente por el Estado, a título definitivo y sin contraprestación con miras a cubrir cargas públicas". (28)

Este autor, al igual que Giannini, admite que los impuestos pueden -- recaudarse en su forma pecuniaria solamente, por lo que me remito al comentario anterior en el sentido de que los tributos, también pueden ser recaudados - en especie.

Por otra parte, en mi forma de ver, resulta innecesario que Jezé haga referencia en su definición a las palabras "y sin contraprestación", pues si ya en el inicio de su concepto nos dice que es "una prestación", es obvio e innecesario que más adelante nos recalque lo contrario.

Eheberg, por su parte nos dice que "los impuestos son prestaciones, - hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, - que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (29)

De la anterior definición se desprende que el autor, admite la posibilidad de que los impuestos puedan recabarse no necesariamente en dinero, es - decir, que puedan recaudarse en especie. Y además, como crítica que se le formula, también cae en la indicación, a mi juicio innecesaria, de incluir en su definición por una parte que los impuestos son "prestaciones" para más adelante - decirnos que no se admite "contraprestación especial" alguna.

(28).- Jezé, Gastón.-Definición invocada por Giuliani Fonrouge en su obra citada, pág. 263.

(29).- Definición citada por Ernesto Flores Zavala en su obra ya mencionada, pág. 35.

En efecto, si se toma en cuenta que la prestación es todo pago que se realiza sin compensación alguna, es decir, que al realizar un pago, la persona que lo hizo no percibe nada en concreto, mientras que en la contraprestación, el particular obtiene mediante un pago, un servicio; de donde resulta innecesario que se diga en la definición en comento que el impuesto es una -- prestación (pago realizado sin compensación alguna) y más adelante se diga que no hay contraprestación especial alguna (no se obtiene algún servicio en concreto).

Por último, Griziotti, al darnos su definición general del impuesto, nos dice que éste es "una exacción coactiva sobre personas o entes que obtienen ventajas generales o particulares por formar parte del Estado, de la sociedad - y la economía nacional, y que pagan el tributo independientemente de la prestación de los servicios públicos especiales por parte del Estado". (30)

De la anterior definición, podemos llegar a la conclusión de que --- Griziotti únicamente acepta que los impuestos deben ser cubiertos únicamente - por aquéllas personas o entes que forman parte del Estado, de la sociedad o -- economía nacional de un país determinado, lo que obviamente, coloca en desventaja a los nacionales con respecto a los extranjeros, al precisar en forma -- contundente, quiénes son las personas obligadas al pago del tributo.

Así pues, podemos afirmar que la definición de Griziotti es incompleta, al restringir a las personas o entes nacionales, únicamente, el pago de los tributos, pues existen personas o entes que también pueden obtener ventajas, - sin que necesariamente sean parte del Estado, de la sociedad o la economía nacional.

Por ejemplo, si yo me traslado a Italia y ahí vendo un reloj de oro, presto mis servicios por tres días como asesor jurídico de una empresa y compro

(30).-Griziotti, Benvenuto.-Obra citada, pág. 281.

un traje, es evidente que -siguiendo a Griziotti-, he dado muestras de mi capacidad contributiva y, por lo tanto, debe gravarse mi actuación en esas tres -- operaciones realizadas, sin que por ello sea justificable para no tributar, el hecho de que no forme parte del Estado Italiano, de su sociedad o economía nacional.

No me queda, en este apartado, más que formular mi definición sobre el impuesto, una vez analizadas las más importantes definiciones que sobre el mismo, se han formulado. Así pues, en mi concepto, el impuesto es una prestación, generalmente en dinero, excepcionalmente en especie, que fija la ley a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos.

D.- GENESIS, CONCEPTO DEL IMPUESTO EN NUESTRA LEGISLACION Y ANALISIS DEL MISMO.

Es de todos conocido, que nuestro sistema tributario general, encuentra su base constitucional en la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Carta Magna. En efecto y como ya vimos en líneas anteriores, dicha fracción dispone expresamente que: "Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Ahora bien, ¿Cuál es el principio o el primer momento en que surge -- una definición concreta del impuesto en nuestra legislación?

Según la Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación de 1938, el Ejecutivo Federal tenía la convicción fundada de que, en caso de aprobarse dicho Código, se lograría la reestructuración en forma sensible de la organización fiscal de la República, en cuanto a las contribuciones que el Congreso de la Unión decretara, con alcance federal y dentro de la competencia que la fracción VII del artículo 73 Constitucional le otorga.

Dicha iniciativa contenía cinco títulos y que se referían a "disposiciones generales", a "los créditos fiscales", a "la fase oficio del procedimiento -

tributario", y a "las infracciones y sanciones".

Y es dentro del primer título, o sea, dentro de "las disposiciones generales" del Código Fiscal de la Federación de 1938 (en vigor a partir del primero de enero de 1939), en que aparece por primera vez y en forma general en nuestra legislación federal, el concepto de impuesto. En efecto, el artículo 2º del Código Tributario Federal de 1939, disponía que "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

La anterior definición fué objeto de elogio por parte del reconocido tratadista Giuliani Fonrouge (31), quien asegura que dicho precepto se encuentra inspirado en el modelo contenido en el Ordenamiento Alemán Tributario que disponía lo siguiente: "Impuestos son las prestaciones en dinero, por una sola vez o continuas, que no representan el pago de un servicio especial y que una corporación de derecho público impone para la obtención de recursos a todos aquellos a quienes afecta la situación de hecho a la que la ley vincula con la obligación de la prestación (32).

Desde luego, es evidente la coincidencia que existe entre ambas definiciones, sin embargo no existe documento alguno que de manera tajante nos demuestre que la definición adoptada por el legislador de 1938, venga directamente del Ordenamiento Tributario Alemán. Al menos, el expositor de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1938, es parco y no hace especial referencia respecto de la inspiración que le motivó a dar la definición del impuesto en la manera en que se formuló.

Hubo necesidad de que transcurrieran más de 25 años, para que el Eje

(31).-Giuliani Fonrouge, Carlos M.-Obra citada, pág. 262.

(32).- Ibid.-Pág. 262, al pie de página.

cutivo Federal, de acuerdo a los cambios sufridos en materia económica y social, considerara indispensable (33) una revisión completa y profunda de los preceptos contenidos en el Código Fiscal de 1938 y así, elaborar un nuevo Código Fiscal, acorde con las necesidades del momento.

En virtud de todo lo anterior, según reza la Exposición de Motivos del derogado Código Fiscal de la Federación de 1967, se elaboró la iniciativa del Código Fiscal procurando mejorar la estructura del ordenamiento de 1938 y hacer agrupamientos más adecuados (34), eliminando las disposiciones innecesarias, infundadas o que pudieran ser excesivas y además, incluir otras disposiciones encaminadas a equilibrar la situación de los sujetos de la relación tributaria.

Así pues, y con el objeto de utilizar una fórmula mas clara y sencilla, según se desprende del Informe Razonado dirigido al C. Secretario de Hacienda y Crédito Público por la Comisión Redactora del Código Fiscal derogado, se suprimió la referencia al Estado como la entidad que establecía los impuestos e incertó la mención a la ley como fuente formal de los mismos y se agregó el requisito establecido en varios preceptos constitucionales, de estar destinados a cubrir los gastos públicos.

Al efecto, se propuso (y se aceptó) como nueva definición del impuesto, la siguiente: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos" (Artículo 2°).

La anterior definición fué objeto de censura por parte de Giuliani -- Fonrouge, pues, dice el citado autor, que incluir en la nueva definición la alusión a "gastos públicos" importa un retroceso, puesto que la acción del Estado-

(33).- Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación, actualmente derogado, y que entró en vigor el 1° de abril de 1967.

(34).- El Código Fiscal de 1967, constaba de cuatro títulos, a saber: I.- Disposiciones Generales; II. Disposiciones sustantivas; III.- Procedimiento Administrativo y; IV.- Procedimiento contencioso.

es ahora tan amplia que determina erogaciones que exceden el cuadro tradicional del gasto público (35).

No estamos de acuerdo con la censura formulada por Giuliani Fonrouge, puesto que su punto de vista en que se basa para formular su crítica, es inexacto.

En efecto, el aludido autor, no toma en cuenta que el legislador también previó la posibilidad de que los ingresos tributarios pudieran ser afectados a un fin especial, sin que por ello se contravenga lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV Constitucional y en su oportunidad el numeral 2° del Código Fiscal de la Federación derogado, en el sentido de que se "salgan" o excedan del cuadro tradicional del "gasto público".

Ahora bien, es evidente que la mayoría de los impuestos tiene una aplicación general a los gastos públicos. No obstante, algunos tributos pueden tener afectaciones especiales, según se establece en el primer párrafo, in fine, del artículo 1° del Código Fiscal de la Federación en vigor que establece expresamente que "sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico" (igual disposición se encontraba en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación de 1967). Y dicho numeral, tiene su base constitucional en lo dispuesto por el artículo 126 que al efecto dice: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior".

Según Sergio Francisco de la Garza, el problema de las afectaciones de impuestos a fines especiales ha sido estudiado ya por la Suprema Corte de Justicia de la Nación "tanto a la luz de si la afectación a fines especiales es válida constitucionalmente como en cuanto a si los casos determinados escapan al destino de gastos públicos".

(35).-Giuliani Fonrouge, Carlos M.-Obra citada, pág. 262

"La Ley del Impuesto sobre Ingresos por Servicios Telefónicos (XII-31, 1951), dispuso en su artículo 15 que "el rendimiento del impuesto creado por esta Ley se destinará, en su totalidad, al financiamiento de las empresas que se dedican al servicio telefónico con el objeto de que con sus recursos - propios y con el rendimiento de este impuesto mejoren y amplien el servicio - telefónico a su cargo. Este financiamiento se hará a través del organismo que designe la Secretaría de Hacienda". El amparo se resolvió declarando la constitucionalidad del impuesto y de la afectación especial. La Suprema Corte consideró que "el financiamiento de las empresas que se dedican al servicio telefónico con sus recursos propios y con el rendimiento del impuesto sobre ingresos por servicios telefónicos, debe ser considerado como gasto público, porque si bien es cierto que tal financiamiento aprovecha a las mencionadas empresas, - también lo es que este provecho es sólo aparente, pues en último caso beneficia al público usuario. La calidad y extensión del servicio mismo, su viabilidad y mejora constante, requiere por tratarse de un servicio público indispensable -- actualmente a la vida del país, de financiamiento del Estado. Como el auténtico beneficiario del financiamiento resulta ser el público usuario, el gasto debe ser considerado como público por instituirse para beneficio público. Establecido con el financiamiento previsto por el artículo 15 de la Ley en cuestión es un gasto público, no contraviene ésta lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución ni, en consecuencia, el principio de legalidad garantizado por el artículo 16 Constitucional". (36)

De lo anterior, se desprende claramente lo inexacto de la crítica formulada por Giuliani Fonrouge, pues el "concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto" y "formalmente, este concepto de gasto público se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida..." (37) al ver que el concepto tradicional de "gasto público" ya ha sido superado por nuestra propia Suprema Corte, al hacer las anteriores precisiones y declarar, además, la constitucionalidad de -- las afectaciones para fines especiales.

(36).-De la Garza, Sergio Francisco.-Obra citada, páginas 276 y 277

(37).-Tesis sustentada por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenida en el Informe del año de 1969, páginas 24 a 26.

Por otra parte y respecto a la definición que consagraba el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación de 1967, considero innecesario que el legislador haya hecho referencia a que los impuestos eran prestaciones que fijaba "la ley con carácter general y obligatorio", lo que a mi manera de ver constituía un pleonasma jurídico, pues si se toma en cuenta que, precisamente, dentro de las características esenciales de toda ley, se encuentran las relativas a la generalidad y obligatoriedad, hubiera bastado que el legislador simplemente se hubiera referido a que dichas prestaciones eran establecidas por la Ley, sin hacer ninguna referencia a la generalidad y obligatoriedad, pues, se repite, dichas características se encuentran implícitas en toda norma jurídica. Actualmente, esta circunstancia ha sido superada en el nuevo Código Fiscal de la Federación en vigor, pues el artículo 1° sólo establece lo siguiente: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos conforme a las Leyes Fiscales respectivas..."

Pero, pasemos a hacer el análisis detallado de la definición, que del impuesto, nos daba el Código Fiscal de la Federación de 1967. Dicho Ordenamiento disponía, como ya se vió en líneas anteriores, en su artículo 2° que -- "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

A continuación, se mencionan las características que se desprenden de la anterior definición:

1.- ES UNA PRESTACION.- En efecto, el impuesto es una prestación porque el contribuyente no recibe en especial ningún servicio o contraprestación en forma directa al pagar el impuesto, dado que tales ingresos son destinados por el Estado, como ya se vió, para la satisfacción de las necesidades colectivas.

En ningún modo puede determinarse en que medida se beneficia o aprovecha a cada uno de los contribuyentes que cubren sus impuestos. Más aún, se da el caso de personas que jamás cubren impuestos, y sin embargo, se ven beneficiados en forma directa o indirecta, al recibir algún servicio público.

2.-DEBE PAGARSE EN DINERO O EN ESPECIE.- El artículo 23 del Código Tributario Federal de 1967 establecía que los créditos fiscales debían pagarse en efectivo, salvo que las disposiciones aplicables establecieran que se hiciera en especie.

El mismo precepto establecía que se aceptará como efectivo, los giros postales, telegráficos o bancarios y los cheques certificados (37 Bis). Cuando las leyes así lo establezcan seguía disponiendo dicho precepto, las estampillas y marbetes se admitirían como medio de comprobar el pago de los créditos fiscales.

Los cheques de cuenta personales, también pueden admitirse como efectivo, siempre y cuando se cumplan con los requisitos de forma de pago que establezcan las leyes respectivas o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. -- (38)

El impuesto también podía pagarse en especie, como por ejemplo, el oro.

En efecto, como ya se vió en párrafos anteriores, el artículo 8º, -- fracción II de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, contemplaba la posibilidad o mejor dicho, la obligación indefectible de que, los contribuyentes -- deberían cubrir el impuesto sobre producción de oro, en especie y asimismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general podía determinar qué otros impuestos de producción se pagarían en especie.

3.- MEDIANTE UNA LEY.- Esto significa que el impuesto debe emanar de un ordenamiento formal y materialmente legislativo, pues aparte de así determinarlo la definición respectiva, es una condición de validez constitucional establecida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

(37 Bis.)-Algo similar establece el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 1981.

(38).-Ibidem.

La excepción, sin embargo, la tenemos cuando nos encontramos en el caso del artículo 131 de nuestra Carta Magna, en el que en forma expresa se autoriza al Congreso de la Unión para que delegue facultades al Ejecutivo Federal, en materia impositiva y únicamente en los casos que limitativamente se ñala dicho precepto.

4.-DE CARACTER GENERAL.- Significa que todos los individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, deberán cubrir el impuesto.

5.- OBLIGATORIO.- El impuesto es un acto de imposición de la potestad tributaria del Estado, y, por lo tanto, su pago no puede dejarse a la libre voluntad de los particulares, pues en caso contrario, el Estado puede echar mano del procedimiento administrativo de ejecución para lograr el cobro de los impuestos.

Respecto a los puntos 4 y 5 antes mencionados, se hizo una crítica en líneas anteriores, en el sentido de que consideraba innecesario que se hiciera referencia a las palabras "con carácter general y obligatorio", pues a mi manera de ver, es suficiente que se hiciera referencia a la ley únicamente, la cual tiene como características, entre otras, precisamente las consistentes a la generalidad y obligatoriedad. Felizmente, ésta situación ya fue superada.

6.- A CARGO DE PERSONAS FISICAS O MORALES.- En este punto en realidad no hay mayor comentario que hacer, aunque sí una pequeña crítica.

Al formularse la definición del impuesto, nuestros legisladores no pudieron substituir viejos vicios que se han venido arrastrando desde tiempos ya remotos, pues al utilizar el término de personas morales, es evidente que se apartaron del campo propiamente jurídico y emplearon un vocablo que, en todo caso, corresponde al campo de la Etica y que nada tiene que ver dentro de la definición, propiamente jurídica, de la norma en comento.

En lo personal, considero que el legislador debe hacer referencia al -

concepto de personas jurídicas colectivas en lugar del de personas morales, - por ser la acepción más aceptada (38 Bis) en la doctrina contemporánea, pues se estima más técnico y apropiado dentro del campo jurídico.

7. PARA CUBRIR LOS GASTOS PÚBLICOS.- No puede cubrirse un impuesto para determinarlo a un fin que no sea el de satisfacer el gasto público, es decir, los gastos que el Estado debe realizar para el cumplimiento de sus actividades.

Respecto a los gastos públicos, también ha sido motivo de amplios comentarios en líneas anteriores, por lo que se considera que no existe nada más que agregar, al respecto.

Por su parte, el nuevo Código Fiscal de la Federación (39), en vigor en su artículo 2º fracción I, define al impuesto como las contribuciones "establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de ese artículo".

En base a la anterior definición se puede inferir las siguientes características:

1.- ES UNA CONTRIBUCION.- Definida por Rafael de Pina en su -- Diccionario de Derecho (Editorial Porrúa, S.A., Séptima Edición, México, 1978, página (157) como una aportación económica que "...los miembros del Estado y los

(38 Bis).- García Maynez, Eduardo.- Introducción al Estudio del Derecho, Vigésima Sexta Edición.- Editorial Porrúa, S.A.-México, 1977.-Pág. 271 y siguientes.

(39).- Este ordenamiento fiscal consta de 6 títulos y que son: I.- Disposiciones generales; II.- De los hechos y obligaciones de los Contribuyentes; III. De las facultades de las autoridades fiscales; IV.- De las infracciones y delitos fiscales; V.- De los procedimientos administrativos y; VI.- Del procedimiento contencioso administrativo.

extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios..." y cargas públicas, el término de contribución viene a substituir a la palabra prestación que se contenía en la definición que del impuesto daba el Código Fiscal de la Federación de 1967, en su artículo 2º ya analizado.

Con el objeto de ser más congruente con el mandato constitucional, según se precisa en la exposición de motivos del nuevo Código Fiscal de la Federación de 1981, diversos preceptos fueron definidos de acuerdo al espíritu que marca nuestra Carta Magna. Así, en el caso concreto, la palabra contribución viene a substituir a la palabra prestación para que esté acorde con lo establecido por el artículo 31, fracción IV Constitucional, que dispone: "Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan..."

2.-ESTABLECIDA EN LA LEY.- Se repite el comentario que al respecto se hizo en este punto al analizar la definición del impuesto que nos daba el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1967.

3.-A CARGO DE PERSONAS FISICAS Y MORALES.- De igual manera, se remite al comentario que sobre este punto se hizo al analizar la definición del impuesto del Código Fiscal de la Federación de 1967.

4.-QUE SE ENCUENTREN EN LA SITUACION JURIDICA O DE HECHO -- PREVISTA POR LA LEY.- Esta circunstancia no es nueva en el derecho impositivo mexicano, pues ya se encontraba en la antigua definición que al respecto daba el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1938.

En efecto, como ya se vió en líneas anteriores, dicho precepto establecía que eran impuestos "...las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

Ciertamente, no son las mismas palabras, pero, esencialmente, el significado es el mismo ya que en la nueva definición se hace una remisión expresa al hecho generador que prevenga la ley respectiva.

5.- QUE SEAN DISTINTAS DE LAS SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES II Y III DEL PROPIO ARTICULO 2° .- Las fracciones II y III del precepto citado, nos hablan de las aportaciones de seguridad social y de los derechos, definiendo a las primeras como contribuciones "...establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado", y a los segundos como contribuciones "...establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación".

Siguiendo un orden lógico y por exclusión, esta última parte de la definición que se analiza, señala que si no es aportación de seguridad social ni derecho, será impuesto.

Analizada la definición en su integridad y armonía, resulta que el legislador optó por hacer una redacción breve, clara y sencilla, sin establecer gravamen alguno, dejándose esta tarea para las respectivas leyes impositivas. - (39 Bis)

En términos generales, puede considerarse acertada la labor legislativa en este aspecto, pues dado el carácter general del Código Tributario Federal, puede considerarse más operativo y sencillo que en cada ley fiscal que se expida, se establezcan en forma especial las situaciones jurídicas o de hecho que estarán afectas al nuevo gravamen que se implante.

(39 Bis).- Exposición de Motivos del nuevo Código Fiscal de la Federación de 1981.

CAPITULO II ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

"El impuesto, dice Lucien Mehl, es un concepto complejo que sólo puede concebirse claramente tras haberlo descompuesto en sus elementos".(40)

Tal es el propósito a seguir en el presente capítulo. Desde luego, se aclara, no es objetivo de este trabajo determinar la primacía o importancia de un elemento frente a otro, habida cuenta de quienes pugnan por glorificar en materia tributaria al hecho imponible frente a los sujetos de la relación jurídico tributaria. (40 Bis)

(40).- Mehl, Lucien.-Elementos de Ciencia Fiscal.-Bosch, Casa Editorial.-Barcelona, 1964.-Página 66.

(40 Bis).-Así Dino Jarach en su obra El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Editorial Abeledo-Perrot, Segunda Edición, Buenos Aires, 1971, página 71, nos dice que en su ensayo pone - "como centro al presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el hecho imponible. Se trata de una glorificación del presupuesto aún más acentuada que la que caracteriza el célebre tratado de Albert Hensel, y las monografías de Geyler..." y considera a los sujetos de la relación jurídico tributaria, no por sí mismos, sino como un mero aspecto subjetivo del hecho imponible. Por su parte, Manuel González-Sánchez en su obra Los Sujetos Pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, España, 1976, Instituto de Estudios Fiscales, páginas 25 y 26 nos dice: "No es precisamente el tema de los sujetos pasivos el que mayormente ha preocupado a la doctrina en el estudio de los elementos de la relación tributaria, sino que, por el contrario, es el hecho imponible el que ha sido objeto de mayor ponderación por parte de la doctrina tributaria (...). Sin embargo, ello solamente significa que ha existido una tendencia doctrinal a ponderar a este elemento esencial de la relación tributaria, cuya importancia nadie discute. Como consecuencia de la elevada ponderación atribuida al hecho imponible se ha hablado del aspecto subjetivo del hecho imponible pero tal apreciación doctrinal no tendría más justificación que un planteamiento del aspecto objetivo del sujeto pasivo. Circunstancia que se puede apreciar claramente en los impuestos a un tipo específico de sujetos pasivos, fuera de los cuales el presupuesto jurídico, que integra la hipótesis de la norma que fija el hecho imponible no surtiría efecto. La realización del presupuesto jurídico que constituye el hecho imponible se halla estrechamente ligada con la titularidad del mismo. Realización y titularidad son coetáneos, configurándose así la conexión existente en toda relación jurídica entre sujeto y hecho o acto que integra su contenido".

Quede, sin embargo, constancia de que si bien el tema en sí es interesante, entrar a su estudio implicaría necesariamente no pocas páginas de redacción y confrontación de autores de renombrado prestigio, encontrándonos por un lado, a Dino Jarach (41), Lavangna (42), Amilcar de Araújo Falcão (43), -- etcétera, por otro lado están Giannini (44), Mario Pugliese (45), etcétera, o en una posición más conciliadora, con Fernando Sainz de Bujanda (46) y Manuel González Sánchez (47). Tal objetivo, aunque apasionante, queda obviamente, fuera de la finalidad del presente trabajo.

Hecha la anterior aclaración, es oportuno analizar los diferentes elementos que integran al impuesto.

-
- (41).-Jarach, Dino.- Obra citada, pág. 71.-Véase, también el comentario desarrollado al pie de página, en la nota número 40 Bis de este trabajo.
- (42).- Citado por Manuel González Sánchez en su obra invocada, al pie de página 25, nos dice que: "El legislador tributario, en efecto, opera en un campo en el cual los sujetos (entendemos los pasivos) representan el punto de llegada, más que el punto de partida. Es decir, mientras que en otros campos los sujetos son centros de intereses diversamente tutelados por la normativa, en el derecho tributario el centro de instrumentación es el presupuesto de hecho del impuesto, sea este un patrimonio, una renta u otra manifestación de riqueza o de utilidad específica".
- (43).- De Araújo Falcão, Amilcar.- El Hecho Generador de la Obligación Tributaria.-Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1964.- Página 7, nos dice: "El hecho generador es un hecho fundamental y nuclear para el estudio del derecho tributario..."
- (44).- Citado por Dino Jarach en su obra del Hecho Imponible, página 72.
- (45).- Ibidem.
- (46).-Citado al pie de la página 26 por Manuel González Sánchez de su obra invocada, nos dice: "pensamos, por todo lo expuesto, que la tendencia a la "glorificación del hecho generador" ha tenido el mérito relevante de destacar la importancia fundamental que al expresado hecho corresponde en la dogmática tributaria, colocándole en cabeza del tratamiento específico del fenómeno tributario desde la perspectiva jurídica. Pero entendemos, a su vez, que peca de radical la afirmación según la cual toda la teoría del derecho tributario material no pasa de ser un desarrollo de la propia teoría del hecho imponible".
- (47).- Ver final de la Nota 40 Bis de este trabajo.

- 41 -

A.- LOS SUJETOS DEL IMPUESTO .

Es de todos conocido que los ingresos federales son previstos y establecidos en un documento denominado Ley de Ingresos de la Federación.

Esta Ley es anual y es facultad del Congreso de la Unión establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos, siendo en todo caso, la Cámara de Diputados la que se convierte en Cámara de origen.

Lo anterior, de acuerdo a lo establecido por los artículos 73 fracciones VII y XXIX y 74 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Ahora bien, ¿Quiénes son los titulares del derecho impositivo y quién los obligados al pago del impuesto?

La lectura al artículo 31 fracción IV Constitucional despeja la anterior duda. En efecto, dicho precepto establece en su fracción citada y como una más de las obligaciones de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado (federado) y Municipio en que residen.

Así pues, resulta que la Federación, el Estado y el Municipio son los titulares, en mayor y menor grado, respectivamente, de la soberanía fiscal y - que doctrinariamente se les conoce como "sujetos activos"; y frente a éstos, se encuentran los "mexicanos", es decir, los contribuyentes o sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, que, en un momento determinado, puede llegar a constituirse entre dichos sujetos (activo y pasivo).

En el capítulo siguiente se verá con más detenimiento y en general, - todo lo relacionado a los sujetos de la relación jurídico-tributaria, entendida ésta, como una relación compleja que surge entre el sujeto activo y el sujeto - pasivo, merced al vínculo jurídico que existe en virtud del cual aquél exige de éste, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, motivada por la realización de ciertos hechos o actos jurídicos imputables al-

sujeto pasivo y que se encuentren obviamente, contemplados en una ley tributaria.

B.- EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO.

El hecho generador del impuesto, es la realización concreta por parte del sujeto pasivo, de un determinado hecho o acto jurídico contemplado en la ley, que produce, al efectuarse, una obligación tributaria para con el sujeto activo.

En realidad, existen infinidad de autores, que, al referirse al hecho generador del impuesto, lo definen con distintos nombres. Sin embargo, -- no hay que dejarse guiar por los nombres, hasta encontrar el significado que -- cada autor da a esos vocablos.

"El presupuesto de hecho-dice Sergio Francisco de la Garza- de la obligación tributaria ha recibido varios nombres: presupuesto, fattispecie - (italiano), fait generateur (francés), Tabtestad (alemán), hecho imponible, -- hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria" (48). -- También se le conoce con el nombre de "objeto" del impuesto (cuyo vocablo debe estimarse incorrecto y que más adelante analizaremos).

En nuestro sistema jurídico tributario, el concepto más aceptado es el de "hecho generador", cuyo origen, según Sergio Francisco de la Garza (49), proviene de la literatura tributaria francesa que utiliza la expresión "fait - generateur de l'impôt", cuya traducción al español significa "hecho generador del impuesto".

Como quiera que sea, lo cierto es que desde el Código Fiscal de 1938, la expresión de "hecho generador se ha venido utilizando insistentemente. Así, el artículo 2º del citado Ordenamiento Federal, al darnos la definición de los

(48).- De la Garza, Sergio Francisco.- Obra citada, página 394.

(49).- Ibid., página 397.

impuestos (que ya vimos en el capítulo anterior), nos decía que "Son impuestos (...) a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". Por su parte, el artículo 31 - del mismo Ordenamiento tributario disponía que: "El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal".

Se ha visto, respecto al precepto citado en primer término (artículo 2º), que el hacedor de leyes hizo una redacción más breve y sencilla en el Código Fiscal de la Federación de 1967, y en el cual ya no aparece el concepto de "hecho generador". Por lo que respecta al artículo 31 del anterior Código Fiscal Federal, se hicieron algunas modificaciones en el de 1967 y que casi en nada varió con el de 1938. En efecto, en el artículo 17 del Código Fiscal de 1967, se contenía la referencia implícita al concepto de hecho generador al -- disponer en su primer párrafo que "la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

Asimismo, el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación de 1967, al hablarnos sobre la extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, nos decía que se extinguían en el término de cinco años no sujeto a interrupción ni suspensión, mismo que se deberá empezar a contar a partir de: "I.-... II.- Del día siguiente al en que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de..."

Por su parte el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación de -- 1981, en vigor, expresamente dispone: "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones de hecho propuestas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...", de donde se infiere que directa o indirectamente, el término de hecho generador del tributo continúa en pleno uso.

Para Dino Jarach, el estudio de la relación jurídico tributaria única puede hacerse partiendo del presupuesto de hecho (hecho generador o hecho imponible como él lo denomina).

En su brillante obra que sobre el hecho imponible realizó en 1943, Jarach hizo las siguientes reflexiones sobre el hecho generador del impuesto.

"Existe una relación sustantiva, que nace del verificarse del presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables. Las normas que determinan los hechos jurídicos a los cuales se vincula el nacimiento de la realización tributaria, tienen como destinatarios de un lado el sujeto que tiene la pretensión de la prestación pecuniaria, de otro lado los sujetos que tienen la obligación de (dar) esta prestación..."

"El estudio de la relación jurídica tributaria, sin embargo, se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material..."

"Pertenece, por último, al estudio del presupuesto de hecho de la relación tributaria la atribución del hecho jurídico tributario al sujeto pasivo principal, es decir, al contribuyente y los criterios de atribución a los otros sujetos pasivos. La atribución representa el aspecto subjetivo del hecho imponible, o si se prefiere, la coordinación entre momento subjetivo y momento-objetivo de la relación jurídica tributaria..."

"Se acostumbra en la mayoría de los tratados de derecho tributario y en las monografías sobre la relación tributaria, anteponer el análisis del aspecto subjetivo de la relación jurídica tributaria al estudio del presupuesto de hecho, es decir, del hecho imponible..."

"Esta manera de tratar la relación jurídica tributaria está, sin em--

bargo, equivocada. Ni el mismo sujeto activo de la relación tributaria es un prius respecto al hecho imponible; dentro de la relación jurídica tributaria-material su pretensión no surge sino después de verificarse el hecho imponible (...). En lo que se refiere a los sujetos pasivos (...), los criterios de vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho.

"Por esto, hay que examinar en primer término, como lo haremos, el hecho imponible (...). Esto explica por qué en este trabajo trataremos del hecho imponible y después de los sujetos, considerados no por sí mismos sino como aspecto subjetivo del mismo hecho imponible"(50).

Si bien es cierto que el hecho generador (hecho imponible) ha sido presentado por una parte de la doctrina como el hecho más importante de la relación jurídico tributaria, sobre todo por Jarach, debe decirse al igual que González Sánchez y Sainz de Bujanda (51), que dicha circunstancia peca de radicar y sólo significa la existencia de una respetable parte de la doctrina que se inclina para ponderar a este elemento frente a los demás que integran la relación jurídica tributaria. Sin embargo, debe considerarse que la función más importante del hecho generador radica en la de servir de medio de unión entre los sujetos de la relación tributaria, es decir, entre el sujeto activo y el sujeto pasivo (52).

Pero, de ninguna manera es absolutamente aceptada la opinión de Jarach según la cual el hecho imponible debe gozar de cierta prominencia frente a los demás elementos de la relación jurídico tributaria, sobre todo, de los sujetos, pues como lo afirma González Sánchez, la realización del presupuesto de hecho que constituye el hecho imponible se haya estrechamente ligada con la-

(50).-Jarach, Dino.-El hecho Imponible, página 54 y siguientes.

(51).- Ver comentarios desarrollados al pie de página en las notas 40 Bis y 46- de este trabajo.

(52).- González Sánchez, Manuel.-Obra citada, página 59.

titularidad del mismo; esto es, realización y titularidad son coetáneos, "con figurándose así la conexión existente en toda relación jurídica entre sujeto y hecho o acto que integra su contenido". (53)

Es cierto lo que sostiene Jarach en el sentido de que el hecho de que el sujeto activo sea él mismo el titular de la soberanía fiscal y en virtud de la cual pudo en un momento determinado, ser dictada una ley tributaria, no cambia la situación jurídica del sujeto activo, que es titular de la pretensión en cuanto y sólo en cuanto se haya verificado el presupuesto de hecho, así como que, en lo que se refiere a los sujetos pasivos, su clasificación, capacidad jurídica tributaria, la naturaleza de sus obligaciones, etcétera, los criterios de vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho, aunque esto último no lo sea tanto, como se verá más adelante.

Sin embargo, ello es insuficiente, para colocar al hecho imponible como un prius respecto de los demás elementos de la relación tributaria.

Lo anterior es claro si se toma en cuenta la definición que en un momento dado hace el legislador, respecto al presupuesto de hecho de un tributo determinado, lo que es posible únicamente cuando se han contemplado las diversas posibilidades que tiene el Estado (sujeto activo), para gravar determinada actividad o la manifestación exterior de cierta riqueza del sujeto pasivo (capacidad contributiva), de donde se sigue por vía de consecuencia, que es un hecho económico manifestado por los sujetos pasivos lo que determinan en última instancia, al hecho generador del impuesto.

Por lo tanto, resulta inexacto lo sostenido por Dino Jarach, pues -- como se ve, siendo un hecho económico que al realizar el sujeto pasivo es contemplado por parte del legislador, da como consecuencia la determinación y definición del hecho imponible, cuyo momento de vinculación con los sujetos de --

(53).- Ibid., página 26.

la relación jurídico tributaria, es establecido por el mismo legislador al formular la Ley Tributaria.

Admitir la tesis de que, es el presupuesto de hecho (hecho imponible) quien da origen a nacimiento a la diversidad de sujetos pasivos y por lo tanto, considerar a éstos junto al sujeto activo como mero aspecto subjetivo del hecho generador del tributo, soslayando su importancia que juega en la relación jurídico tributaria, es negar la génesis misma que el legislador toma en cuenta al momento de formular las leyes impositivas.

Más aún, se podría llegar al extremo de pensar, si se acepta la tesis de Jarach, que el legislador actuando de una manera caprichosa, inventara un hecho generador de un hipotético tributo sin tomar en cuenta para nada a los sujetos pasivos que pudieran darle origen y obviamente, que pagaran ese tributo, y formulara una ley impositiva que por arte de magia diera nacimiento a -- los sujetos pasivos, lo cual suena ilógico y afortunadamente no se da en los modernos Estados de derecho.

Para Giuliani Fonrouge, es objeto del impuesto "...el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.

"El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación (tributaria)..." (54).

Asimismo, el maestro Flores Zavala al referirse al hecho generador del impuesto, nos dice que "objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

(54).-Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Obra citada, página 422.

"Esta definición coincide, en esencia, con los conceptos de Fleiner y Wagner.

"Fleiner dice: El objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un tributo determinado.

"Wagner también define el objeto del impuesto como las circunstancias en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia -- puede ser 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..." (55).

Aún cuando Flores Zavala no desarrolla con más amplitud su concepto, no sucede lo mismo con Giuliani Fonrouge, y, al efecto, trata de distinguir -- entre objeto del impuesto y objeto de la obligación tributaria, definiendo al primero como ya quedó escrito en líneas anteriores y al segundo como "la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie..." (56). Sin embargo, tanto Flores Zavala como Giuliani Fonrouge (y los autores citados por el primero), coinciden en lo fundamental al dar su concepto del "objeto del impuesto".

Se afirmó que es incorrecto que se hable del "objeto" del impuesto como sinónimo de hecho generador del tributo, pues mientras éste indica una actividad dinámica que surge o es realizada con el concurso de los sujetos pasivos; sin embargo, no sucede lo mismo con aquél, y cuyo significado no dice nada o al menos, para lo que se desea definir.

(55).- Flores Zavala, Ernesto.-Obra citada, página 108.

(56).- Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Obra citada, página 422.

Lo anterior es claro si se toma en cuenta lo que el Nuevo Diccionario Ilustrado Sopena de la Lengua Española (Editorial Ramón Sopena, S.A., Barcelona 1979, página 726) y que nos dice: "Objeto.m. Lo que se percibe con los sentidos. Lo que sirve de asunto al ejercicio de las facultades mentales.-Fin o intento.-Materia y sujeto de una ciencia.-Cosa".

Obviamente, el "objeto" del impuesto tal y como lo definen Flores Zavalá y Giuliani Fonrouge, no encontraría acomodo en los anteriores conceptos, razón por la cual se considera inapropiado que se pretenda definir al "objeto" del impuesto como sinónimo o equiparable al hecho generador, en virtud de que éste indica en forma más correcta y exacta, la actividad desarrollada por parte del sujeto pasivo y por virtud de la cual, se dará nacimiento a una obligación tributaria determinada, mientras que aquél, no indica nada o al menos, no indica nada para el efecto o concepto que estamos estudiando: el hecho generador del impuesto.

Por objeto del impuesto, se puede entender más bien, como la intención del legislador de gravar los ingresos que en un momento determinado puedan obtenerse por una actividad cuya regulación sea necesaria para ayudar al Estado a cubrir las cargas públicas.

Es decir, sería lo que Giuliani Fonrouge define como objeto de la obligación: el ingreso que percibe el Estado como consecuencia del pago realizado por el sujeto pasivo y en ese sentido, podría hacerse una pequeña modificación al enunciado de Giuliani Fonrouge diciendo que "el Hecho Generador del impuesto (en lugar de "El objeto del Impuesto") constituye el antecedente del objeto de la obligación tributaria" (Véase la nota 54).

C.- FUENTE DEL IMPUESTO.

Se puede definir como el volumen de los bienes o de la riqueza de una persona física o jurídica colectiva, de donde se obtienen las cantidades necesarias para pagar los tributos. Así, la fuente original del tributo se puede encontrar en el capital y el trabajo.

Desde luego, se aclara que la fuente del impuesto que se analiza, se toma en cuenta únicamente desde el punto de vista material o económico y no -- así, desde el punto de vista formal o legislativo en donde, como se sabe, la - única fuente del impuesto se encuentra en la ley.

Hecha la anterior aclaración puede decirse que, la fuente del impuesto se ubica como la capacidad contributiva que el Legislador toma en cuenta de los sujetos pasivos al momento de elaborar las leyes impositivas.

Si de alguna manera se ve que, en general, el Estado beneficia a los contribuyentes (y aún a los que no lo son) por la seguridad y la defensa nacional, por el incremento de la producción, el disfrute de la riqueza y el progreso de la civilización; dichos beneficios deben ser considerados como los puntos de referencia y el límite para la aplicación de los impuestos fundados sobre la capacidad contributiva de cada causante, que lo mismo puede ser persona física que persona jurídica colectiva (57).

El principio de la capacidad contributiva "explica la distribución de los gastos públicos mediante impuestos, tanto directos como indirectos e indica que la aplicación de las cargas se efectúa sin tener en cuenta el goce, por parte de los contribuyentes, de los diversos servicios públicos.

"Pero el ejercicio de la soberanía fiscal del Estado tiene un límite a fin de que el impuesto no sea igual a los actos arbitrarios o violentos de los bandidos que se apoderan de los viandantes" (58).

Según Griziotti, la riqueza que se gana y que aumenta el patrimonio - del contribuyente y su potencialidad económica, tanto para producir como para - consumir, es la fuente directa del impuesto y los tributos que gravan esa riqe

(57).- Griziotti, Benvenuto.-Obra citada, página 143.

(58).- Ibidem.

za ganada, se llaman por ello impuestos directos.

Asimismo, los impuestos directos o indirectos son reales si gravan la riqueza independientemente de la consideración del contribuyente y son personales, si se consideran las condiciones individuales de la capacidad contribuyente.

Se estima que hay una ventaja política en el impuesto indirecto por su universalidad; es decir, cuando una persona (nacional o extranjera, exentos u obligados al pago) espontáneamente gasta su riqueza en los consumos, debe -- pagar necesariamente los impuestos que la ley estime por considerarlos dotados de capacidad contributiva. Además, representan la ventaja de que, con este tipo de impuestos y de acuerdo a los principios políticos dominantes en los regímenes democráticos, pueden gravarse los consumos preferidos de las clases poseedoras.

D.- LA UNIDAD DEL IMPUESTO.

También conocida como Unidad Fiscal, la Unidad del Impuesto se fija o establece con base en una unidad de medida y sobre ella, se apoya la ley para determinar lo que debe cubrirse por concepto de impuestos.

Es decir, en palabras del maestro Flores Zavala, para quien la Unidad del Impuesto es "la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etcétera, sobre la que la ley fija en cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo: un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cuantía de renta..." (59).

Ya que el anterior concepto, dada su claridad, no deja lugar a dudas en cuanto a su interpretación y comprensión, resulta completamente innecesario hacer cualquier otro comentario al respecto.

(59).- Flores Zavala, Ernesto.- Obra citada, página 108

E.- LA CUOTA DEL IMPUESTO.

También conocida como alícuota, es la cantidad en dinero o en especie que el legislador establece en relación a la base imponible y como pago por concepto de impuestos.

En algunas ocasiones, las leyes fiscales establecen una cantidad -- fija en dinero, a medida de cuota. Es el caso del "impuesto fijo" y en el -- cual se establece la deuda del contribuyente en una suma determinada por una cifra exacta e invariable (60). También se puede establecer que el importe -- del impuesto cambie en relación a determinada base imponible y que puede ser, según los casos, la renta, el patrimonio, el valor u otra cualquiera materia imponible. Tal es el caso del "impuesto variable" en sus distintas subespecies de cuota proporcional, progresiva y regresiva.

I.- Cuota Proporcional. Es la que varía con el cambio de la base imponible de tal manera que el importe del tributo crece en proporción constante con el incremento de la base. Por ejemplo, si a una base imponible de cien corresponde un impuesto de X, a un imponible de doscientos corresponderá un impuesto de 2X y así, sucesivamente.

II.- Cuota Progresiva. Es la que aumenta con el incremento de la base imponible, de tal manera que a los sucesivos aumentos iguales de la misma base, corresponden incrementos crecientes del impuesto: Si sobre cien, el impuesto a pagar es de X, sobre una base de doscientos será 2X+Y.

A propósito de este tipo de cuota, Griziotti la clasifica en varios tipos, a saber:

(60).- Berliri, Antonio.- Principios de Derecho Tributario. Volúmen II.- Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.-Página 356.

a).- Progresión por clases.- Consiste en que los contribuyentes se dividen en clases en relación a la cuantía de la riqueza que poseen y para cada clase sucesiva se establece una cuota o tipo de gravamen que aumenta progresivamente.

Para las clases con más ingresos, este tipo de impuesto les ofrece el inconveniente de los cambios bruscos, pues aumenta la presión tributaria al pasar de una clase a otra, en el sentido de que puede ocurrir que a los contribuyentes, después de haber pagado el impuesto, les quede libre menor cantidad de riqueza que si fueren gravados en la clase inmediata anterior.

Y utilicemos un ejemplo del propio Griziotti quien nos dice que "... Si, por ejemplo, la clase de renta entre 9.001 y 10.000 se grava al tipo del 10 por 100 y la clase siguiente de 10.001 al 11.000 se grava al 11 por 100, un contribuyente que posea una renta de 10.100 pagará un impuesto de 1.111, con lo cual le quedará libremente una renta de 8.989, mientras que a un contribuyente con 10.000 de renta pagaría un impuesto de 1.000 y le quedarían libres 9.000, o sea (que) quien era más rico se queda con menos por efecto del impuesto. La diferencia se hace más notable cuanto más se pasa a las clases superiores de riqueza o cuanto más aumenta el tipo de gravamen..." (61).

b).- Progresión escalonada.- El anterior efecto (progresión por clase) se evita con el impuesto con cuota progresiva escalonada. Con este sistema se distinguen sucesivas escalas o grados de riqueza, estableciéndose para cada uno el tipo de gravamen correspondiente, de tal manera que el contribuyente paga los tipos sucesivos de gravamen que afectan a cada grado sucesivo de la escala en que puede ubicarse su renta. Para este caso, el contribuyente con -- 10.000 de renta pagaría el 11 por 100 sólo sobre 100, el 10 por 100 sobre --- 1.000, que son los que corresponden al grado de la escala de 9.001 a 10.000 y tipos inferiores para los grados de la escala en que la tarifa pueda dividir la renta imponible hasta 9.000, como sigue: (62)

(61).- Griziotti, Benvenuto.-Obra citada, página 353.

(62).- Ibidem.

Grados de la Escala				Tipos de gravamen por 100	
Hasta	1.000.....				1
De	1.001	a	2.000...		2
"	2.001	a	3.000...		3
"	3.001	a	4.000...		4
"	4.001	a	5.000...		5
"	5.001	a	6.000...		6
"	6.001	a	7.000...		7
"	7.001	a	8.000...		8
"	8.001	a	9.000...		9
"	9.001	a	10.000..		10
"	10.001	a	11.000..		11

A este tipo de gravamen se le objeta por el hecho de que con este -- sistema el legislador queda vinculado a aplicar el mismo tipo de gravamen a -- idénticos grados de la escala sin distinguir si la riqueza pertenece a ricos o pobres y por consiguiente se tiene que renunciar a gravar a los unos y a los - otros como mejor convenga, o en su caso gravar a los ricos de manera que no se pueda oprimir a los pobres (63).

c).- Progresión continua.- Este tipo de cuota resulta de una fórmula algebraica que representa una curva ascendente conforme a los principios políticos de la progresión que desea el legislador calculándose el impuesto en una tabla anexa a la ley, lo que debe pagar el contribuyente según su categoría de riqueza, evitándose los inconvenientes del impuesto progresivo por clases o escalonado y la progresión se efectúa de un modo continuo correspondiendo exactamente al criterio político del legislador y que según Griziotti (64), es el mejor sistema y que tiene aplicación en Italia en los Impuestos recientes sobre el patri

(63).-Griziotti, Benvenuto.- Obra citada, página 354.

(64).- Ibidem.

monio y sobre la renta.

Este tipo de cuota, no obstante, puede llegar a absorber el cien por ciento de la riqueza gravada (65) por lo que para evitar ese resultado y que de alguna manera conduciría al establecimiento de un impuesto confiscatorio y por ende, inconstitucional, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y se convierte en proporcional.

III.- Cuota Regresiva.- Al contrario de la progresiva, la regresiva se da cuando con el aumento de la base imponible, disminuye el importe del impuesto, de tal manera que si a una base de cien corresponde X, a una base de doscientos corresponderá 2X-Y.

Un ejemplo ilustrativo, nos lo proporciona el Maestro Flores Zavala - en su obra citada, páginas 117 y 118, que consiste en el tipo de impuesto que el Distrito Federal tenía sobre las empresas mercantiles y cuya tarifa era la siguiente:

Por la fracción de capital hasta	\$ 2,000.00	de \$ 2.00 a \$ 50.00	Bim.
" " "	" \$ 2,000.01	a 5,000.00	----- 4.50%
" " "	" 5,000.01	a 10,000.00	----- 4.00%
" " "	" 10,000.01	a 20,000.00	----- 3.80%

etcétera.

La doctrina contemporánea ha coincidido en señalar que los tres tipos de cuotas antes señalados (proporcional, progresiva y regresiva), son los que en forma continua han utilizado las diversas legislaciones tributarias al momento de elaborar los tributos, y cuya representación respecto a la base imponible, es manifestada generalmente por una figura denominada tasa del impuesto y que es la cantidad en porcentaje que se emplea para establecer el tributo y -- que, desde luego, no hay que confundir con lo que se entiende en otros países -- por tasa y que se equipara en nuestra legislación tributaria con los Derechos-

(65).- De la Garza, Sergio Francisco.- Obra citada, página 426.

(artículo 3° del Código Fiscal de la Federación de 1967, y artículo 2° fracción III del Código Fiscal de la Federación de 1981 en vigor).

Existen, sin embargo, otras denominaciones o tipos de cuotas y que son señaladas como complementarias de las que hemos visto ya que, en cierto modo, representan modalidades de las mismas y que citaremos a continuación:

a).- Cuota gradual.- Es, al decir de Antonio Berliri, una suma que se obtiene en función de la base imponible, lo que se diferencia de los otros tipos de cuotas, cuya obtención es a través de un porcentaje en relación a la base imponible.

"Justamente -dice Berliri_ cuando la Ley del Timbre define el impuesto gradual como aquél que se establece de manera que varía según los grados -- de una escala referida al valor o a otro elemento consustancial al acto escrito o a las dimensiones del papel, contraponiéndolo netamente al impuesto proporcional que, por el contrario, se obtiene con un porcentaje constante al valor representado por el objeto imponible" (66).

b).- Cuota discrecional.- Consiste en el tipo de gravamen que varía entre un máximo y un mínimo, de acuerdo al poder discrecional de la autoridad fiscal encargada de administrar el tributo, justificándose este tipo de gravamen únicamente en los casos de los impuestos leves, pues resultaría desproporcionado un proceso más riguroso de determinación de la fase imponible (67).

c).- Cuotas ordinarias y cuotas bonificadas o reducidas.- Las primeras son las que se aplican siempre que se verifica el hecho generador del tributo y por virtud del cual nace la obligación tributaria, siempre que no se verifique una circunstancia particular por la que sea procedente la aplicación de una alícuota menor; las segundas son las que se aplican cuando se verifican

(66).- Berliri, Antonio.- Obra citada, página 364.

(67).- De la Garza, Sergio Francisco.-Obra citada, páginas 428 y 429.

ciertas circunstancias especiales y que pueden ser hechos complementarios o añadidos (68). Un ejemplo, nos lo proporciona Griziotti y que nos dice: "...si - la Ley del Registro dispone que la transmisión de un inmueble está sujeta al im puesto del 6 por 100 de su valor y una ley especial dispone que los gastos producidos por un determinado ente pagan el impuesto reducido en la mitad e incluso el impuesto fijo, estamos indudablemente en presencia de una alicuota ordinaria y de una alicuota reducida..." (69).

Como ya se apuntó con anterioridad, la clasificación a que se hizo-- referencia en primer término (cuotas proporcionales, progresivas y regresivas), es considerada como exhaustiva en cuanto a que es difícil que existan otros -- tipos de gravámenes en los que se aplique otra clase de cuotas para dar paso a una diversa pero que no rebasa el ámbito de las ya anotadas, mismas que son de bidamente consideradas por el legislador al formular la ley tributaria respectiva.

F.- LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO .

Conocida también como base de cálculo (70), consiste en la cuantía - sobre la cual se determina el impuesto a pagar por parte del sujeto pasivo y es fijada en todo tiempo por el legislador al momento de emitir las distintas leyes tributarias.

Dino Jarach le llama "objeto material del hecho imponible". En efecto, el autor en comentario al referirse a la base imponible, dice que "El objeto - del hecho imponible (que no se debe confundir con el objeto de la obligación) - es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto" (71). Asimismo, -- diferencia al objeto del hecho imponible, puesto que las características son --

(68).- Berliri, Antonio. Obra citada, página 366.

(69).- Ibidem.

(70).- De Araújo Falcão, Amílcar.- Obra citada, página 111.

(71).- Jarach, Dino.- El Hecho Imponible, página 164.

distintas de acuerdo a cada hecho generador del impuesto y que se pueden referir por ejemplo, al patrimonio, monto de las rentas percibidas, mercaderías - importadas o fabricadas, razón por la cual Jarach le restó importancia en su obra del Hecho Imponible, al estudio de esta figura, porque según él, está -- fuera de lugar tratar particularmente del objeto (base imponible) en una teoría general del hecho imponible.

Es discutible la posición de Jarach, respecto a soslayar el estudio de la base imponible independientemente de la teoría o estudio que se esté -- desarrollando, puesto que, según ha quedado precisado en líneas anteriores, - siendo este elemento de vital importancia porque es la magnitud económica o - numérica sobre la cual se fija la cuota para obtener el quantum a pagar y que necesariamente se encuentra ligada al hecho generador de tal manera que debe aparecer como su verdadera y auténtica expresión económica (72), más aún, tratándose de un estudio a la teoría general del hecho imponible como el realizado por el propio Jarach.

Por otra parte, Lucien Mehl considera a la base imponible como uno de los elementos determinantes del importe del impuesto y que se encuentra constituida por el conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración (73).

Así, la utilización del método de enumeración de datos era frecuente en la determinación de los impuestos indiciarios, cuyo caso más característico se dió en Inglaterra hasta el siglo XVIII y en Francia hasta 1926, con el impuesto sobre puertas y ventanas, cuya base imponible estaba formada por el número de aberturas de la casa.

Por lo que toca al método de datos valorados, los impuestos modernos se recaban generalmente con este método y que según los casos, se toma como ba

(72).- De Araújo Falcão, Amilcar.- Obra citada, página 111.

(73).- Mehl, Lucien.- Obra citada, página 77.

se el valor de la mercancía que produce el hecho generador del impuesto, por ejemplo, el impuesto sobre el volumen de negocios en Francia, los impuestos aduaneros, etcétera (74).

Por último, cabe anotar que la base imponible puede ser susceptible de sufrir modificaciones ya sea mediante deducciones, reducciones o aumentos. Citaremos un ejemplo para cada caso.

1.- DEDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE.- El efecto de éstas consiste en disminuir la base de imposición de una suma determinada y generalmente, su finalidad es tomar en consideración la situación particular del contribuyente. - Una vez disminuida la base imponible, se aplica la cuota correspondiente del impuesto a pagar.

Así, el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, dispone que los contribuyentes pueden efectuar las siguientes deducciones:

I.- Las devoluciones, descuentos o bonificaciones.

II.- El costo.

III.- Los gastos.

IV.- Las inversiones.

V.- La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

VI.- Las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así -- como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables.

VII.- Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología en los términos del artículo 27 de esta Ley.

VIII.- La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementarias a las que establece la Ley del Se-

(74).-Mehl, Lucien.-Obra citada, página 77.

guro Social y de primas de antigüedad constituídas en los términos de esta -- Ley.

IX.- Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente..."

2.- LAS REDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE.- Cuando se ha obtenido la cuota del impuesto en función de la base imponible, resulta que en ocasiones-- la suma obtenida no representa el adeudo fiscal del contribuyente, o sea, el auténtico monto del impuesto, pues la base imponible puede estar sujeta a reducciones.

El ejemplo lo encontramos en la misma Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, que en su artículo 13 que contiene la Tarifa a que los contribuyentes de ese impuesto se sujetaran (Sociedades Mercantiles) al resultado final de cada ejercicio fiscal, dispone expresamente:

"De la cantidad que se obtenga por la aplicación de la tarifa y párrafo que antecede se harán, además, las siguientes reducciones:

I. 40%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la -- agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

II. 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción anterior industrializan sus productos.

III. 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción I de -- este artículo, realizan actividades comerciales o industriales, en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

IV. 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcula rán la reducción del 50% sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros, en los términos del reglamento de esta Ley".

3.- AUMENTOS A LA BASE IMPONIBLE.- Sucede lo mismo que lo anterior, pero en sentido inverso, es decir, en vez de hacerse deducciones a la base imponible, ésta puede ser susceptible de sufrir aumentos.

El ejemplo característico, lo encontramos en la Ley Federal de Impuestos sobre Herencias y Legados de 28 de diciembre de 1959 (75), publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 del mismo mes y año, que en su artículo 5° dispuso que en tratándose de sucesiones por intestado, las cuotas de la tarifa con que se grava a los herederos de acuerdo con la propia Ley, serían aumentadas, a partir del segundo grado en adelante, en un 10% calculado sobre la cuota aplicable.

G.- LA TARIFA DEL IMPUESTO.

El último de los elementos del impuesto, desde luego, no menos importante, es el que se refiere a la Tarifa del Impuesto y que consiste en una especie de tabla o catálogo donde se expresan las tasas, cuotas y la unidad para efectuar los cálculos correspondientes en la determinación del importe a pagar por concepto de impuesto, sin que se incluya en la tarifa las deducciones, reducciones o aumentos que pueda sufrir la base imponible, porque generalmente, éstos se hacen en forma separada a la tarifa y en forma y requisitos debidamente especificados.

Flores Zavala define a las tarifas del impuesto como "...listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría" (76).

En realidad, este elemento no requiere de mayores precisiones respecto a su estudio dada su naturaleza y clara interpretación, ya que mediante su aplicación se obtiene generalmente el importe o cuota que por concepto de impues

(75).-Este ordenamiento fué suprimido por la Ley que Deroga los Impuestos sobre Herencias y Legados de 29 de diciembre de 1961, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre del mismo año.

(76).-Flores Zavala, Ernesto.- Obra citada, página 109

to, debe pagar un contribuyente, con la única variante anotada arriba, es decir, cuando la base imponible no sea susceptible de sufrir reducciones o aumentos. Bástenos citar un ejemplo: La tarifa que la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor establece en su artículo 13 para las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, que se encuentran obligadas a calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio y determinado en los términos de la propia Ley y cuyo formato es el siguiente:

Límite Inferior		Límite Superior	Cuota fija	Porcentaje para aplicar se s/el excedente del límite inferior.
\$MN		\$MN	\$MN	%
De 0.01	a	2 000.00		Exenta
De 2 000.01	a	3 500.00		5.00
De 3 500.01	a	5 000.00	75.00	6.00
De 5 000.01	a	8 000.00	165.00	7.00
De 8 000.01	a	11 000.00	375.00	8.00
De 11 000.01	a	14 000.00	615.00	9.00
De 14 000.01	a	20 000.00	885.00	10.00
De 20 000.01	a	26 000.00	1 485.00	11.00
De 26 000.01	a	32 000.00	2 145.00	13.00
De 32 000.01	a	38 000.00	2 925.00	16.00
De 38 000.01	a	50 000.00	3.885.00	18.00
De 50 000.01	a	62 000.00	6 045.00	19.00
De 62 000.01	a	74 000.00	8 325.00	20.00
De 74 000.01	a	86 000.00	10 725.00	21.50
De 86 000.01	a	100 000.00	13 305.00	22.50
De 100 000.01	a	150 000.00	16 455.00	24.10
De 150 000.01	a	200 000.00	28 505.00	26.76
De 200 000.01	a	300 000.00	41,885.00	29.64
De 300 000.01	a	400 000.00	71 525.00	34.00
De 400 000.01	a	500 000.00	105 525.00	38.00
De 500 000.01	en adelante		210 000.00	42.00

Si el resultado fiscal estuviera comprendido entre \$500 000.01 a - \$1 500 000.00, se deducirá de la cuota fija de \$210 000,00 la cantidad de aplicar el 6.65% sobre la diferencia entre \$1 500 000.00 y el resultado fiscal, dice el propio artículo 13 de la Ley de la Materia, aparte de las diversas deducciones que se encuentran contempladas en el mismo artículo y a las cuales ya - hemos hecho referencia en el anterior apartado, al hablar de las reducciones - que en algunos casos, se encuentra afectada la base imponible.

CAPITULO III

LOS SUJETOS DEL IMPUESTO.

A.-CONCEPTO.

El término de sujeto, ha tenido dos significados fundamentales a través de la Historia: a). Aquello de lo que se habla, a lo que se atribuye cualidades o determinaciones o a lo que tales cualidades o determinaciones son inherentes; b). El yo, el espíritu o la conciencia como principio determinante del mundo del conocimiento o de la acción o, por lo menos, como capacidad de iniciativa en tal mundo (77).

Ambos términos han continuado en uso. El primero, que nace con la tradición filosófica antigua de Platón (78), es utilizado en la terminología gramatical y del cual no nos ocuparemos dado el objetivo principal del presente trabajo; el segundo, en el concepto de sujeto como capacidad autónoma de relaciones o de iniciativas y que tiene su origen con Kant, para quien el sujeto es el "yo pienso", la conciencia o la autoconciencia que determina y condiciona toda actividad cognoscitiva: "En todos los juicios siempre soy yo el sujeto determinante de la relación que constituye el juicio" (79).

Ahora bien, dentro del campo propiamente jurídico, entendemos, por sujeto de derecho a todo ente capaz de intervenir, como titular de facultades o pasible de obligaciones, en una relación jurídica determinada (80).

(77).- Abbagnano, Nicola.- Diccionario de Filosofía.- Fondo de Cultura Económica Segunda Edición, revisada y aumentada.-México 1974.-Página 1076.

(78).-Ibidem.

(79).- Ibid., página 1077.-Así también, Eduardo García Maynez en su obra Filosofía del Derecho, Editorial Porrúa, S.A., segunda edición, México, 1977,- página 143 y sgts.

(80).- García Maynez, Eduardo.- Filosofía del Derecho, página 138.

Savigny considera a las personas como sujetos de las relaciones jurídicas y al respecto, afirma que "toda relación de esta especie es un vínculo - entre persona y persona..." (81).

Obviamente, aunque su origen etimológico es diferente, la doctrina - contemporánea coincide en señalar a los sujetos como sinónimos de personas.

Si bien es cierto que se le da el nombre de persona a todo ente humano, dotado por la ley de la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones, no se debe pasar por alto que el concepto de persona puede ser aplicado a dos - clases: Persona individual y persona colectiva; es decir, la que se encuentra - integrada por un sólo individuo de la especie humana o, por varios agrupados en alguna forma de colectividad alrededor de intereses y fines colectivos; esto es, persona individual es el ente humano singular y persona colectiva es el ente hu - mano plural (82).

Así pues, se puede conceptuar a los sujetos del impuesto como a todas aquellas personas jurídicas individuales o jurídicas colectivas que, intervienen como titulares de facultades o pasibles de obligaciones en la relación jurídica tributaria, entendida ésta, como una relación compleja que surge entre - el sujeto activo y el sujeto pasivo, merced al vínculo jurídico que existe y en virtud del cual aquél exige de éste, el cumplimiento de una prestación pecunia - ria, excepcionalmente en especie, motivada por la realización de ciertos hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo y cuya regulación necesariamente - debe estar contemplada en la ley tributaria.

(81).- Citado por Eduardo García Maynez en su obra de Filosofía del Derecho, ya invocada, página 147.

(82).- García Domínguez, Miguel Angel.-Teoría de la Infracción Fiscal.- Derecho Fiscal Penal.- Cárdenas Editor y Distribuidor.- Primera Edición.-México, D.F., 1982.- Página 78.

B.- CLASIFICACION.

Como consecuencia del vínculo que nace al realizar el sujeto correspondiente las situaciones de hecho o actos jurídicos que la ley tributaria señala como generadores de una obligación tributaria determinada, se observa inmediatamente la intervención de dos sujetos: El activo y el pasivo.

Corresponde a este apartado consignar las diversas clasificaciones -- que los estudiosos del derecho tributario han formulado al analizar a los sujetos en materia impositiva.

El estudio del sujeto activo y su clasificación correspondiente, no tienen mayor dificultad. En efecto, es ampliamente explorado que una clasificación correcta del sujeto activo del tributo sería la siguiente: El Estado, y según se encuentre estructurado el sistema político de cada país (83). En México, sería:

- 1.- La federación
- 2.- Las entidades federativas y,
- 3.- Los municipios.

No sucede lo mismo al estudiarse al sujeto pasivo, siendo la clasificación de Mario Pugliese, la más conocida de todas y que es la siguiente:

I. A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:

- 1.- El contribuyente deudor directo del tributo.

(83).- En México aparte de la federación, las entidades federativas y los municipios, también intervienen como sujetos activos de la relación tributaria, los denominados organismos fiscales autónomos y concretamente, es el caso del IMSS e INFONAVIT, que más adelante se analizarán.

2.- El causahabiente del contribuyente:

- a) Mortis causa.
- b) Inter vivos.

B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.

1. Los contratantes y las partes en un juicio.

2. Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.

3. Los coherederos.

II. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta:

1.- Las personas obligadas al pago del tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.

2.- En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.

III. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria:

1.- Los funcionarios, jueces, abogados; notarios, etcétera.

2.- En general, los corresponsables solidarios.

IV. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

1.- Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.

2.- Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.

3.- Los sucesores en la administración de empresas (84).

(84).- Pugliese, Mario.- Instituciones de Derecho Financiero. Segunda Edición - revisada y corregida.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1976, Páginas 191 y 192.

En un sentido un poco más restringido, Manuel González Sánchez hace la siguiente clasificación del sujeto pasivo (85):

SUJETO PASIVO PRINCIPAL= Contribuyente.
1.- El sustituto
SUJETO PASIVO SECUNDARIO=
2.- El responsable: a) Solidario.
b) Subsidiario.

Por lo que toca a nuestro sistema jurídico tributario federal, el Código Fiscal de la Federación en vigor sólo contempla dos tipos de sujetos (86).

- 1.- El contribuyente (artículo 1°)
- 2.- Responsables solidarios (artículo 26).

Por su parte, la Ley Aduanera, en vigor a partir del 1° de julio de 1982, también contempla dos tipos de sujetos.

(85).- González Sánchez, Manuel.- Obra citada, páginas 64 y 65.

(86).- En el Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor, desaparece la figura del sujeto pasivo principal que recogía el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967, para dar paso a la de contribuyente y si bien no existe una definición concreta de esta nueva figura, su naturaleza jurídica se encuentra consagrada en el artículo 1° de dicho Ordenamiento y que textualmente dice: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..." Por lo que toca a los responsables solidarios sólo se procuró señalar con mayor precisión los casos principales en que dichas figuras se presentan, según reza la exposición de motivos del nuevo Ordenamiento Fiscal Federal y que sustancialmente, son los mismos que se encuentran en el artículo 14 del Código de 1967 y que, con salvedad anotada, se encuentran enumerados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 1981 en vigor.

1.- Contribuyentes (artículo 36).

2.- Responsables solidarios (artículo 41).

En su debida oportunidad, las anteriores clasificaciones se analizarán de acuerdo a lo señalado por sus respectivos autores.

C.- OBLIGACIONES.

Se ha definido a la obligación tributaria general, como una relación jurídica que nace en la ley y por virtud de la cual, el sujeto pasivo se encuentra obligado a pagar al sujeto activo (Estado u otra entidad pública con derecho a ingresar el tributo) una suma de dinero, excepcionalmente en especie, en cuanto se realice el hecho generador del tributo determinado por la ley (87).

Ahora bien, de acuerdo a la definición anotada, las características esenciales de la obligación tributaria en la legislación mexicana son las siguientes (88):

1.- Es de derecho público, en tanto que su origen y aplicación se satisface y regula conforme a normas de esta rama de derecho.

2.- Invariablemente, tiene su fuente en la ley.

3.- El sujeto activo es siempre la federación, entidad federada, municipio u otra entidad pública con derecho a ingresar el tributo, aunque también pueden figurar como sujetos pasivos (89).

(87).-Jarach, Dino.- El Hecho Imponible.- Página 73.

(88).- Margain Manautou, Emilio.-Obra citada, págs. 251 y 252.

(89).- El artículo 36 de la Ley Aduanera en vigor a partir del 1° de julio de 1982, dispone en su segundo párrafo que tanto la "Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios, entidades de la administración pública paraestatal (...) deberán pagar los impuestos al comercio exterior, no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o esten exentos de ellos".

4.- Las contribuciones siempre son de dar:

a).- Dinero, o, excepcionalmente,

b).- Especie.

5.- El destino de las contribuciones es para cubrir los gastos públicos.

Ahora bien, la obligación principal que se dá en toda relación jurídica tributaria es, siempre, el pago de la prestación fiscal debida. A su alrededor, giran otro tipo de obligaciones accesorias (90), entre las cuales, para citar un ejemplo se encuentra el pago de recargos y que de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1967, es la indemnización que percibe el fisco federal por la falta de pago oportuno (91).

Existen, también, otro tipo de obligaciones accesorias y que Sergio Francisco de la Garza denomina como deberes de carácter formal y que tienen como contenido, al fin y al cabo, obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar -- (92).

Ahora bien, de toda obligación tributaria se generan obligaciones para tres categorías de sujetos (93):

1.- OBLIGACIONES PARA EL SUJETO ACTIVO.

La obligación principal del sujeto activo es la de cobrar y recabar -

(90).- De la Garza, Sergio Francisco.-Obra citada, página 477.

(91).- El último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor, dispone que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y de indemnización del 20% que corresponda por los cheques recibidos por las autoridades fiscales y que hubieren sido presentados en tiempo y no pagados "...son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstos..."

(92).- De la Garza, Sergio Francisco.-Obra citada, páginas 447 y 448.

(93).- Flores Zavala, Ernesto.- Obra citada, páginas 57 a 61.

el tributo. En efecto, es una obligación que el Estado (sujeto activo) tiene de proceder al cobro y recaudación de los tributos a todos los sujetos pasivos que hayan realizado los hechos generadores indicados por la ley y desde luego, no puede considerarse como un derecho del sujeto activo, sino como una obligación.

Pero también el Estado al actuar como sujeto activo de un crédito fiscal determinado, se encuentra obligado a cobrar en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el hecho generador del tributo, no antes, aunque sí - después, siempre y cuando no se extinga el derecho del sujeto activo para reclamar la prestación debida (94), lo que implica y le da a la relación jurídica tributaria la naturaleza de una relación de derecho y no de una relación de poder (95).

Así, también el sujeto activo se encuentra obligado a realizar actividades de vigilancia de los créditos fiscales para lograr su percepción y evitar evasiones que dañen al Fisco, con el consiguiente beneficio para los evasores.

2.- OBLIGACIONES PARA EL SUJETO PASIVO PRINCIPAL.

El sujeto pasivo principal, se encuentra obligado a cubrir al sujeto activo el importe del tributo en la forma y términos establecidos por la ley impositiva. Esa es su obligación principal (96).

(94).- De conformidad a lo dispuesto por el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación de 1967, las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o, incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguían en el término de 5 años, no sujeto a interrupción ni suspensión. Sin muchas variantes, igual disposición se consagra en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor.

(95).- Jarach, Dino.- El Hecho Imponible.- Páginas 54 y 55.

(96).- Artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967, y artículo 1º del Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor.

Desde luego, también tiene otro tipo de obligaciones accesorias y que son:

a) Obligaciones de hacer: presentar aviso de iniciación de operaciones; presentar declaraciones; llevar los libros contables que exijan las leyes tributarias; presentar avisos de cambio de domicilio, de cambio de propietario, de clausura, etcétera.

b) Obligaciones de no hacer: No proporcionar datos falsos a las autoridades fiscales; no alterar o destruir los sellos oficiales; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no llevar doble juego de libros de contabilidad, etcétera.

c) Obligaciones de tolerar: Permitir la práctica de una visita domiciliaria, por ejemplo.

3.- OBLIGACIONES PARA LOS SUJETOS PASIVOS SECUNDARIOS.

Conocidos en nuestra legislación tributaria como responsables solidarios (97), tienen como principal obligación la de cubrir el impuesto o tributo que se genere a cargo del sujeto pasivo principal, en los casos y circunstancias que las propias leyes tributarias determinen.

También tienen otro tipo de obligaciones accesorias:

a) Obligaciones de hacer: Presentar declaraciones, avisos, proporcionar informes, etcétera.

b) Obligaciones de no hacer: No autorizar escrituras en las que no se acredite el pago de impuestos, a no alterar los sellos oficiales, etcétera.

(97).- Artículo 14 del Código Fiscal de la Federación de 1967 y artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor.

c) Obligaciones de tolerar: Permitir la práctica de una visita domiciliaria, por ejemplo.

D.- EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, que en virtud de su potestad tributaria establece el tributo a que se refiere dicha obligación y lo recauda para satisfacer los gastos públicos.

Empero, existen también en algunos casos, entes públicos que carecen de potestad tributaria, entendida ésta como la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de cubrir un determinado tributo (98), y que sin embargo pueden ser sujetos activos de la obligación tributaria. Esto es, el tributo no es establecido por quien se va a beneficiar con él, sino que otro órgano que sí tiene potestad tributaria, lo establece y convierte en sujetos activos de los correspondientes derechos y obligaciones impositivas.

En nuestro sistema jurídico tributario, dicha situación se contempla con el Municipio, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En efecto, si bien es cierto que los ingresos que estos dos últimos organismos reciben, están considerados como aportaciones de seguridad social -- (artículo 2º fracción II del Código Fiscal de la Federación en vigor y artículo Primero fracción II de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1983, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1982), no por ello se desvirtúa el carácter de organismos fiscales autónomos que la propia ley especial les confiere e incuestionablemente, los hace aparecer como sujetos activos de la relación jurídica tributaria general.

Así, de conformidad con el artículo 267 de la Ley del Seguro Social,

(98).- Berliri, Antonio.- Obra citada, páginas 205 y 206.

el "pago de cuotas, los recargos y los capitales constitutivos, tienen el carácter de fiscal". Asimismo, para los efectos de este artículo, dispone el artículo 268 del mismo ordenamiento, que el "Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos de acuerdo..." con la propia ley y disposiciones complementarias.

Asimismo, el artículo 271 de la Ley del Seguro Social, establece el procedimiento administrativo de ejecución de las liquidaciones que no hubieren sido cubiertas oportunamente al Instituto, mismo que se aplicará por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por el propio Instituto a través de Oficinas para Cobros del citado Instituto Mexicano del Seguro Social y de acuerdo con las normas que al efecto establece el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables.

Por su parte, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, dispone en su artículo 30 las obligaciones de efectuar aportaciones y enterar los descuentos "...así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

"El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, para esos efectos tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, facultado para determinar en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y las bases de su liquidación y para su cobro. El Instituto determinará el monto de las cantidades a enterar procedentes de los descuentos antes mencionados".

El cobro y ejecución de los créditos no cubiertos estarán a cargo de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda y con sujeción a las normas que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que toca al Municipio, de acuerdo con el artículo 115 fracción

II Constitucional (98 Bis) administrarán "libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados..,"

En los tres casos en que el Municipio, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores figuran como sujetos activos de las obligaciones tributarias correspondientes, el tributo es establecido por el Estado (Federal o Local), aunque el beneficio -- sea para ellos.

En ninguno de estos casos, pueden por mutuo proprio fijar los tributos que el sujeto pasivo deba cubrir para su beneficio, pues ello implicaría -- una violación constitucional. Y para el caso del Municipio, inclusive, hay una tesis jurisprudencial de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación (99), que textualmente dice:

"IMPUESTOS MUNICIPALES.- Los decretados por los Ayuntamientos y no por las Legislaturas, no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos, importa una violación constitucional".

Dicha violación sería al artículo 31 fracción IV Constitucional y en el cual se encuentra el principio de legalidad de los tributos y que se representa con el aforismo "nullum Tributum sine lege", esto es, "no hay tributo sin ley".

(98 Bis).-Por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 3 de febrero de 1983, fue reformado el artículo 115 Constitucional, pero coincide en lo esencial con la anterior definición, en lo conducente, pues actualmente dicha reforma quedó como sigue: "Artículo 115.- (...) IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor..."

(99).- Tesis Jurisprudencial publicada en el Compendio denominado 55 Años de -- Jurisprudencia Mexicana, 1917-1971 de Salvador Castro Zavaleta y Luis -- Muñoz, Tomo II, Administrativo, de Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F., Primera Edición, 1972, Pág. 680.

Ahora bien, ¿en qué momento se ejerce la potestad tributaria? Dicha situación se presenta cuando el Estado analiza las situaciones de hecho o de derecho que sean susceptibles de gravar y por conducto del poder legislativo (Federal o Local) expide las leyes impositivas. Corresponderá al Poder Ejecutivo vigilar el proceso impositivo por conducto de las autoridades fiscales - competentes (100) en el cumplimiento del cobro y recaudación de los ingresos tributarios.

La potestad tributaria puede ser originaria o delegada. Cuando nace de la Constitución, estamos ante un caso de potestad originaria.

Es delegada, cuando la entidad política la posee porque le es transmitida, a su vez, por otra entidad que tiene potestad originaria.

En el Estado Mexicano, tanto la Federación como los Estados Federados, tienen potestad tributaria originaria. No existe la potestad tributaria delegada.

(100).- De conformidad a lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el despacho, entre otros, de los siguientes asuntos: I.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal; II.- Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes; III.- Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las Leyes Fiscales correspondientes; etcétera. Asimismo el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le da competencia en su artículo 107 a las Oficinas Federales - de Hacienda Principales, Subalternas y Agencias, dentro de su circunscripción territorial para la recaudación directa o a través de auxiliares autorizados al efecto, el importe de los créditos provenientes de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales y sus respectivos recargos, con excepción de los aduanales y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes y demás obligados y liquidar los gastos y honorarios de ejecución correspondientes (fracciones II y VII).

Por lo que toca al sistema que tiene el Estado Mexicano, respecto a su potestad tributaria, existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (101) que define certeramente el régimen impositivo mexicano al señalar que: "La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia Federal y la Estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73 fracción VII y 124), b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73 fracciones X y XXIX); y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117 fracciones IV, V, VI, VII y 118)".

Del análisis a la anterior jurisprudencia, se puede afirmar que la Federación tiene potestad tributaria amplia, mientras que los Estados Federados la tienen en forma limitada y restringida.

E.- EL SUJETO PASIVO PRINCIPAL .

Sujeto pasivo de la obligación tributaria, nos dice Giuliani Fonrouge (102) "es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero".

De la anterior definición, que debe considerarse substancialmente -- acertada, se desprende que ante el sujeto activo, pueden presentarse dos tipos de sujetos pasivos y que en palabras de Giuliani Fonrouge son el deudor o contribuyente y el tercero. Esto es, un sujeto pasivo principal y un sujeto pasivo - secundario.

(101).- Compilación relativa a los años 1917-1954, libro III, Pág. 1026.

(102).- Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Obra citada, Pág. 366.

Ahora bien, pasemos a ver la clasificación que Mario Pugliese hace, respecto a los sujetos pasivos (103):

"I.-A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.

I.-Contribuyente deudor directo del Tributo.-El principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, dice Pugliese, sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aún cuando otras personas estén obligadas al pago del impuesto, por el derecho de repetición el gravamen debe siempre quedar a cargo de dicho deudor directo.

2.- Sujeto pasivo de la obligación tributaria por deuda propia es -- también el causahabiente del contribuyente, ya sea mortis causa, ya sea inter vivos.

a).-En el primer caso el derecho tributario italiano aplica el principio establecido por el artículo 1029 del Código Civil, por el cual "los herederos están obligados por los deudos y otras cargas de la herencia personalmente en proporción de su cuota..."

b).-La transmisión inter vivos ocurre por donación ex-contractu.

En principio, el derecho tributario nunca admite la sustitución del sujeto pasivo de la obligación por voluntad del contribuyente, y por eso seguirá gravando aquél a quien compete originariamente la delegación, cualesquiera que sean las relaciones que haya establecido con terceras personas. Cuando la ley afecta a esas transmisiones inter vivos, siempre lo hace en interés y para provecho exclusivo del fisco con el objeto de agregar un responsable más al pago de la obligación del deudor directo (ejemplo cesión de una empresa) sin que el último se libere.

B.- Sujetos pasivos por deuda de carácter mixta con responsabilidad

directa. Se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos -- pueden verse en las obligaciones tributarias que pasan directamente sobre una persona que la ley considera como deudora del impuesto, no obstante que la deuda no tiene el carácter estrictamente personal, lo que se justifica por la disponibilidad de un cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas. Es típico el caso del impuesto complementario sobre la renta en Ita--
lia.

"C.- Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Esta categoría se diferencia de la anterior por algunos rasgos esenciales.

Ante todo, aquí no estamos frente a una deuda que afecte a un grupo unitario económico, sino a un crédito fiscal que aún cuando originalmente sea único, puede dividirse entre varios sujetos pasivos en las partes que les corresponda, no necesariamente iguales, porque grava una pluralidad de deudores distintos.

"II.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

Tal forma de responsabilidad se basa en el vínculo de representación que existe entre el representante y el deudor del impuesto, determinado por - normas de derecho privado a las que el derecho tributario se refiere.

"III.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria.

También los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden a una deuda tributaria ajena, como consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Se trata de una responsabilidad derivada de la Ley.

"IV.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Vamos a ver, en fin, la última categoría de sujetos pasivos: los que

deben pagar una deuda ajena por virtud de un vínculo de carácter objetivo. Esta categoría también presenta una situación jurídica característica del derecho tributario, en el que con frecuencia se presentan situaciones en las que la propiedad o aún la simple posesión de un inmueble hacen que el propietario o poseedor sean responsables hacia el fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor a la renta del predio, no obstante que debió haber sido cubierto personalmente por quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto".

Como es fácilmente observable, Mario Pugliese al hacer el estudio del sujeto pasivo, expresamente referido al sistema impositivo italiano, lo describe en forma genérica, es decir, lo denomina sujeto pasivo y sólo va cambiando su situación conforme lo ubique la respectiva ley impositiva: sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa, sujeto pasivo por deuda de carácter mixta con responsabilidad directa, etcétera.

Si bien puede reputarse el análisis que Pugliese hace del sujeto pasivo como uno de los más serios y completos, se puede afirmar que su estudio actualmente está superado merced a las innumerables teorías que al respecto han surgido. Citemos, por ejemplo, la que realizó Don Manuel González Sánchez y cuya virtud radica en el hecho de que divide al sujeto pasivo en forma tal, que permite manejar fácilmente los conceptos por él formulados.

En efecto, Manuel González Sánchez divide, para su estudio, al sujeto pasivo en el contribuyente (sujeto pasivo principal), el sustituto y el responsable que puede ser en forma solidaria o en forma subsidiaria (sujeto pasivo secundario).

Quede, para su estudio en el siguiente apartado, lo relativo al sujeto pasivo secundario de la clasificación formulada por Manuel González Sánchez.

"El sujeto pasivo es el elemento personal sometido a la potestad de imperio del sujeto activo, fijado por el legislador para ser parte de una relación jurídica tributaria que puede generar a su cargo prestaciones formales y -

materiales" (104), tal es la definición que Don Manuel González Sánchez hace, en forma genérica, del sujeto pasivo.

Para González Sánchez, el sujeto pasivo principal o contribuyente, - tiene como característica relevante el hecho de que todos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, base imponible, cuota, etcétera) van referidos exclusivamente a él y no así, al sujeto pasivo secundario. Es decir, el titular de los elementos esenciales del tributo, será siempre el sujeto pasivo principal y no el sujeto pasivo secundario.

Es entendible y explicable el anterior criterio, pues es obvio que los elementos esenciales del tributo únicamente pueden darse en torno del sujeto pasivo principal y no en relación a una persona ajena a la relación jurídica tributaria que nace entre el sujeto activo y aquél, al realizarse el hecho generador del tributo.

Desde luego, lo anterior es independiente de que en un momento determinado pueda acudir una tercera persona (sujeto pasivo secundario) en sustitución al sujeto pasivo principal, pues los elementos esenciales ya se dieron en la titularidad del sujeto pasivo principal o contribuyente y evidentemente, no pueden darse en una segunda ocasión en torno del sujeto pasivo secundario. De ahí que, certeramente, González Sánchez afirma que "...el sustituto y el responsable (sujetos pasivos secundarios) tienen en común el no ser titulares de los elementos esenciales del tributo" (105).

Por su parte, el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de - 1967, definía al sujeto pasivo de un crédito fiscal como "la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

La anterior definición conservó en términos generales, la contenida en

(104).-González Sánchez, Manuel.- Obra citada, Pág. 29.

(105).-Ibid.- Pág. 62.

el artículo 20 del Código Fiscal de 1938 y sólo se agregó el hecho de que el sujeto podía ser una persona mexicana o extranjera.

No hizo distinción alguna respecto a quien puede ser obligado al pago, es decir, la definición es genérica, pues puede aplicarse tanto al sujeto pasivo principal como al sujeto pasivo secundario y todo depende del caso concreto en que se encuentre ubicado por la ley tributaria, para que se proceda a cubrir o exigir el pago del crédito fiscal respectivo.

El Código Fiscal de la Federación de 1981, no define expresamente al sujeto pasivo principal; más aún, elimina de su redacción cualquier alusión al sujeto pasivo para sustituirlo por la denominación de contribuyente, palabra o término más adecuado al moderno derecho tributario en el que se pretende eliminar cualquier referencia al carácter eminentemente coercitivo de las normas impositivas para hacerlas aparecer como aportaciones, casi voluntarias, los tributos que los particulares aportan al Estado para la satisfacción de los gastos públicos.

No existe, en el nuevo ordenamiento tributario federal, definición expresa de lo que se entiende por contribuyente; sin embargo, su naturaleza jurídica, se desprende de la lectura a la primera parte del primer párrafo del artículo 1º del citado Código Fiscal de la Federación, al disponer que "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

De igual manera, la Ley Aduanera en vigor a partir del 1º de julio de 1982, adopta el término de contribuyente (el artículo 43 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos, ordenamiento que fue abrogado por el artículo Tercero Transitorio fracción I de la Ley Aduanera, nos hablaba de los diferentes sujetos pasivos de los impuestos al comercio exterior y no de contribuyentes como lo hace la Ley antes señalada) y si bien tampoco da una definición expresa de lo que debe entenderse por contribuyente, su naturaleza jurídica se encuentra en el artículo 36 de la multicitada Ley Aduanera y que expresamente dispone: "Están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior, las personas físicas y las morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extrañ

gan del mismo".

Por último, en otro orden de ideas, al hablarse de los sujetos pasivos, algunos tratadistas suelen hablar sobre la relevancia que sobre el nacimiento de la obligación tributaria pueden tener la naturaleza jurídica del -- contribuyente, estado civil, profesión, nacionalidad, sexo, religión, etcétera.

Sin embargo, dicha situación sólo es una de tantas causas que modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo (106). De ahí, que carezca de importancia el hacer especial referencia al sexo, estado civil, profesión, nacionalidad, etcétera, pues el hecho de que "...el impuesto complementario sobre la renta grave sólo a las personas físicas y no a las jurídicas depende de que el legislador ha configurado como presupuesto capaz de hacer surgir el deber de pagar dicho tributo la libre disposición de la renta por parte de una persona física, de donde se desprende que las personas jurídicas (colectivas) no podrán ser sujetos pasivos de una obligación tributaria derivada..." de dicho impuesto, porque respecto a ellas no se realiza o puede realizar el hecho generador del tributo (107).

F.-EL SUJETO PASIVO SECUNDARIO .

La doctrina contemporánea ha coincidido en clasificar en dos tipos -- básicamente, al sujeto pasivo secundario.

Ellos son: el sustituto y el responsable.

Así, dichas figuras son transportadas por el legislador al campo jurídico impositivo para lograr una mejor y pronta recaudación tributaria.

Desde luego, ambas figuras (sujetos pasivos secundarios) son por completo ajenas al hecho generador del tributo, pero que por su proximidad con el sujeto pasivo principal, el hacedor de leyes les confiere un determinado tipo --

(106).- Tesoro, citado por Antonio Berliri en su obra invocada, Pág. 208.

(107).- Berliri, Antonio.-Obra citada, Pág. 209

de responsabilidad, dada su facilidad para la obtención del ingreso tributario (retención en la fuente), o agregando a la responsabilidad del sujeto pasivo principal, la de otro sujeto pasivo (agentes aduanales, notarios, etcétera) (108).

A.- EL SUSTITUTO.

Por sustituto del tributo, se entiende al sujeto pasivo obligado por la ley al pago de la obligación tributaria en lugar de otro y por virtud del cual se dió el hecho generador señalado por la ley impositiva, teniendo plenamente el derecho a resarcirse de lo pagado, por la vía de regreso o reembolso.

El ejemplo clásico lo establece la legislación mexicana, en lo dispuesto por el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor y que en su primer párrafo expresamente dispone que "quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo (ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado) están obligados a efectuar retenciones y enteros que tendrán el carácter de pagos provisionales..."

En idéntico sentido, la misma ley del impuesto sobre la renta vigente, en su artículo 126 obliga a quienes paguen ingresos por intereses, a retener el 21% de los intereses pagados sin deducción alguna y cuya retención se considera como pago definitivo. Pero si la persona física reside en el país, puede optar por el régimen de títulos nominativos, en cuyo caso la retención será del 15% y tendrá el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual.

El Código Fiscal de la Federación de 1967, también reguló la situación del sustituto del impuesto; sin embargo, recuerdese que para el legislador mexicano, entratándose de los sujetos pasivos secundarios, sólo los denomi

(108).- Micheli, Gian Antonio.- Curso de Derecho Tributario. Editoriales de Derecho Reunidas.- Madrid, 1975. Págs. 185 y 186.

na por el nombre de "responsables solidarios"; así, el artículo 14 del Código mencionado, en sus fracciones III, IV, VI, VII, VIII y X, contiene, invariablemente, la figura del sustituto, al disponer, respectivamente, que:

"Artículo 14. Son responsables solidariamente:

"...III. Los copropietarios, los coposeedores y los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común, y hasta el monto del valor de éste. Por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado.

"IV. Las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo de terceros.

"VI. Los propietarios de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones respecto de las prestaciones fiscales que en cualquier tiempo se hubieran causado en relación con dichas negociaciones, créditos o concesiones, sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes.

"VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de los créditos fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados, hasta el monto de éstos.

"VIII. Los terceros que para garantizar obligaciones fiscales de -- otros, constituyen depósito, prenda o garantía o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía.

"X. Las instituciones de crédito autorizadas para llevar a cabo operaciones fiduciarias, respecto de los créditos fiscales que se hubieren causado por los ingresos derivados en la actividad objeto del fideicomiso, hasta donde alcancen los bienes fideicomitidos, así como por los avisos y declaraciones que deban presentar los causantes con quienes operen en relación con dichos bienes fideicomitidos..."

En las fracciones III, VI, VII, VIII y X se contenía el tipo de llamada responsabilidad objetiva y de tipo real, si se toma en cuenta que "... en la responsabilidad real se responde por y con la cosa; en la responsabilidad objetiva se responde por la cosa, sea con ella o con otro bien..." (109).

B.- EL RESPONSABLE .

Por responsable del impuesto, nos dice Don Manuel González Sánchez, se entiende a aquélla persona que es obligada por la ley junto a otra persona al pago de la deuda tributaria (110).

A diferencia de la figura del sustituto, en que éste paga por el contribuyente, el responsable paga junto al contribuyente, el importe de la deuda tributaria.

Así, también, mientras que el sustituto está obligado frente al sujeto activo a cubrir prestaciones formales y materiales, el responsable sólo tiene la obligación de cubrir el pago (111) y algunas obligaciones formales, inherentes a dicho pago. Asimismo, mientras que el sustituto reemplaza al contribuyente en sus prestaciones que integran el contenido de la sustitución, el responsable sólo libera al contribuyente del pago tributario, justamente cuando dicho pago es cubierto por el responsable.

Empero, existen dos tipos de responsables: el responsable subsidiario y el solidario.

En la responsabilidad subsidiaria, el elemento esencial que lo caracteriza, es que debe haber una declaración de fallido del sujeto pasivo principal (112). Desde luego, ello representa una seria desventaja para el responsable subsidiario, puesto que ante la carencia de bienes patrimoniales del sujeto pasivo, se encuentra, al menos momentáneamente, impedido para recuperar por la vía de regreso, el importe del adeudo tributario.

(109).- Albiñana García Quintana, César.-Responsabilidades Patrimoniales Tributarias.-Editorial Revista de Derecho Privado.-Madrid, 1975.-Pág. 147.

(110).- González Sánchez, Manuel.-Obra citada, Pág. 77.

(111).- Ibidem.

(112).- Ibidem.

En la responsabilidad solidaria, no sucede lo mismo, puesto que el responsable se encuentra en la misma situación o posición jurídica en que se encuentra el contribuyente o sujeto pasivo principal, pues una vez cubierto el adeudo por cualquiera de ellos, se extingue la obligación.

Innumerables son los ejemplos que nuestra legislación mexicana nos da, entratándose de los responsables. Bástenos citar, en forma genérica, la disposición expresa que el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación de 1967 hacía respecto a los sujetos pasivos secundarios y que dicho ordenamiento jurídico denominaba con el nombre de responsables solidarios (113).

Pero como sujetos responsables, de acuerdo a la definición dada al inicio de este apartado, sólo se contempla los que señalaban las fracciones I, II, V y IX que textualmente disponían:

"Artículo 14.- Son responsables solidariamente:

"I.- Quienes en los términos de las leyes están obligados al pago de la misma prestación fiscal.

"II.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

"V.- Quienes deban recabar documentos en los que conste el pago en estampillas si no cumplen con esta obligación.

(113).- Tanto la figura del sustituto como del responsable, se encuentran -- consagradas en el nuevo Código Fiscal de la Federación de 1981, en el artículo 26 y que como se ha afirmado durante el desarrollo del presente trabajo, el legislador los denomina genéricamente como responsables solidarios, y que, esencialmente, son las mismas figuras tratadas por el Código Fiscal de la Federación de 1967, y que sólo se procuró señalar con mayor precisión en el nuevo ordenamiento impositivo-federal, los casos principales en que la responsabilidad solidaria -- se da, según reza la exposición de motivos del Código Tributario Federal, en vigor.

"IX.- Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen".

La Ley Aduanera, por su parte, en vigor a partir del 1° de julio de 1982, dispone en su artículo 41 que "son responsables solidarios del pago del impuesto al comercio exterior:

"I.- Los mandatarios, por los actos que personalmente realicen conforme al mandato;

"II.- Los agentes aduanales, por los que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones en cuyo despacho aduanero intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados;

"III.- Los propietarios y empresarios de medios de transportes, los pilotos, capitanes y en general los conductores de los mismos, por lo que causen las mercancías que transporten cuando dichas personas no cumplan las obligaciones que les imponen las leyes a que se refiere el artículo 1° o sus reglamentos;

"IV.- Los remitentes de mercancías de la zona libre al resto del país, por los impuestos que se deban pagar por este motivo, y

"V.- Los que enajenen las mercancías, materia de importación o exportación, en los casos de subrogación establecidos por esta ley, por los causados por las citadas mercancías".

Respecto a la responsabilidad subsidiaria, sólo se localizó un caso y dicho caso lo contempla el Reglamento de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores, al disponer en su artículo 105 que "las responsabilidades se constituirán en primer término, a cargo de las personas que directamente hayan ejecutado los actos que los originaron y subsidiariamente a los funcionarios, empleados o agentes de la federación que por la índole de sus funciones hayan -

omitido la revisión o autorizado tales actos por causas que impliquen culpa, dolo o negligencia por parte de los mismos".

A su vez, el artículo 106 del citado Reglamento regula la responsabilidad solidaria al establecer que "los particulares serán solidariamente responsables con los funcionarios, empleados y agentes de la federación, cuando participen en irregularidades que lesionen los intereses del Erario Federal".

Sin embargo, este último artículo va más allá de lo que establece la ley, ya que ésta no incluye a los particulares dentro del objeto comprobatorio de la propia Ley. En efecto, el artículo 1º de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación dispone que la creación del servicio es con "el objeto (de) comprobar, en los términos de esta Ley, el funcionamiento adecuado de las oficinas que recauden, manejen, administren o custodien fondos o valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal, y el cumplimiento de las obligaciones que a este respecto incumben a los funcionarios, empleados o agentes federales..."

Como es fácilmente observable, los particulares no se encuentran dentro del objeto de la ley referida y, por tanto, su inclusión en el artículo 106 del Reglamento, va más allá de lo que regula y establece la ley citada.

G.- EL SUJETO DE HECHO .

Esta figura se presenta por el fenómeno de la traslación del impuesto y con grave indiferencia para el derecho tributario, pues su situación, al no ser contemplada por la ley impositiva como sujeto de derechos y obligaciones, los tratadistas del derecho tributario no le otorgan mucha atención.

Por sujeto de hecho, se reconoce doctrinariamente como a la persona que en definitiva soporta la carga del impuesto, sin que él, a su vez, tenga alguna posibilidad de trasladar o evitar su traslación y por lo tanto, es su economía quien sufre la carga del tributo y comunmente se le denomina como el "consumidor final".

No existe ninguna relación de deuda entre el sujeto activo y el sujeto de hecho, pero si pueden crearse obligaciones accesorias derivadas de la relación fundamental entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal (114). Por ejemplo, la solicitud de informes.

De ahí que, para Mario Pugliese, entre otros, no tenga relevancia el estudio del sujeto de hecho para la rama del derecho tributario, ya que la ley tributaria no le concede ninguna importancia.

Sin embargo, no es exacta la anterior postura, ya que si bien las leyes impositivas son redactadas utilizando conceptos y en general, vocabularios jurídicos-políticos del momento especial en que nacen a la luz las leyes referidas, deben tomarse en cuenta, indefectiblemente, que los hechos generadores de la obligación fiscal sean descritos y definidos, tomando en cuenta la importancia fundamental que en ellos juega el trasfondo económico, en cuanto a la incidencia del tributo (115) en el sujeto de hecho o consumidor final.

No debe pasarse por alto que el principio de capacidad contributiva o económica, es el más trascendental en el momento de la creación de la norma tributaria (116), pues "el acontecer económico es la entraña del impuesto y la materia propia de la política fiscal" (117).

De ahí, que el tema de la determinación de los efectos de los impuestos, adquiera una importancia trascendente (118) así como una cuestión de enorme interés en el desarrollo general del derecho tributario.

Así, cuando el legislador crea una norma tributaria y señala los elementos esenciales del impuesto, surge una obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos que aparecen como destinatarios de la ley respectiva. La conse

(114).-Pugliese, Mario.-Obra citada, páginas 171 a 173.

(115).-Albiñana García Quintana, César.-La evasión legal impositiva.-Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.-Quinto número extraordinario.-México, 1971, página 21.

(116).-Ibid., página 47.

(117).-Valdéz Villarreal Miguel.-Problemática de un sistema de impuestos.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.-Cuarto número extraordinario.-México,D.F., 1971.-Página 31.

(118).-Arriola Vizcaino, Adolfo.-Los efectos de los impuestos.-Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.-Quinto Número Extraordinario.-México, 1971 Página 106.

cuencia normal y aparente es el pago por parte de los sujetos pasivos del adeudo tributario (119).

Sin embargo, los efectos del impuesto apenas surgen a la realidad -- económica, pues a nadie escapa en la actualidad, que el sujeto pasivo obligado por la ley al pago del impuesto, intentará repercutir dicho pago de distintas maneras (120).

En efecto, actualmente se encuentra superada la tesis según la cual, sólo en los impuestos llamados indirectos, la carga tributaria podía ser trasladable, ya que, en principio y contadas excepciones (121), todos los impuestos son trasladables en una economía de mercado como la nuestra.

Por ello, es válido hacerse la siguiente pregunta ¿son los sujetos señalados por la ley impositiva como contribuyentes quienes realmente pagan los tributos?

Desde el punto de vista simple, así sucede, pero, en la realidad económica no es así, pues como ya se dijo en líneas anteriores, el contribuyente - buscará por todos los medios que estén a su alcance el repercutir o trasladar a otra persona la carga tributaria.

Por ejemplo, supongamos que el Estado establece un tributo sobre el lujo y decide gravar el 10% sobre el precio de venta de un artículo. El fabricante de muebles, debe cubrir el impuesto respectivo; sin embargo, él querrá evitar cargar con el importe del impuesto e intentará elevar el precio del mueble en la cantidad correspondiente al gravamen. Así, no obstante que el fabricante es quien paga el impuesto, el comprador es el que realmente lleva la carga o so

(119).-Arriola Vizcaino, Adolfo.-Los efectos de los impuestos.-Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Quinto número extraordinario.-México, -- 1971.-Página 107.

(120).- Claus Recktenwald, Horst.-Teoría de la traslación de los impuestos.-Editorial de Derecho Financiero.-Segunda Edición.-Madrid, 1970.-Página 36.

(121).- Ibid., Página 220.

porta el tributo y, si se repite esta operación en las diversas etapas de venta que sufre el producto hasta llegar al consumidor final, resulta que es éste y no los sujetos que fija la ley como contribuyentes quien en definitiva soporta la incidencia final del tributo.

Pero, veamos, brevemente, el camino que normalmente sigue un impuesto.

La primera etapa en el camino del tributo, lo encontramos en la llamada percusión del impuesto y que es cuando el legislador fija en la norma tributaria al sujeto pasivo que debe cubrir el importe del impuesto. "En tales condiciones, la percusión del impuesto se presenta cuando el causante gravado por el legislador ocurre a pagarlo" (122).

Lo ideal sería que el sujeto señalado por el legislador como contribuyente del impuesto, fuera quien realmente soportara en definitiva el tributo; sin embargo, ello sólo es posible en una economía sana, cuando el causante no tiene necesidad de repercutir el gravamen y puede absorberlo íntegramente.

Sin embargo, ello no sucede así, pues sabido es que en un sistema capitalista o en una sociedad en crisis económica, en la cual reina el egoísmo y afán de enriquecimiento a cualquier precio, dificultan que esta circunstancia llegue a materializarse.

Por ello, puede afirmarse que la percusión del impuesto, generalmente, es el punto de partida para el fenómeno de la traslación de dicho impuesto.

La traslación o repercusión del impuesto, puede darse de diversas maneras. Así, si el sujeto pasivo consigue una elevación del precio de venta, -- tiene lugar una traslación hacia adelante, llamada también protraslación; si logra una disminución del costo de producción, la traslación es hacia atrás, tam-

(122).- Arrijoa Vizcaino, Adolfo.- Obra citada, página 124.

bién conocida como retrotraslación (123) y por último, la fase final en el camino del impuesto como consecuencia de su traslación, es la incidencia y que, en términos generales, se le define como "El lugar de descanso del impuesto, - que se ubica cuando el mismo llega a una persona que está imposibilitada para trasladar la carga del gravamen a otro tercero" (124).

La forma más común de la traslación del impuesto, indudablemente, es la que se efectúa hacia adelante y que se le conoce también con el nombre de protraslación.

Y esta forma de traslación, es la que nos lleva al sujeto de hecho o consumidor final, que es quien en definitiva soporta la carga tributaria, en algunas ocasiones, así deseado por el Legislador, pero que, cuando no lo desea el hacedor de leyes, ya se vieron algunas de las diversas formas que el causante tiene para trasladar el impuesto y evitar que sea él quien pague el importe del tributo.

De ahí que sea una tarea impostergable para el desarrollo adecuado del moderno derecho tributario (125), así como para el legislador y administración en turno (126), la debida prudencia y observación adecuada en el momento de la identificación de quien soporta el impuesto, con el objeto de evitar una práctica fiscal que se proponga únicamente fines a corto plazo, de máximo ingreso tributario y que carezca de sensibilidad ante el problema fundamental de -- las fuentes reales del impuesto y como consecuencia, lograr una fiscalización justa y económicamente funcional (127).

(123).- Claus Recktenwald, Horst.-Obra citada, página 36.

(124).- Arrijo Vizcaino, Adolfo.- Obra citada, página 127.

(125).- Ibid., página 131.

(126).- Claus Recktenwald, Horst.-Obra citada, página 221.

(127).- Ibidem.

CAPITULO IV.

ANALISIS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO Y DETERMINACION DE LOS SUJETOS PASIVOS DE LA MISMA.

A.- INTRODUCCION.

Como antecedente histórico y punto de referencia para adoptar el impuesto al valor agregado en México, se puede citar a nivel internacional la abolición gradual de los derechos aduaneros que existió entre los países que integraban la Comunidad Económica Europea (Italia, Francia, Alemania, Bélgica, Holanda y Luxemburgo)* para adoptar el sistema del impuesto al valor agregado. Por ello sólo fue posible como consecuencia de años de estudio y discusiones, sobre todo, como consecuencia del problema surgido en los años 50 respecto de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (128), en cuanto a la armonización de los impuestos a las ventas. Por tanto y para armonizar los impuestos referidos, entre los Países de la Comunidad, se llegó a las dos Directivas de la Comisión de la Comunidad Económica Europea del 11 de abril de 1967 y según las cuales, a partir del 1º de enero de 1970 todos los países de la Comunidad deberían reemplazar el impuesto a las ventas por el impuesto al valor agregado, conocido también en otros países, como impuesto al valor añadido.

Según reza la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en México, la implantación de dicho impuesto vendría a sustituir al impuesto federal sobre ingresos mercantiles (entre otros y según se verá más adelante) con antigüedad en su aplicación de 30 años y cuya "deficiencia" que mostraba dicho impuesto, según la exposición de motivos, era que se causaba en "cascada", es decir, que debía pagarse "en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenta los costos y precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales..."

(*).- Actualmente son 10 los países que integran la Comunidad Económica Europea, siendo los cuatro restantes países Dinamarca, Gran Bretaña, Irlanda y Grecia.

(128).- Cosciani, Cesare.- El Impuesto al Valor Agregado.-Ediciones de Palma-Buenos Aires.- 1969.- Prefacio a la Versión Española, páginas XI y XII.

Por ello, dice la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para eliminar "los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas (129), similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles, y en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación".

Pero también en el impuesto al valor agregado se paga en cada etapa entre la producción y el consumo; entonces ¿cuál es la diferencia y ventaja con relación al impuesto federal sobre ingresos mercantiles?.

La diferencia estriba en que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. La ventaja radica en el hecho de que dicho sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa, influya en el costo de los bienes y servicios (pues la traslación del Impuesto se hace por expreso y por separado), de tal manera que al llegar éstos al consumidor final no llevan oculta en el precio, carga fiscal alguna y el impuesto deja de ser en "cascada".

Tales son las razones, fundamentalmente, que se desprenden de la expo

(129).- Este argumento implica una indirecta referencia al antecedente que quedó plasmado al inicio de este apartado, en relación a que los países que integran la Comunidad Económica Europea decidieron abandonar el impuesto a las ventas que cada país de la Comunidad tenía para acogerse al del valor agregado, y que sirvió para que nuestro país se acogiera a este último sistema.

sición de motivos de la Ley del Impuesto Agregado en México (130), para introducir en nuestro sistema jurídico impositivo dicho ordenamiento tributario.

B.- ESTRUCTURA DE LA LEY.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra estructurada en 9 capítulos, que son:

- CAPITULO I.- Disposiciones Generales.
- CAPITULO II.- De la enajenación.
- CAPITULO III.- De la prestación de servicios.
- CAPITULO IV.- Del uso o goce temporal de bienes.
- CAPITULO V.- De la importación de bienes y servicios.
- CAPITULO VI.- De la exportación de bienes y servicios.
- CAPITULO VII.- De las obligaciones de los Contribuyentes.
- CAPITULO VIII.- De las facultades de las autoridades.
- CAPITULO IX.- De las participaciones a las Entidades Federa-
tivas.

Inicialmente, constaba de 42 artículos y 5 Transitorios. Posteriormente, en la ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales de 28 de diciembre de 1980, se adicionó a la Ley con un artículo 2ºA, en vigor a partir del 1º de enero de 1981 y que vino a crear la llamada tasa .0%, que tiene por objeto precisar cuáles son los actos o actividades que gozando de la exención en el pago del impuesto se desea que quienes los realicen tengan derecho a la devolución del impuesto que se le ha trasladado cuando actuaron como compradores.

Por último, mediante la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Fed-

(130).- En lo sucesivo, para evitar repeticiones innecesarias cada vez que se haga referencia a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Mexicano, se le denominará simplemente como Ley o Ley de la Materia.

ración de 31 de diciembre de 1982, se adicionó a la ley con los artículos 2ºB, 2ºC y 35A, en los cuales se establece una tasa reducida del 6% para gravar la enajenación de medicinas y productos alimenticios que se encuentren industrializados y una tasa alta (del 20%) para gravar la enajenación y la importación de bienes, así como los servicios que normalmente son adquiridos o solicitada su prestación por personas de altos recursos económicos, según reza la Exposición de Motivos de la referida ley.

La entrada en vigor de la Ley de la Materia, el 1º de enero de 1980, trajo como consecuencia la abrogación de 15 leyes y 3 Decretos en materia tributaria, desde luego, la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles; incluida. Las restantes leyes y decretos abrogados por disposición expresa del artículo segundo transitorio, son las siguientes:

- 1.- Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.
- 2.- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
- 3.- Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
- 4.- Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
- 5.- Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país.
- 6.- Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
- 7.- Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
- 8.- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.
- 9.- Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.
- 10.- Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio o Televisión.
- 11.- Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo -- Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de -- Petróleo.
- 12.- Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.

- 13.- Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.
- 14.- Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles.
- 15.- Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
- 16.- Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.
- 17.- Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

C.- DISPOSICIONES GENERALES.

El Capítulo I, que contiene las disposiciones generales de la ley, nos señala los elementos esenciales del impuesto como son: sujetos, hecho generador, base, tasa, la obligación de trasladar el impuesto por parte de los contribuyentes, así como la forma para determinar la cantidad a pagar al fisco.

Los actos o actividades que se encuentran grabados por la ley, según el artículo 1º, son:

- I.- Enajenación de bienes.
- II.- Prestación de servicios independientes.
- III.- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes;
- IV.- Importación de bienes o servicios.

Se encuentran obligados al pago, conforme a los artículos 1º y 3º, - las personas físicas, jurídicas colectivas (morales) y la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios, Organismos Descentralizados, así como las Instituciones y Asociaciones Privadas de Beneficencia, las Sociedades Cooperativas o cualquier otra persona, aunque conforme a otras Leyes o Decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

La tasa aplicable se calculará aplicando a los valores que señale la ley y será del 15%, sin que en ningún caso se admita que el impuesto forme parte de dichos valores (artículo 1º).

Cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto (artículo 2º) se realicen por residentes en las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del Norte del País y la colindante con Belice, Centro América o en las Zonas Libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur y siempre que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas, se aplicará la tasa del 6%. Tratándose de importación, se aplicará la misma tasa, siempre y cuando los bienes o servicios sean enajenados o utilizados en las citadas zonas o franjas.

Tratándose de la realización de los actos o actividades que a continuación se citan, en dichas franjas fronterizas o zonas libres, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala la ley, las tasas del 15% o del 20%, según sea el caso.

I.- La enajenación e importación de los siguientes bienes:

- a).- Aquéllos cuya enajenación se grave con el impuesto especial sobre producción y servicios.
- b).- Combustibles líquidos o gaseosos, aceites, grasas y lubricantes, derivados del petróleo, así como los productos de la petroquímica básica.
- c).- Vehículos sujetos a matrícula o registro mexicanos.
- d).- Inmuebles.

II.- La prestación parcial en las franjas o zonas de los servicios independientes, así como de los siguientes:

- a).- El transporte aéreo.
- b).- Servicios telefónicos, de energía eléctrica y los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radiodifusión general.
- c).- Los prestados por instituciones de crédito, y de seguros, así como a los usuarios de tarjetas de crédito por la cantidad que ellos paguen por la apertura de crédito y por la prórroga para su ejercicio.
- d).- Los de panteones.

- e).- Los de estacionamientos de vehículos.
- f).- Los personales independientes y los prestados por los agentes aduanales y de bienes inmuebles.

III.- El uso o goce temporal de inmuebles.

Existe, también, la tasa del 0% (artículo 2ºA) que sirve para aplicarse a los valores que fija la ley por los productos y servicios derivados de los sectores primarios de producción (agricultura, ganadería, pesca), así como la exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de la Ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producen los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto correspondiente.

La Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982, creó dos nuevas tasas especiales. Es la adición de los artículos 2ºB y 2ºC a la propia ley de la materia.

Así, el artículo 2ºB señala que el impuesto se calculará aplicando a los valores que se señala la ley, la tasa del 6%, cuando se realice la enajenación e importación de:

- I.- Los productos destinados a la alimentación, con excepción de:
 - a).- Bebidas distintas de la leche.
 - b).- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores a que se refieren los incisos B y C de la fracción I del artículo 2º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos).

M 0030 749

c).- Los que le sea aplicable las tasas del 0% o del 20%.

II.- Medicinas de patente.

Por su parte, el artículo 2º de la ley, establece que el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la propia ley, la tasa del 20% cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación e importación de los siguientes bienes:

- a).- Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.
- b).- Televisiones para imágen a color con pantalla de más de 75 centímetros.
- c).- Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor.
- d).- Armas de fuego y sus accesorios.
- e).- Rines de magnesio y techos móviles para vehículos.
- f).- Aeronaves, excepto aviones fumigadores.

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

- a).- Los prestados a usuarios de tarjetas de crédito sobre la cantidad que ellos paguen por la apertura del crédito y por la prórroga para su servicio.
- b).- Los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radio difusión general.
- c).- Los de instalación de techos móviles para vehículos.
- d).- Los que permitan la práctica de golf, la equitación, el polo, el automovilismo deportivo o las actividades deportivas náuticas, incluyen do las cuotas de membresía y las demás contraprestaciones que se tengan que erogar para la práctica de esas actividades y el mantenimiento de los animales y equipo necesarios.

e).- La cuota de membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares, de acceso restringido.

III.- El uso o goce temporal de los siguientes bienes:

a).- Aeronaves, excepto aviones fumigadores.

b).- Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindra da, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor.

c).- Equipos cinematográficos o de video grabación, así como las cintas, películas o discos para dichos equipos.

Se establece (artículo 1º) la obligación de efectuar expresamente y por separado la traslación del impuesto a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. El traslado del impuesto, no se considerará violatorio de precios o tarifas oficiales y debe efectuarse en un monto equivalente al impuesto que se causa por el acto o actividad gravados.

Según el artículo 4º de la ley de la materia, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta ley, la tasa que corresponda según sea el caso (20%, 15%, 6% y 0%).

Se entiende por impuesto acreditable, según el propio precepto arriba citado, un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades.

Para que opere el acreditamiento, deben reunirse los siguientes requisitos:

1.- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación y que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del Impuesto sobre la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último gravamen.

2.- Que haya sido trasladado el impuesto expresamente al contribuyente y conste por separado.

Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles y que se hubiese pagado la tasa del 6%, se debe comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en las franjas o zonas a que se refiere el artículo 2º.

El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo en los casos señalados en el artículo 33 de la ley (artículo 5º).

Los contribuyentes deben efectuar pagos provisionales a más tardar el día 20 de cada uno de los meses de ejercicio, mediante declaración ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes de calendario anterior a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

La declaración y pago definitivo del ejercicio, deducidos los pagos provisionales, se realizarán mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, además de la declaración de este gravamen, deberán presentar un ejemplar de la declaración del Impuesto

al Valor Agregado que hubiesen realizado.

El período para hacer efectivos los créditos a favor del contribuyente por concepto de impuesto trasladado será en forma mensual (artículo 6°); si al final del ejercicio quedan créditos a favor, se podrá solicitar la devolución o continuar con el acreditamiento mensual.

El contribuyente que otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva lo que hubiere recibido con motivo de la realización de los actos o actividades gravados (artículo 7°) tiene derecho a deducir en la siguiente o siguientes declaraciones mensuales el monto de dichos conceptos, del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado se cancela o se restituye, según sea el caso. A su vez, el contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes, disminuirá el impuesto cancelado o restituído de las cantidades acreditables o que tuviera pendientes de acreditamiento.

D.- DE LA ENAJENACION.

Según el artículo 8° de la Ley de la materia, y para efectos de la propia ley, aparte de lo que señala el Código Fiscal de la Federación, debe entenderse por enajenación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, salvo prueba en contrario.

El reglamento de la ley de la materia, señala en su artículo 20 que no se pagará el impuesto por los faltantes de bienes en los inventarios de las empresas, cuando sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y que consisten en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes de bienes por caso fortuito o fuerza mayor.

No se considera enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerté, por fusión de sociedades, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas por las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

Por tanto, la donación entre particulares, no está contemplada como hecho generador del impuesto al valor agregado..

Cuando la transferencia de propiedad no llegue a realizarse, se tiene derecho a la devolución del impuesto pagado, siempre y cuando se reúnan los requisitos señalados en el artículo 7° de la ley.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación en vigor, se entiende por enajenación de bienes:

- a).- Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
- b).- Las adjudicaciones, aún cuando se realicen a favor del acreedor.

Habitual y frecuentemente, la adjudicación se trata de un acto de carácter judicial como consecuencia de la sustanciación de un procedimiento de igual carácter y por virtud del cual se asigna, atribuye o imputa la propiedad de un bien mueble o inmueble, a un sujeto determinado.

Regularmente, la adjudicación se realiza por y ante la autoridad judicial. Sin embargo, dicha situación no es exclusiva de las autoridades judiciales. Al menos, no en nuestro derecho positivo vigente, en el cual se admite que el acto de adjudicación pueda llevarse a cabo ante las autoridades administrativas.

Tal es el caso del procedimiento que para los remates de los bienes embargados señalan los artículos del 173 al 196 del Código Fiscal de la Federación en vigor (132 al 156 del Código Fiscal de la Federación de 1967) y que admite la posibilidad de que un tercero adquiera en pública subasta los bienes embargados a los contribuyentes infractores de las disposiciones fiscales, teniendo aún, el Fisco Federal, preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los casos siguientes:

- 1.- A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la almoneda siguiente; 2.- A falta de pujas, por la base de la postura legal no mejorada; 3.- En caso de posturas o pujas iguales, por la cantidad en que se haya producido el empate, y; 4.- Hasta por el monto del crédito- si éste no excede de la cantidad en que debe fincarse el remate en la tercera-

almoneda, deduciendo un 20% respecto de la base señalada en la segunda almoneda (artículo 182 y 190 del Código Fiscal en vigor).

c).-La aportación a una sociedad o asociación.

d).- La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

De conformidad con el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación en vigor, el arrendamiento financiero es el contrato por el cual se otorga el uso o goce temporal de bienes tangibles y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.- Que se establezca un plazo forzoso que sea igual o superior al mínimo para deducir la inversión en los términos de las disposiciones fiscales o cuando el plazo sea menor, se permita a quien recibe el bien, que al término del plazo ejerza cualquiera de las siguientes opciones:

a).- Transferir la propiedad del bien objeto del contrato mediante el pago de una cantidad determinada, que deberá ser inferior al valor de mercado del bien al momento de ejercer la opción.

b).- Prorrogar por un plazo cierto durante el cual los pagos serán por un monto inferior al que se fijó durante el plazo inicial del contrato.

c).- Obtener parte del precio por enajenación a un tercero del bien objeto del contrato.

2.- Que la contraprestación sea equivalente o superior al valor del bien al momento de otorgar su uso o goce.

3.- Que se establezca una tasa de interés aplicable para determinar los pagos y el contrato se celebre por escrito.

e).- La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

1.- En el caso en que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

2.- En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir

los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

f).- La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes -
afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

1.- En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus dere-
chos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los-
bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adque-
re los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de -
ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

2.- En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si en-
tre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

g).- La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho
para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito -
o, de la cesión de derechos que los representen, sin que lo anterior, sea apli-
cable a las acciones o partes sociales.

Ahora bien, el artículo 9º de la Ley de la Materia, prevé en ocho frac-
ciones, los casos en que no se pagará el impuesto tratándose en la enajenación-
de los siguientes bienes:

I.- El suelo.

II.- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para
casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o desti-
nen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles -
no quedan comprendidos en esta fracción.

III.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o
explotar una obra que realice su autor.

IV.- Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por las em-
presas.

V.- Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías,
rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los pre-
mios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI.- Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy".

VII.- Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

De conformidad a lo establecido por el artículo 62 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, implícitamente se entiende como parte social la unidad en la que se dividen el capital social; esto es, de acuerdo al numeral antes citado, el capital de las sociedades de responsabilidad limitada se divide en partes sociales, que pueden ser de valor y categoría desiguales, pero que en todo caso serán de \$100.00 o de un múltiplo de \$100.00.

De los seis tipos de sociedades mercantiles que la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce en su artículo 1º, solamente la sociedad de responsabilidad limitada es la que maneja el tipo de partes sociales antes referido, por lo que se desprende que solamente estas sociedades serán los sujetos obligados al pago del impuesto al valor agregado, por las partes sociales correspondientes.

No obstante, el artículo 22 fracción VI del Reglamento de la Ley de la Materia, amplía el campo de aplicación del presente beneficio, al incluir en esta exención a la enajenación de acciones y los dividendos pagados en acciones, por lo que los sujetos pasivos beneficiados se extiende considerablemente.

VIII.- Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio de sus -- agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales que operen en los términos de la Ley de Reforma Agraria, así como las dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general. El beneficio previsto en esta fracción, no se aplicará en tratándose de enajenación de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 2º C fracción I de la ley.

Mediante oficio circular número 101-24 de 9 de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 17 de enero del mismo año, se -- dieron a conocer las dependencias y organismos cuyas tiendas no pagarían el im puesto al valor agregado en sus enajenaciones y que son: Departamento del Distrito Federal, Estado Mayor Presidencial, Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, Secretaría de Asentamientos Humanos y Obras Públicas, Secretaría de Comercio, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Secretaría de Marina, - Secretaría de la Defensa Nacional, Aeropuertos y Servicios Auxiliares, Cámara de Diputados, Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y -- Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado, Universidad Nacional Autónoma de México, Consumo para Trabajadores del Sector Eléctrico, dejando abierta la posibilidad de extender el tratamiento otorgado a las tiendas de otras dependencias y organismos públicos que lo solicitaran, como efectivamente sucedió mediante oficio circular número 102-186 de 21 de febrero de 1980, publicado en el Diario oficial de la Federación de 10 de marzo del mismo año, por el que se dió a conocer que el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado de Sonora, no pagarían el impuesto al valor agre gado por las enajenaciones que realizara su centro comercial.

El artículo 10 de la Ley de la Materia, establece el ámbito de validez territorial para la aplicación de la Ley relativa, señalando que para los efectos del impuesto al valor agregado en tratándose de enajenación de bienes, se entiende que se efectúa la enajenación en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo en vío, en el territorio nacional se realiza la entrega material del bien por el-- enajenante.

Cuando se enajenen bienes intangibles, se considera que la operación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residen en el mismo.

La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considera realizada en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo se encuentre materialmente fuera de dicho territorio.

De conformidad a lo establecido por el artículo 42 Constitucional, el territorio nacional mexicano se encuentra comprendido: por las partes integrantes de la federación (Estados Federados); por las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; por las islas de Guadalupe y las de Revilla gigedo, situadas en el Oceano Pacífico; por la plataforma continental y los zócalos submarinos, de las islas, cayos y arrecifes; por las aguas de los mares -- territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional y las marítimas interiores, y por el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

Por tanto, cualquier operación de enajenación de bienes que se lleve a cabo en cualquiera de las partes integrantes del territorio nacional a que alude el artículo 42 Constitucional, quedará gravada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con excepción de las operaciones de enajenación de bienes sujetos a matrícula o registro mexicanos, por virtud de la cual se considera que es realizada en territorio nacional, aún cuando al momento de llevarse a cabo materialmente el bien se encuentre fuera del territorio nacional. Obviamente, -- tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de bienes que señala el artículo 9º de la Ley de la Materia y 22 fracción VI de su Reglamento.

Por su parte, el artículo 11 de la Ley, establece el ámbito de validez temporal del gravamen que nos ocupa; esto es, se establece en qué momento se configura el hecho generador del tributo, estableciendo que la obligación - fiscal se origina cuando se realiza cualesquiera de los supuestos siguientes:

I.- Se envíe el bien al adquirente y a falta de envío, al entregarse materialmente el bien, pero no se aplicará esta hipótesis cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no esté obligado a recibirlo o a adquirirlo.

II.- Se pague parcial o totalmente el precio, salvo en los casos que-

la propia ley establece.

III.- Se expida el documento que ampare la enajenación,

El artículo 12 de la Ley de la Materia, establece la base del impuesto del gravamen y que en tratándose de enajenaciones, 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. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado o en su defecto, al de avalúo.

Cuando el precio pactado sea cierto y determinable con posterioridad, el impuesto previsto en la presente fracción no se aplicará en tratándose de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 2º fracción I de la ley.

Tratándose de intereses moratorios y penas convencionales, el pago del impuesto se realizará en el mes en que se paguen dichos intereses y penas convencionales.

Cuando se trate de pagos anticipados que reciba el enajenante de bienes de capital, antes de enviar o entregar materialmente el bien, el impuesto debe cubrirse en el momento en que se efectúe cada pago anticipado y tomando como base gravable el monto del mismo y al enviarse o entregarse el bien, se pagará la diferencia de impuesto que resulte por el total de la operación.

En las enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación en vigor (se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando el plazo exceda de 12 meses y se difiera más de la mitad del precio para después del sexto mes. Cuando se realicen enajenaciones con clientes que sean público en general, basta que se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes para poder considerarlas como enajenación a plazo con pago diferido o en parcialidades y siempre que el plazo exceda de 12 meses. Lo anterior, de conformidad con los párrafos segundo y tercero de la fracción VII del artículo 14 del Código Fiscal de la Federa

ción vigente), se podrá diferir el impuesto de conformidad con el reglamento de la ley.

El artículo 25 del reglamento de la ley de la materia, contiene una tabla en la que se divide el número de meses pactados a partir de la enajenación y el tanto por ciento aplicable al impuesto correspondiente a las enajenaciones en las que se hubieren pactado intereses, pudiendo diferirse considerando el número de meses pactados, en el por ciento que resulta conforme a la aplicación de la citada tabla.

Tratándose de arrendamiento financiero, al impuesto que corresponda la operación, se le aplicará el por ciento que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 48) para determinar el monto original de la inversión y la diferencia será el impuesto que podrá diferirse, en los términos que señale el reglamento (artículo 25) de la ley de la materia.

E.- DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.

Para efectos de esta Ley (artículo 14) se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones 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.

El contrato típico que claramente queda encuadrado en el supuesto de causación a que se refiere esta fracción, es el correspondiente a la prestación de servicios profesionales, considerado por el artículo 2606 del Código Civil - para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal, como un contrato por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra servicios profesionales, mediante el pago de una retribución debidamente convenida.

II.- El transporte de personas o bienes.

El artículo 2646 del Código Civil para el Distrito Federal, define el contrato de transporte como un acto por virtud del cual alguien se obliga a transportar, bajo su inmediata dirección o la de sus dependientes, por tierra, por agua o por el aire a personas, animales, mercaderías o cualesquiera otros objetos, si no constituyen un contrato mercantil, mediante el pago de un precio determinado.

La fracción que se comenta, no hace ninguna distinción respecto a la naturaleza del contrato (civil o mercantil) y por tanto, se considera que todas las personas que se dediquen al transporte de personas o bienes, independientemente de la naturaleza del contrato, estarán sujetos al pago del impuesto al valor agregado, con las excepciones que la propia ley establece en su artículo 15.

III.- El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

Por contrato de seguro se entiende cuando una empresa aseguradora se obliga, mediante una prima, a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato (artículo 1º de la Ley sobre el Contrato de Seguro, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de agosto de 1935).

Se entiende por reaseguro, el contrato en virtud del cual una institución toma a su cargo total o parcialmente un riesgo ya cubierto por otra o el remanente de daños que exceda de la cantidad asegurada por el asegurador directo (artículo 10 fracción II de la Ley General de Instituciones de Seguros, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de agosto de 1935).

Por otra parte, el artículo 2794 del Código Civil para el Distrito Federal, define a la fianza como un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace.

Y finalmente, por reafianzamiento se entiende que es la fianza por la cual una institución fiadora se obliga a pagar a otra, en la proporción corres-

pondiente, las cantidades que ésta deba cubrir al beneficiario por su fianza (artículo 114 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre de 1950).

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga (artículo 2546 del Código Civil para el Distrito Federal). Por su parte, el mandato aplicado a actos concretos de comercio se reputa comisión mercantil, en el que es comitente el que confiere comisión mercantil y comisionista el que la desempeña (artículo 273 del Código de Comercio).

En ambos casos, se desprende que la relación que los mandatarios y comisionistas desempeñan en el encargo del asunto conferido, tienen una relación personal y subordinada a un tercero, lo que hace cuestionable la inclusión de estas dos figuras jurídicas como sujetos obligados al pago del impuesto correspondiente, si se toma en cuenta que su trabajo no se presta de manera independiente, sino como ya quedó asentado, de manera personal y subordinada.

Respecto a la mediación, su antecedente inmediato lo encontramos en la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y que la define como la actividad que desarrolla el mediador para relacionar a los contratantes; esto es, su tarea se reduce a poner en contacto a las partes que deseen celebrar un contrato, sin intervenir directamente en el desarrollo y formulación que de dicho contrato lleven a cabo las partes contratantes.

Por lo que toca a la agencia, en nuestro derecho positivo vigente mexicano, no existe una definición concreta ni implícita de lo que debe entenderse por agente y doctrinariamente, se le considera como un agente de comercio que de manera independiente, se encarga de fomentar los negocios de uno o va-

rios comerciantes (131). La agencia es considerada como un acto de comercio - según lo establece el artículo 75 fracción X del Código de Comercio.

Por otra parte, el artículo 51 del Código de Comercio, define al corredor como al agente auxiliar de comercio, con cuya intervención se proponen y ajustan los actos, contratos y convenios y se certifican los hechos mercantiles.

De conformidad con el propio precepto en comentario, los corredores tienen fe pública cuando expresamente los faculta el propio Código u otras leyes y pueden intervenir como peritos en asuntos de tráfico mercantil.

Por lo que toca a la consignación, puede afirmarse que es una modalidad que el legislador hizo respecto a la comisión mercantil, pues en el artículo 7º, párrafo segundo, de la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, expresamente dispuso que quedaban comprendidas entre otras actividades, relativas a la comisión y mediación mercantil, las actividades que desarrollan por cuenta ajena los consignatarios, agentes, representantes, corredores y distribuidores.

Ahora bien, por distribuidor, se entiende a la persona que se encarga de ampliar las operaciones de uno o varios comerciantes en una o varias zonas determinadas, permitiendo así una mayor compraventa de los productos que distribuya y por lo que toca a la representación comercial, se entiende como la persona que ubicándose en plaza o plazas determinadas, se encarga de desarrollar las operaciones que su representado le encomienda en esas plazas, con la finalidad primordial de facilitar el contacto entre el público y el productor de bienes o servicios representado.

Como conclusión de todo lo antes expuesto, puede decirse que tanto -

(131).- Rodríguez Rodríguez, Joaquín.-Curso de Derecho Mercantil.-Décimocuarta Edición.-Editorial Porrúa, S.A.,-México, 1979,-Tomo I, pág. 227.

los consignatarios, agentes, representantes, corredores y distribuidores, su actividad se desarrolla básicamente como auxiliares independientes del comercio y cuya remuneración que recibe al actuar como agente de comercio por su intervención en el negocio respectivo, definitivamente consiste en una comisión.

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

Según Héctor Masnatta, los rasgos más comunes del contrato de asistencia técnica son los siguientes: 1.- Es intuito personae ya que tiene en cuenta la calidad de la empresa o sujeto que habrá de recibirla; 2.- Comprende obligaciones de dar, por ejemplo, informaciones, datos constructivos, normas de calidad, de control, recomendaciones sobre mantenimiento y compra de herramientas, máquinas, materias primas, etcétera; 3.- Abarca obligaciones de hacer, por ejemplo, servicios de asesoramiento, mantenimiento, entrenamiento de personal, y que desde luego, están relacionadas con las anteriores obligaciones. (132).

Ahora bien, puede afirmarse que el contrato de asistencia técnica, es perfectamente equiparable al contrato de prestación de servicios profesionales (el contrato de asistencia técnica, al no estar regulado por nuestra legislación positiva vigente y conforme al Código Civil para el Distrito Federal, - artículo 1858, es un contrato innominado) que regula el artículo 2606 y siguientes del Código Civil para el Distrito Federal.

Por lo que toca a la transferencia de tecnología jurídicamente no se encuentra definida, no así doctrinariamente. En efecto, según Carlos Arellano García, "...Al hecho de trasladar el conocimiento técnico de un Estado desarrollado a otro menos desarrollado en determinado campo científico o tecnológico es a lo que se llama la transferencia tecnológica" (133).

(132).- Masnatta, Héctor, - Los contratos de transmisión de tecnología.- Astrea - de Rodolfo De Palma y Hnos., Buenos Aires, 1971.- Pág. 21 y siguientes.

(133).- Arellano García, Carlos, -Derecho Internacional Privado.- Tercera Edición Editorial Porrúa, S.A.-México, 1979.- Pág. 483.

Ciertamente, y como el propio autor citado en el párrafo anterior lo reconoce, el hecho de que los países subdesarrollados sean los que por regla general soliciten ayuda tecnológica a los países más desarrollados, ello no quiere decir que estos últimos países no requieran o no se vean precisados a recibir tecnología procedente de otros países. Es el caso del sorprendente -- avance tecnológico obtenido en los Estados Unidos de Norteamérica en la investigación básica realizada por Universidades Europeas antes de la guerra o por la que realizan científicos que fueron adiestrados en Europa (134).

Por su parte, la Ley sobre el Contrato y Registro de la Transferencia y Registro de la Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 11 de enero de 1982, en su artículo 2º implícitamente enuncia el significado que la transferencia tecnológica tiene para el Legislador, al disponer que deberán ser inscritos en el Registro Nacional de Transferencia de Tecnología todos los convenios, contratos y demás actos que consten en documentos y que deban surtir efectos en territorio nacional, relativos a: La concesión del uso o autorización de explotación de marcas; la cesión de marcas; la cesión de patentes; la transmisión de conocimientos técnicos mediante planos, diagramas, modelos, instructivos, formulaciones, especificaciones, formación y capacitación de personal, etcétera.

Desde luego, la asistencia técnica y la transferencia de tecnología, se encuentran estrechamente vinculados y todo depende de que exista una simple prestación de servicios o una transmisión de tecnología, para que se cause el respectivo gravamen.

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la Ley de la Materia como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

(134).- Arellano García, Carlos.- Obra citada, pág. 483.

De conformidad a lo establecido por el artículo 2011 del Código Civil para el Distrito Federal, las obligaciones de dar pueden ser de cuatro especies, a saber:

- 1.- La traslación de dominio de cosa cierta;
- 2.- La enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta;
- 3.- La restitución de cosa ajena, y;
- 4.- El pago de cosa debida.

En las obligaciones de dar y que implican la transmisión del dominio de cosa cierta, se puede citar a manera de ejemplo, la venta, permuta, donación, etcétera.

De la segunda clase y que implica la traslación del uso o goce de cosa cierta, se puede citar el arrendamiento y el comodato.

De la tercera especie y que implica la restitución de cosa ajena, se puede citar como ejemplo el depósito y la prenda.

En cuarto y último lugar, y que implica el pago de cosa debida, tenemos el ejemplo del préstamo.

Por lo que toca a las obligaciones de no hacer y a las obligaciones de permitir, se pueden definir las primeras como aquellas en las que la prestación consiste en no hacer algo y a las segundas, como aquellas en las que la prestación consiste en tolerar que otro haga algo.

El artículo 2028 del Código Civil para el Distrito Federal, establece que el que estuviere obligado a no hacer alguna cosa, queda sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención y si hubiere obra material, podrá exigir el acreedor que sea destruída a costa del obligado.

Por su parte, el artículo 1058 del Código Civil para el Distrito Federal, al hablar de la servidumbre la hace consistir implícitamente en obligacio-

nes de no hacer o en obligaciones de tolerar y el ejemplo concreto para estas dos clases de obligaciones (de no hacer y de permitir), se encuentran en la denominada servidumbre legal de paso que regula el artículo 1097 del ordenamiento antes invocado, y que consiste cuando un propietario de una finca o heredad enclavada entre otras ajenas sin salida a la vía pública, tiene derecho de exigir paso, para el aprovechamiento de su finca o heredad, sin que los dueños de las fincas vecinas puedan reclamar otra cosa que una indemnización equivalente al perjuicio que le ocasione este gravamen.

Desde luego, una vez establecido el gravamen correspondiente, los propietarios de las fincas vecinas se encuentran obligadas a tolerar o permitir el acceso a la finca enclavada entre las ajenas y por supuesto, están obligados a no hacer ninguna obra tendiente a obstaculizar el acceso referido, so pena de responder por los daños y perjuicios que, en su caso, ocasionen.

En otro orden de ideas, el artículo 14 de la Ley que se comenta, finaliza con un párrafo no del todo afortunado, al disponer que no se considera prestación de servicios independientes la que se realice de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciben ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración, haciendo una referencia indirecta a las personas asalariadas, básicamente.

Y se dice que este párrafo no es afortunado, porque precisamente la prestación de servicios independientes implica necesariamente la no subordinación de quien presta el servicio y cuya actividad es realizada, generalmente, por profesionistas, según se desprende de lo establecido por los artículos del 2606 al 2615 del Código Civil para el Distrito Federal y porque además, si al inicio del enunciado del precepto que nos ocupa, expresamente se establece que el objeto del impuesto es precisamente la prestación de servicios independientes, no tiene ningún sentido la exclusión que el legislador hace de la prestación de obligaciones de índole dependiente.

Por otra parte, y según disposición expresa del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se analiza, existen casos en los cuales

no se paga el impuesto por la prestación de servicios a saber:

1.- Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios, o asociados de la persona moral que preste el servicio.

2.- Los 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.

3.- El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril, y el que requiera de concesión o permiso federal para operar.

4.- El transporte marítimo de bienes efectuado por personas no residentes en el país.

5.- El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes y los reaseguros, que correspondan a los seguros citados.

6.- Por los que deriven intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que:

a).- Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 10%.

b).- Reciban o paguen las instituciones de crédito y las uniones de crédito, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de concesión o autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro, así como las comisiones de los agentes y corresponsables de las instituciones -

de crédito por dichas operaciones.

c).- Reciban las instituciones de fianzas, las de Seguros y las sociedades mutualistas de seguro, en operaciones de financiamiento.

d).- Paguen los trabajadores a sus patrones en operaciones de mutuo, así como los pagados por los derechohabientes a instituciones de seguridad social.

e).- Provenzan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondo de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

f).- Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

7.- Los prestados por bolsas de valores con concesión para operar y por casas de bolsa, así como las comisiones de agentes, corredores y promotores de bolsa.

8.- Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

a).- Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

b).- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

c).- Cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería o pesca, así como los organismos que las agrupen.

d).- Asociaciones patronales y colegios de profesionales.

e).- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científi

cos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

9.- Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada. No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, caberets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

10.- Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

11.- Los prestados por autores, a que se refiere la Ley Federal de Derechos de Autor.

Dos son los supuestos que establece el primer párrafo del artículo 16 de la Ley de la Materia, por virtud de los cuales se causa el gravamen tratándose de la prestación de servicios.

I.- Que el servicio se lleve a cabo en el país y;

II.- Que el servicio se preste por un residente en el país.

Cuando se trate de transporte internacional, se considera que el servicio se preste en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el país nacional se inicie el viaje, inclusive si éste es de ida y vuelta.

En transporte aéreo internacional, sólo se considerará que se presta el 25% del servicio en territorio nacional, gozando la transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país del mismo tratamiento.

Para este tipo de gravamen, o sea, en la prestación de servicios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de

ellas, quedando incluidas en dichas contraprestaciones, los anticipos que reciba el prestador de servicios.

Tratándose de seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen (artículo 17).

Cuando se efectúen obras de construcciones de inmuebles en que una de las partes contratantes sean la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, se tiene 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.

Para calcular el impuesto por esta actividad, se considerará como valor base el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y en general, cualquier otro concepto.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

F.- DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES .

De conformidad a lo establecido por el artículo 19 de la ley de la materia, se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Dispone el artículo 2398 del Código Civil para el Distrito Federal, - que hay arrendamiento cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese-

uso o goce un precio cierto, Por su parte, el artículo 2400 del mismo ordenamiento, establece que son susceptibles de arrendamiento todos los bienes que puedan usarse sin consumirse, excepto aquellos que la ley prohíbe arrendar y los derechos estrictamente personales.

Por lo que toca al usufructo, el artículo 980 del Código Civil para el Distrito Federal, lo define como el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos.

Conforme a la definición que se contiene en la última parte del artículo 19 de la ley de la materia, tal parece que se tomó en forma casi íntegra sobre la definición que del arrendamiento nos dá el Código Civil, según quedó asentado en líneas anteriores y como requisitos que se pueden invocar para causar el gravamen correspondiente, se pueden citar tres:

- 1.- Que el uso o goce concedido tenga carácter temporal.
- 2.- Que el bien objeto del acto sea tangible; y,
- 3.- Que el acto sea oneroso.

Por supuesto, puede reputarse como innecesario el señalamiento, pero cualquier acto que se celebre y que no satisfaga los requisitos arriba señalados, queda fuera del hecho generador del impuesto al valor agregado mexicano, en este rubro relativo al uso o goce temporal de bienes.

No se pagará el impuesto respectivo de los siguientes bienes (artículo 20):

- 1.- Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa-habitación, sin que tenga ninguna aplicación lo dispuesto en este punto, cuando se trate de inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

- 2.- Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

3.- Libros, periódicos y revistas.

Para los efectos de esta ley (artículo 21), se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tiene la obligación de pagar el impuesto respectivo en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento y sobre el monto de cada una de ellas, quedando incluidas en dichas contraprestaciones los anticipos que reciba el contribuyente (artículo 22).

De acuerdo a lo establecido por el artículo 21 de la ley de la materia, tres son los supuestos por virtud de los cuales puede causarse el gravamen respectivo y que son:

- 1.- Que el bien se encuentre en el territorio nacional.
- 2.- Que su ubicación o localización en los términos antes referidos se tenga en el preciso momento de su entrega material; y,
- 3.- Que la entrega material se efectúe a quien va a realizar su uso o goce.

Obviamente, la ausencia de cualquiera de estos requisitos, se traduce en la no causación del gravamen que se analiza.

Para calcular el impuesto en el caso que se analiza, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien otorga el uso o goce temporal de bienes, 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 moratorios, penas -- convencionales o cualquier otro concepto (artículo 23).

126

G.- DE LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS.

Según el artículo 24 de la Ley de la Materia, se considera que hay importación de bienes o de servicios:

1.- La introducción al país de bienes.

La introducción de dichos bienes, debe ser en forma definitiva, pues las operaciones temporales, las que no lleguen a consumarse, las que tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo, están excluidas de acuerdo a la fracción I del artículo 25 de la Ley de la Materia.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 70 de la Ley Aduanera, en vigor a partir del 1º de julio de 1982, se entiende por régimen de importación definitiva, la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

Las mercancías pueden introducirse al territorio nacional mediante el tráfico marítimo, terrestre, aéreo y fluvial, por otros medios de conducción y por la vía postal, por lugares debidamente autorizados, según disposición expresa de los artículos 6 y 7 de la Ley Aduanera.

2.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

Conforme a lo anterior enunciado, tenemos que existen tres supuestos en este tipo específico para la causación del gravamen correspondiente, a saber:

1.- Que la adquisición se lleva a cabo por una persona residente en el país;

2.- Que el objeto de la adquisición lo sea un bien intangible; y,

3.- Que la enajenación se lleve a cabo por una persona no residente en el país.

Desde luego, el acto que no satisfaga los supuestos señalados con anterioridad, traerá como consecuencia la inaplicación del gravamen respectivo.

Debe precisarse que de conformidad con el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación en vigor, se consideran residentes en territorio nacional:

I.- A las siguientes personas físicas:

a).- Las que hayan establecido su casa-habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales, consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b).- Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II.- A las personas morales que hayan establecido en México la Administración principal del negocio.

Toda persona física o moral, de nacionalidad mexicana, se presume ser residente en territorio nacional, salvo prueba en contrario, según lo establece el precepto arriba invocado.

3.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

Es oportuno señalar en este punto que se analiza y que corresponde a la fracción III del artículo 24 de la ley de la materia, se habla de bienes intangibles. Pero sucede, que en el capítulo V de la propia ley y que habla de la importación de bienes y servicios, posiblemente por un descuido del legislador, se

omitió señalar el método o la forma para calcular la base gravable en este su puesto, pues el artículo 27 sólo habla de la forma de cálculo del impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, pero ninguna re ferencia existe para el tratamiento de los bienes intangibles y si tomamos en consideración que de acuerdo con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federaci ón vigente, las normas de derecho tributario que establecen cargas a los -- particulares y las que señalen excepciones a las mismas, son de aplicación - estricta, sucede que el sujeto activo se encuentra imposibilitado para exigir el pago correspondiente cuando se den los supuestos mencionados al no existir uno de los elementos esenciales del tributo que se analiza.

Más adelante se analizará con más detenimiento esta cuestión, al ver el artículo 27 referido.

4.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibl es cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero.

5.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 (prestación de servicios independientes), cuando se presten por no residentes en el país, sin que tenga aplicación este supuesto - cuando se trate de transporte nacional.

Quando un bien exportado temporalmente retorna al país habiéndosele agregado valor por cualquier motivo que implique un valor adicional a dicho - bien, se considerará importación y deben cubrirse los impuestos correspondientes en los términos del artículo 27 que más adelante se invocará.

El artículo 37 del Reglamento de la Ley de la Materia, establece que para los efectos relativos al aprovechamiento en territorio nacional de los -- servicios independientes prestados por no residentes en el país, comprende tanto los prestados desde el extranjero como los que se presenten en el país.

Según disposición expresa del artículo 25 de la Ley de la Materia, no se pagará el impuesto respectivo en las siguientes importaciones:

1.- Las que, en los términos de la Legislación Aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Pero si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se aplicará lo dispuesto por el artículo 19 de la ley de la materia que regula el uso o goce temporal de bienes afectos al gravamen que se analiza.

2.- Las de equipajes o menajes de casa a que se refiere el Código Aduanero.

De conformidad con las fracciones VI y VII del artículo 46 de la Ley Aduanera (en vigor a partir del 1° de julio de 1982 y que abrogó al Código Aduanero, según disposición expresa del artículo tercero transitorio) no se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada o salida del territorio nacional de los equipajes de pasajeros en viajes internacionales y los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que se hayan usado durante su residencia en el extranjero.

No se establece en forma clara que es lo que se entiende por menaje de casa tal y como se hacía en el abrogado Código Aduanero; sin embargo, no debe existir mucha diferencia entre lo que establecía el artículo 301 del Código Aduanero con lo que las autoridades aduaneras deben considerar en la actualidad como menaje de casa y así, a manera de ilustración se cita textualmente el artículo 301 del ordenamiento señalado:

"Como menaje de casa, exento de impuestos aduaneros, se considera: El Mobiliario usado, y la ropa de casa-habitación, siempre que no sean de lujo ni en cantidad excesiva".

3.- Las de bienes cuya enajenación en el país y la de servicios por cuya prestación en territorio nacional, no den lugar al pago del impuesto que se analiza o se les aplique la tasa del 0%, sin que queden comprendidos en este punto los bienes muebles usados.

4.- La de bienes donados por residentes en el extranjero a la federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La propia ley establece (artículo 26), en que momento se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios, a saber:

1.- En el momento en que los bienes queden a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado.

2.- En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

3.- Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan en uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los supuestos siguientes:

a).- Se aprovechen en territorio nacional.

b).- Se pague parcial o totalmente la contraprestación.

c).- Se expida el documento que ampare la operación.

Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que sea exigible la contraprestación de que se trate.

4.- En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del artículo 17 de esta ley, mismo que ya se vió en líneas anteriores.

Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles (artículo 27), 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 importa-

ción.

Esta base gravable sólo es aplicable para la fracción I del artículo 24 de la Ley de la Materia, pues para las fracciones II a V del propio artículo, la base gravable se encuentra establecida por el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley.

En efecto, dicho párrafo establece que el valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II a V del artículo 24, será el que les correspondería en esta ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

Se afirmó en líneas anteriores, que respecto a la fracción III del artículo 24 de la Ley, que habla sobre el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, carecía de base gravable porque el artículo 27 invocado, no establece base gravable alguna para los bienes intangibles, pues sólo se refiere a los bienes tangibles y ello es así, si se toma en cuenta que de acuerdo al segundo párrafo del citado artículo 27, para el caso concreto de la fracción III al valor que se debe tomar en cuenta es el que le corresponde en la propia ley a lo establecido por el capítulo IV, que nos habla del uso o goce temporal de bienes.

Es el caso, que de conformidad con el artículo 19 que regula lo que debe entenderse por uso o goce temporal de bienes afectos al gravamen que se analiza, sólo se refiere a aquéllos que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación, pero ninguna referencia hace acerca de los bienes intangibles y por lo tanto, al no existir base gravable en el capítulo IV de la Ley de la Materia para los bienes intangibles, es incuestionable la inaplicabilidad de la fracción III del artículo 24 referido.

En otro orden de ideas, cuando se exporten bienes temporalmente y se

retornen al país con incremento de valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 27 analizado.

Cuando se importen bienes tangibles (artículo 28), el pago tendrá -- carácter de provisional y debe hacerse conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento o compensación.

El impuesto pagado al importar bienes da derecho al acreditamiento -- respectivo, en los términos del artículo 4° de esta ley, sin que se puedan retirar las mercancías del recinto fiscal, si no se ha cubierto previamente el -- pago del impuesto que regula la ley que se analiza.

H.- DE LA EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS.

Como una medida de política fiscal del Estado Mexicano, según se precisó al inicio de este capítulo, se implantó el impuesto que se analiza, entre cuyos objetivos, entre otros, estaba precisamente el de estimular y favorecer la exportación.

De ahí, que existe un capítulo especial en el impuesto de la ley de la materia, haciendo referencia concreta a la cuestión de las exportaciones, -- en la que de manera expresa se establece que las empresas residentes en el --- país calcularán el impuesto respectivo aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten, teniendo el derecho de acreditar el impuesto que previamente se hubiere pagado (artículos 29 y 30).

Para efectos de la ley de la materia, se considera exportación de bienes o servicios lo siguiente:

- 1.- La que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la le-

gislación aduanera.

2.- La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.

3.- El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

4.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

a).- Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

b).- Operaciones de maquila para exportación en los términos del Reglamento del párrafo tercero del artículo 321 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos para la industria maquiladora.

c).- Publicidad.

d).- Comisiones y mediaciones.

e).- Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.

f).- Operaciones de financiamiento.

5.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país.

6.- La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del último párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

I.- OBLIGACIONES .

Además de las obligaciones expresamente señaladas en la ley que se analiza, los contribuyentes se encuentran obligados a lo siguiente:

I.- Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, y el Reglamento de la ley de la materia, y efectuar conforme a este -- último la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que - deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellas por las cuales la - ley libera de pago.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación establece diversas - reglas que deben observar las personas que de acuerdo con las diversas disposi - ciones fiscales, estén obligadas a llevar contabilidad. Dichas reglas son las - siguientes:

a).- Llevar los sistemas y registros contables que señala el regla-- miento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establece dicho reglamento.

b). Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efec-- tuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las ac-- tividades respectivas.

c).- Llevar la contabilidad en su domicilio, pudiendo llevarse en lu - gar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento del pro - pio Código.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de com - probación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo ma - yor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con - los requisitos que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación - en vigor.

Por su parte, el artículo 46 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que para los efectos del artículo 32 de la ley de la - materia, los contribuyentes del impuesto al valor agregado llevarán los libros - de contabilidad y registros a que estén obligados para efectos del impuesto so - bre la renta, pero cuando el contribuyente no cause este último impuesto, lleva - rá como mínimos los libros diario, mayor de inventarios y balance, debidamente

autorizados.

II.- Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su totalidad en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo - por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.

III.- Expedir documentos que comprueben el valor de la contraprestación pactada, señalando en los mismos, expresamente y por separado el impuesto al valor agregado que se traslada a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente, o reciba los servicios, debiendo entregarse o enviarse dichos - documentos a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días naturales siguientes a aquél en que se realicen los supuestos señalados en los artículos 11, 17 y 22 de la ley.

IV.- Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en la ley. Si un contribuyente tiene varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los casos señalados en los artículos 28 y 33 de la ley (importación de bienes tangibles y enajenación de bienes o prestación de servicios en forma accidental).

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deba pagarse impuesto conforme a la ley, están obligados a formular a nombre de sus representados las declaraciones correspondientes y pagar el impuesto respectivo, por el que tendrán responsabilidad solidaria.

Cuando exista copropiedad de una negociación, los contribuyentes designarán representante común, previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y éste será quien, a nombre de los copropietarios cumpla con las obligaciones establecidas en la ley de la materia.

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que rea

lice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto presentando declaraciones mensuales y del ejercicio, por cuenta de los herederos o legatarios.

Tratándose de servicios profesionales independientes, los contribuyentes estarán obligados a presentar declaraciones provisionales en los mismos plazos en que se hagan para efectos del impuesto sobre la renta (según el artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que obtengan ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, deben efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas, en la forma y términos señalados por el propio numeral).

Cuando se realice una enajenación o se preste un servicio en forma accidental, se debe pagar el impuesto respectivo mediante declaración ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se obtenga la contraprestación, sin tener derecho a que por dicho pago se acepte el acreditamiento respectivo (artículo 33).

Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto respectivo, y que se consigne en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura respectiva.

En las permutas y pagos en especie (artículo 34), el impuesto se debe pagar por cada bien cuya propiedad se transmita o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

Los contribuyentes menores (artículo 35), deben pagar el impuesto de acuerdo con la estimación del valor de los actos o actividades por los que debían pagar el impuesto correspondiente y que al efecto les practiquen las autoridades fiscales, observándose lo siguiente:

1.- Llevar los registros simplificados de sus operaciones cuando lo determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conforme a disposiciones de carácter general,

2.- Dichas personas no tendrán obligación de calcular ni declarar mensualmente el monto de las contraprestaciones que correspondan a sus actividades por los que deban pagar el impuesto. Las autoridades fiscales les estimaran el valor de los actos o actividades por los que están sujetos a pagar el impuesto, excluyendo las actividades sujetos a la tasa del 0%; a esta estimación las autoridades aplicarán la tasa del impuesto que corresponda (6%, 15% o 20%), según sea el caso, obteniéndose así el impuesto a cargo estimado.

3.- Pagar bimestralmente el impuesto a que se refiere el punto anterior. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo y los contribuyentes no tendrán que presentar declaraciones del ejercicio.

4.- Cuando de las comprobaciones que lleven a cabo las autoridades fiscales aparezca que el valor de los actos o actividades por las que el contribuyente deba pagar el impuesto al valor agregado, es superior en más de un 20% a la última estimación practicada, se rectificará ésta y se cobrarán las diferencias de impuesto que procedan más los recargos de ley y sanciones respectivas, salvo que el contribuyente solicite espontáneamente a las autoridades fiscales la rectificación de la estimación, en cuyo caso, pagará el impuesto que corresponda a partir del bimestre en que haya solicitado la rectificación, quedando liberado de pagar las diferencias correspondientes a bimestres anteriores.

5.- Conservar los registros simplificados a que se refiere el punto 1 de este artículo y los documentos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

Las personas físicas (artículo 35-A) que siendo contribuyentes menores en los términos del artículo 35 de la ley, cuando dejen de estar en los supuestos para ser considerados como tales, para los efectos del ejercicio de las facultades de comprobación y determinación y cobro de contribuciones omitidas, se seguirán considerando como contribuyentes menores durante el año en que dejen de estar

en los supuestos señalados y el siguiente. Por el año en que dejaron de ser contribuyentes menores cumplirán con sus obligaciones fiscales conforme al artículo 35 citado y ante las mismas autoridades; a partir del siguiente año cumplirán con todas las obligaciones señaladas en el artículo 32 de la ley, con las siguientes modalidades:

1.- Se continuará pagando el impuesto mediante estimación actualizada conforme al valor real de los actos o actividades del contribuyente, ante las mismas autoridades fiscales, durante el año inmediato posterior a aquél en que dejaron de ser contribuyentes menores, teniendo estos pagos el carácter de definitivos.

2.- Deben llevar los registros simplificados que para tal efecto determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante los dos años siguientes a aquél en que dejaron de ser contribuyentes menores.

3.- No están obligados a cumplir con lo dispuesto en las fracciones I y IV (puntos 1 y 4 en nuestro trabajo) del artículo 35 de la ley, durante el período señalado en el punto anterior.

Los contribuyentes menores deben expedir documentos que reúnan requisitos fiscales, cuando así lo solicite el adquirente de los bienes o el usuario del servicio, conservando copia de los mismos. Trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado del precio, el que formará parte del monto del impuesto estimado (artículo 36).

Ahora bien, cuando las autoridades fiscales resuelvan estimar el impuesto correspondiente, se debe tomar en cuenta lo siguiente (artículo 37):

Importe de compras efectuadas; inventarios de mercancías, de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en que estén establecidos los negocios; número de trabajadores que tengan a su servicio y sueldos de que disfruten; pagos de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social; impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios; cantidades que hayan cubierto por-

concepto de energía eléctrica y teléfonos; retiros en efectivo y en especie -- efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia; zona comercial en que se encuentre ubicado el negocio; informaciones recabadas de terceros y, en general, todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para la estimación del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto.

Las autoridades fiscales podrán incrementar la estimación del valor de los actos o actividades por los que el contribuyente esté obligado a pagar impuesto, aplicando a la estimación efectuada en el año de calendario anterior, el factor que en su caso, señale anualmente el Congreso de la Unión (según el artículo décimosexto de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982, el factor aplicable para el año de 1983, será de 0.90).

Las estimaciones que realicen las autoridades fiscales se harán por ejercicios y se dividirán entre seis para los efectos del pago bimestral. La estimación del impuesto acreditable, se hará conforme a los por cientos de acreditamiento que en cada caso señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

J.- DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.

Este capítulo (VIII de la Ley de la Materia) estaba compuesto de tres artículos. El 38, 39 y 40; sin embargo, por disposición expresa del artículo - décimoctavo transitorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones en Materia Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación de - 30 de diciembre de 1982, actualmente se encuentran derogados los artículos 38 y 40 y el 39 fué reformado, condicionadas dichas derogaciones y reformas a la en-

trada en vigor del nuevo Código Fiscal de la Federación de 1981 (135).

Así, el artículo 39 de la ley, nos señala que el importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de la ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.

Este numeral, visto así sólo, parece no tener adecuada redacción o estar fuera de lugar. Sin embargo, no debe pasarse por alto que de conformidad con el artículo 55 y siguientes del Código Fiscal de la Federación en vigor, las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, y dada la aplicación general y obligatoria del citado ordenamiento, deben interpretarse armónicamente el artículo 39 de la ley de la materia y el 55 y siguientes del Código Tributario Federal.

Lo anterior, inclusive, así se razona en la Exposición de motivos de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones en Materia Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981.

(135).- Inicialmente, estas modificaciones surtirían efectos a partir del 1º de octubre de 1982, fecha en que iba a entrar en vigor el Código Fiscal de la Federación de 1981, pero por Decreto de 29 de septiembre de 1982, se reformó el artículo primero transitorio del anterior ordenamiento prorrogando la entrada en vigor del citado Código para el 1º de abril de 1983, y en el artículo Segundo del Decreto mencionado, se prorrogó los efectos de las reformas y derogaciones correspondientes al 1º de abril de 1983; pero finalmente, por disposición expresa del artículo Décimo noveno de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982, se adelantaron los efectos de las citadas modificaciones, para surtirlos a partir del 1º de enero de 1983, fecha a partir de la cual, entró en vigor el nuevo ordenamiento tributario federal.

K.- DE LAS PARTICIPACIONES A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

Finaliza la estructura de la Ley que se analiza, con dos preceptos (41 y 42) que se refieren a la participación de las entidades federadas con base al sistema nacional de coordinación fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal; conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre lo siguiente:

1.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto.

2.- La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otra se exporten o sean de los señalados en el artículo 2ºA, de la propia ley que se analiza.

3.- Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas.

4.- Intereses, los títulos de crédito y los productos o rendimientos-derivados de su propiedad o enajenación.

5.- El uso o goce temporal de casa habitación.

Tampoco pueden mantenerse impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal se encuentra obligado a observar cabalmente lo dispuesto en los párrafos y líneas anteriores.

Como una excepción al régimen anterior, los impuestos que los Estados o el Distrito Federal tengan establecidos o establezcan sobre enajenación de construcciones por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado, pueden conti--

nuar en vigencia (artículo 42),

Tratándose de energía eléctrica las entidades federativas no podrán decretar impuestos, contribuciones o gravámenes locales o municipales, cualquiera que sea su origen o denominación, sobre:

1.- Producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica.

2.- Actos de organización de empresas generadores e importadores de energía eléctrica.

3.- Capitales invertidos en los fines que expresa el punto 1.

4.- Expedición o emisión por empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica, de títulos acciones u obligaciones y operaciones relativas a los mismos.

5.- Dividendos, intereses o utilidades que representan o perciban las empresas que señala el punto anterior.

Como una excepción a lo establecido en los puntos anteriores, está el impuesto a la propiedad privada que grava la tierra, pero no las mejoras y la urbana que pertenezca a las plantas productoras e importadoras de energía eléctrica.

Es interesante la taxativa que el legislador impone a las entidades federativas en materia de energía eléctrica, pues si se toma en cuenta lo establecido por el artículo 73 fracción XXIX punto 5° inciso a) Constitucional, tenemos que es una facultad exclusiva del Congreso de la Unión el establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica y de acuerdo al último párrafo del precepto invocado, las entidades federativas sólo tienen derecho a participar en el rendimiento de este tipo de contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine, correspondiéndole a las legislaturas loca-

les fijar el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Ahora bien, si se toma en cuenta lo establecido por el artículo 124- Constitucional en el sentido de que las facultades que no están expresamente - concedidas por la propia Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

Luego entonces, si la facultad de legislar en materia de energía eléctrica está expresamente reservada al Congreso de la Unión según quedó precisado en líneas anteriores, es incuestionable que las entidades federativas no pueden legislar en materia de energía eléctrica.

L.- LA DETERMINACION DE LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO ANALIZADO.

Los sujetos afectos al gravamen estudiado están determinados genéricamente por el artículo 1º de la Ley de la Materia y son los enajenadores de bienes, los prestadores de servicios independientes, los que otorgan el uso o goce temporal de bienes y los importadores de bienes y servicios.

En forma particular y detallada, se precisaron debidamente los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto respectivo, al analizarse los artículos 8º, 14, 19 y 24 de la ley de la materia, (el Capítulo VI que habla de las empresas residentes en el país y que exporta bienes o servicios, aplican la tasa del 0% y, siendo acreditable el impuesto correspondiente, es evidente que si bien son sujetos pasivos contemplados en la ley de la materia, no están obligados al pago del gravamen, lo que, inclusive, obligó al legislador a no incluirlos en su redacción del artículo 1º de la Ley).

Si bien es cierto, que en estricto sentido jurídico, los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado mexicano, están debidamente determinados en la ley de la materia; sin embargo, no debe pasarse por alto el papel muy importante que en este tipo de gravamen juega el consumidor final.

Conocido también, doctrinariamente, como contribuyente de hecho, es quien en definitiva soporta la carga tributaria.

En efecto, fuera de los casos en que la propia ley establece exenciones tributarias a los sujetos pasivos y por ende, no se repercute el impuesto a los consumidores finales, así como en los casos de importaciones de bienes o servicios en que los particulares pueden ser los consumidores finales, o, en los casos en que se aplica la tasa del 0%; el gravamen analizado incide en forma general, en los contribuyentes "de hecho", sin que éstos a su vez, -- tengan posibilidad alguna para evitar el traslado impositivo o, puedan ellos -- más adelante repercutir el impuesto a otras personas.

Por ello, es incuestionable que el legislador al momento de elaborar la ley analizada, debió tomar en cuenta lo anterior, para dejar de gravar, como en efecto hizo, los artículos que en forma necesaria son útiles, por elementales, para el desarrollo de la vida humana y que, además, podían incidir negativamente en la clase más necesitada económicamente, y gravó, en cambio, los bienes y servicios, que, sin ser necesarios para subsistir, y en algunos casos, considerados como objetos de lujo o superfluos, con tasas impositivas de acuerdo al bien o servicio (6%, 15% y 20%).

No obstante, tomando en consideración el efecto inflacionario de la economía nacional, cuya repercusión incide negativamente en las clases más necesitadas pues según el Banco de México, la inflación registrada durante 1982 llegó al 98.8% y según el Congreso del Trabajo, sitúa la inflación por el mismo año de 1982, en algo superior al 100% (Información publicada en el Semanario -- Proceso, en su número 323 de 10 de enero de 1983, página 6 y siguientes), se debe considerar en forma más profunda y adecuada, si todos los productos gravados por el impuesto analizado, es justo que el impuesto incida en el consumidor final.

Concretamente, se propone el desgravamiento básicamente, de tres artículos que, por necesarios, se ven obligados a comprar periódicamente las clases más necesitadas: calzado, vestido y medicinas.

Si bien es cierto que este último producto, en la actualidad, bajó de la tasa del 10% a la del 6%, dicho desgravamiento parcial no es suficiente sino que debe ser total, para que llegue sin ninguna carga impositiva a la clase consumidora, pero, esencialmente, a la clase más necesitada.

La importancia en la recaudación de este tributo (según la Ley de Ingresos de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1982, en su artículo Primero, para el ejercicio fiscal de 1983, se estima que la Federación recibirá, por concepto del impuesto al valor agregado, \$813,456 millones de pesos, contra \$580,907 millones de pesos por el mismo ejercicio por impuesto sobre la renta) que de la segunda fuente de ingresos tributarios para 1982, lo hace aparecer para este año de 1983, como la primera fuente de ingresos de la Federación, rebasando a los ingresos que se obtienen por impuesto sobre la renta (para el ejercicio fiscal de 1982, según la Ley de Ingresos de dicho ejercicio, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981, se estimó una recaudación por impuesto sobre la renta en cantidad de \$442,500 millones de pesos, contra \$211,700 millones de pesos por impuesto al valor agregado), hacen insignificante la exención que se otorgará a estos tres productos hoy gravados con la tasa general del 15% y 6% respectivamente.

La anterior tarea que debe ser considerada como impostergable para el legislador, es congruente con la política de Ingresos de la Federación, pues según se razona en la Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1983, la política de ingresos pretende lograr un balance adecuado, buscando que la carga tributaria recaiga en mayor medida en quienes más capacidad económica tienen y sanear, de alguna manera, el deterioro que ha sufrido el poder adquisitivo de los trabajadores de menores ingresos, y compensar, en algo, la inflación del año (de 1982) que se estimó, según la exposición de motivos citada, llegaría casi al 100 por ciento.

Desde luego, el desgravamiento que se propone, no es limitativo a estos tres artículos, pues pueden existir otros que se encuentran en idéntica hipótesis; sin embargo, son de considerarse los más importantes y necesarios.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- No obstante el tiempo transcurrido (del siglo XVIII a la fecha), los principios teóricos de Adam Smith no dejan de tener funcionalidad y regular aplicación en los modernos Estados de Derecho, al momento en que los legisladores emiten las leyes tributarias.

Los principios de justicia, certidumbre, comodidad y economía, formulados por Smith, son considerados por la mayoría de la doctrina contemporánea, como piedra de toque cuya observancia se hace imperiosa para el legislador al momento de elaborar las diferentes leyes tributarias.

A los anteriores principios, innumerables autores de diversas nacionalidades, han contribuido con su estudio y dedicación intelectual a enriquecer en materia teórica la cuestión tributaria, pero; sin que los principios -- formulados por Smith sean borrados, sino al contrario, cobran vigencia plena-- cuando se emiten las diversas leyes impositivas.

SEGUNDA.- En el abrogado Código Fiscal de la Federación de 1938, es donde aparece por primera vez, en la legislación impositiva mexicana, el concepto de impuesto, definiéndolo como "las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal".

En el segundo Código Fiscal de la Federación, derogado actualmente, y que data de 1967. se hicieron algunas adecuaciones, para quedar redactado como sigue: "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley - con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para-

cubrir los gastos públicos".

Actualmente, con la entrada en vigor del Tercer Código Fiscal de la Federación a partir del 1º de enero de 1983, sólo se hizo un enunciado breve y sencillo, que no estableciera gravamen alguno, y se definió a los impuestos como "las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma", y que no sean aportaciones de seguridad social ni derechos.

TERCERA.- Los sujetos del impuesto son todas aquellas personas jurídicas individuales o jurídicas colectivas que intervienen como titulares de facultades o sujetos de obligaciones en una relación jurídica tributaria, entendida ésta como una relación compleja que surge entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, por virtud de la cual aquél exige de éste, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, motivada por la realización del hecho generador del tributo imputable al sujeto pasivo y cuya regulación debe estar necesariamente contemplada en una ley tributaria.

CUARTA.- El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado y que, en virtud de su potestad tributaria, establece el impuesto y lo recauda para satisfacer los gastos públicos.

En términos generales, suele clasificarse al sujeto activo, en tres tipos de sujetos: la federación, entidades federativas y los municipios.

Sin embargo, en el derecho positivo vigente mexicano, también intervienen otros tipos de sujetos activos en la relación jurídica impositiva. Son los denominados organismos fiscales autónomos, concretamente, es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores.

QUINTA.- En el Estado Mexicano, tanto la federación como las entida-

des federativas tienen potestad tributaria originaria, por estar establecida en la Constitución Política.

La Federación tiene potestad tributaria amplia, mientras que las entidades federativas la tienen en forma limitada y restringida.

Los Municipios y los denominados organismos fiscales autónomos (INFONAVIT E IMSS), no tienen ningún tipo de potestad tributaria, pues es la federación y las entidades federativas (por conducto del Poder Legislativo Federal o Local, respectivamente) quienes establecen los tributos que deben percibir.

SEXTA.- Existen innumerables tratadistas que, al abordar la problemática de los sujetos pasivos de la obligación impositiva, han desarrollado teorías que, en algunos casos, están estrechamente ligadas al derecho positivo del país de origen del autor o tratadista teórico.

La formulada por Don Mario Pugliese, es el ejemplo. Y, si bien es cierto que la problemática analizada por este insigne doctrinista puede reputarse como una de las más completas, sin embargo, existe consenso en una gran mayoría de tratadistas para coincidir en una clasificación y estudio más breve del sujeto pasivo.

Así, el sujeto pasivo puede dividirse en dos tipos: sujeto pasivo principal y sujeto pasivo secundario.

El sujeto pasivo principal, o contribuyente, es el sujeto obligado en forma directa por la ley impositiva para cubrir las cargas fiscales.

Tiene como característica fundamental, el hecho de que todos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, cuota, base imponible, etcétera), van referidos exclusivamente a él.

SEPTIMA.- Puede, sin embargo, acudir una tercera persona a cubrir el débito tributario y que para su estudio analítico, se divide, generalmente, en: el sustituto y el responsable, que a su vez, puede ser responsable solidario o responsable subsidiario.

El sustituto vendrá a pagar el impuesto en lugar del sujeto pasivo - principal o contribuyente; mientras que el responsable está obligado a pagar - el tributo junto al sujeto pasivo principal o contribuyente.

OCTAVA.- Es innegable el factor importante que en el derecho tributario, juega el trasfondo económico. De ahí, que el sujeto o contribuyente de hecho, no debe mirarse con indiferencia por los tratadistas del derecho impositivo, pues no debe pasarse por alto que el principio de capacidad contributiva o económica, es el más trascendental en el momento de la creación de la norma tributaria.

Por ello, es una tarea impostergable tanto para el legislador como para la administración en turno, la debida prudencia y adecuada observación en -- el momento de la identificación de quien soporta en definitiva el impuesto, para evitar una práctica fiscal que se proponga unos fines a corto plazo, de máximo - ingreso tributario y que no tenga sensibilidad ante el problema fundamental de las fuentes reales del impuesto, para que se logre, en todo caso, una fiscalización más justa y económicamente funcional.

NOVENA.- La Ley del Impuesto al Valor Agregado vino a sustituir, entre otros impuestos, al impuesto federal sobre ingresos mercantiles después de una aplicación de 30 años, puesto que este último impuesto era deficiente en - cuanto a que se causaba en cascada, es decir, que debía pagarse en cada etapa de producción y comercialización y en todas ellas, aumentaba los costos y precios, produciendo efectos acumulativos desiguales.

Por ello y para destruir el efecto acumulativo del gravamen (incluido en el precio) en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, se adoptó el impuesto al valor agregado en México.

DECIMA.- La diferencia del impuesto al valor agregado en relación -- al impuesto general sobre ingresos mercantiles, radica en el hecho de que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus -- clientes, recupera el que a él hubieren repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia.

La ventaja del impuesto al valor agregado radica en el hecho de que su sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa, influya en el costo de los bienes y servicios, ya que la traslación del impuesto se hace en forma expresa y por separado del precio, de tal suerte que al llegar los bienes o servicios al consumidor final no llevan oculta en el precio ninguna carga fiscal y el impuesto deja de ser en "cascada".

DECIMAPRIMERA.- Los actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado en México, son la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

DECIMASEGUNDA.- Así, en términos generales, los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado son los enajenadores de bienes, los prestadores de servicios, los que otorguen el uso o goce temporal de bienes y quienes importen bienes y servicios.

En forma particular y detallada, los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, quedaron debidamente precisados al analizarse los artículos 8° (capítulo II), 14 (capítulo III), 19 (capítulo IV), y 24 (capítulo V) de la ley de la materia.

Las empresas residentes en el país que exportan bienes y servicios - (artículo 29, capítulo VI de la Ley), son sujetos pasivos del impuesto, pero no están obligados al pago del mismo, ya que aplican en sus operaciones la tasa del 0% y tienen derecho al acreditamiento respecto del impuesto que ellos hubieren pagado.

DECIMATERCERA.- Si bien es cierto que, jurídicamente los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado mexicano están determinados debidamente en la estructura de la ley de la materia, también es cierto que no debe pasarse -- por alto el papel muy importante que en este tipo de impuestos juega el consumidor final, también conocido como contribuyente de hecho y que es quien en definitiva soporta la carga impositiva como consecuencia de la traslación del tributo y que opera en todas las fases o etapas de comercialización del bien gravado.

En efecto, fuera de los casos en que la propia ley establece exenciones y no hay repercusión del impuesto al consumidor final, así como en la importación de bienes o servicios en que los particulares pueden ser los consumidores finales, o en los casos en que se aplica la tasa del 0%, el impuesto al valor -- agregado incide en los consumidores finales o contribuyentes de hecho, sin que éstos a su vez, puedan repercutir el impuesto o evitar su traslado.

DECIMACUARTA.- Es incuestionable que el trasfondo económico o repercusión impositiva si fue contemplada, en términos generales, por el legislador al momento de elaborar la ley de la materia y por ello, estableció diversas -- exenciones sobre todo en los artículos llamados de primera necesidad para evitar que la repercusión del gravamen afectase negativamente en las clases sociales más necesitadas económicamente.

No obstante, tomando en consideración el índice inflacionario que durante 1982 llegó a cerca de 100 por ciento (98.8 por ciento según el Banco de México), la lista de los productos con exención no es completa.

Concretamente, se propone el desgravamiento de tres productos que deben ser considerados también de primera necesidad, pues periódicamente se ven obligados a comprarlos las clases más necesitadas. Son el calzado, vestido y medicinas.

Si bien es cierto que las medicinas, bajo la tasa impositiva del 10% al 6%, dicho desgravamiento parcial es insuficiente y debe ser total, para que el producto llegue sin ninguna carga impositiva al consumidor final o contribuyente de hecho, pero esencialmente a la clase más necesitada económicamente.

DECIMAQUINTA.- La anterior tarea que debe ser considerada como impositiva por el legislador, es congruente con la política de ingresos de la federación, pues según se razona en la Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1983, se pretende lograr un balance adecuado buscando que la carga impositiva recaiga en quienes más capacidad económica tienen para sanear, de alguna manera, el deterioro que ha sufrido el poder adquisitivo de los trabajadores y compensar en algo, la inflación que durante 1982 llegó casi al 100 por ciento.

BIBLIOGRAFIA CITADA

- 1.- Albiñana García Quintana, César. RESPONSABILIDADES PATRIMONIALES TRIBUTARIAS.
Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1975.
- 2.- Araújo Falcão, Amílcar de. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.
Buenos Aires: Depalma, 1964.
- 3.- Arellano García, Carlos. DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO.
México, Porrúa, 1979.
- 4.- Berliri, Antonio. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO VOL. II.
Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971.
- 5.- Claus Recktenwald, Horst. TEORIA DE LA TRASLACION DE LOS IMPUESTOS.
Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- 6.- Cosciani, Césare. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
Buenos Aires: Depalma, 1969.
- 7.- Flores Zavala, Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.
México: Porrúa, 1980.
- 8.- García Domínguez, Miguel Angel. TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL.
México: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1982.
- 9.- García Máñez, Eduardo. FILOSOFIA DEL DERECHO.
México: Porrúa, 1977.
- 10.- García Máñez, Eduardo. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO.
México: Porrúa, 1977.
- 11.- Garza, Sergio Francisco de la. DERECHO FINANCIERO MEXICANO.
México: Porrúa, 1978.
- 12.- González Sánchez, Manuel. LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO.
Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- 13.- Giuliani Fonrouge, Carlos M. DERECHO FINANCIERO.
Buenos Aires: Depalma, 1978.
- 14.- Griziotti, Benvenuto. PRINCIPIOS DE POLITICA, DERECHO Y CIENCIA DE LA HACIENDA.
Madrid: Reus, 1958.
- 15.- Jarach, Dino: EL HECHO IMPONIBLE.
Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

- 16.- Jarach, Dino: CLASES DE DERECHO TRIBUTARIO.
Buenos Aires: Escuela Nacional de Hacienda, 1970.
- 17.- Margáin Manautou, Emilio.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.
México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979.
- 18.- Masnatta, Héctor. LOS CONTRATOS DE TRANSMISION DE TECNOLOGIA.
Buenos Aires: Depalma, 1971.
- 19.- Mehl, Lucien. ELEMENTOS DE CIENCIA FISCAL.
Barcelona: Bosch, 1964.
- 20.- Micheli, Gian Antonio. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO.
Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- 21.- Pugliese, Mario. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO.
México: Porrúa, 1976.
- 22.- Rodríguez Rodríguez, Joaquín. CURSO DE DERECHO MERCANTIL, TOMO I.
México, Porrúa, 1979.
- 23.- Smith, Adan. INVESTIGACION DE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES, VOLUMEN II.
México: Cultura, Ciencia y Tecnología al Alcance de Todos, 1976.

ORDENAMIENTOS JURIDICOS

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 3.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- 4.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 5.- Ley de Impuestos y Fomento a la Minería.
- 6.- Ley del Seguro Social.
- 7.- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- 8.- Ley Federal de Impuestos sobre Herencias y Legados.
- 9.- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1982.
- 10.- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1983.
- 11.- Ley Aduanera.
- 12.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 13.- Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación.
- 14.- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- 15.- Ley sobre el Contrato de Seguro.
- 16.- Ley General de Instituciones de Seguros.
- 17.- Ley Federal de Instituciones de Fianzas.
- 18.- Ley sobre el Contrato y Registro de la Transferencia de Tecnología y Registro de la Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas.
- 19.- Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos.
- 20.- Código Fiscal de la Federación de 1938.
- 21.- Código Fiscal de la Federación de 1967.
- 22.- Código Fiscal de la Federación de 1981.
- 23.- Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal.
- 24.- Código de Comercio.
- 25.- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 26.- Reglamento de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores.
- 27.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

OTROS DOCUMENTOS

- 1.- Pina, Rafael de. DICCIONARIO DE DERECHO.
México: Porrúa, 1978.
- 2.- Abbagnano, Nicola. DICCIONARIO DE FILOSOFIA.
México: Fondo de Cultura Económica, 1974.
- 3.- 55 Años de Jurisprudencia Mexicana de Salvador Castro Zavaleta y Luis
Muñoz.
México: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1972.
- 4.- Nuevo Diccionario Ilustrado Sopena de la Lengua Española.
Barcelona: Sopena, 1979.
- 5.- Semanario Proceso.
Número 323 de 10 de enero de 1983, Página 6 y siguientes.