

705
201

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



"EL TRATAMIENTO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"



DERECHO

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MARIA DEL PILAR SALINAS TREJO



MEXICO, D. F.

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES

1988



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 está 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.

**"EL TRATAMIENTO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS
EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"**

	Página
INTRODUCCION	1
 CAPITULO I "CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS"	
A. ORIGENES	2
B. CONCEPTO DE IMPUESTO	7
1. Impuestos Directos	17
2. Impuestos Indirectos	20
C. BASES CONSTITUCIONALES	24
1. Principio de Legalidad	24
2. Principio de Proporcionalidad y Equidad	25
3. Principio de Generalidad	26
4. Principio de Obligatoriedad	27
5. Principio de Vinculación con el Gasto Público	27
6. Principio de Proporcionalidad	30
7. Principio de Equidad	34
 CAPITULO II "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"	
A. GENERALIDADES	43
1. Evolución Histórica en México	44
2. Definición	47
3. Características	49

B.	MOMENTO Y FORMA DE CAUSACION	51
1.	El hecho imponible	52
2.	Nacimiento de la obligación fiscal	54
C.	ELEMENTOS DEL IMPUESTO	58
1.	Sujeto	58
2.	Objeto	60
3.	Base Gravable	62
4.	Tasa	65

CAPITULO III

"EL TRATAMIENTO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

A.	PRESTACION DE SERVICIOS	67
1.	Concepto	67
a.	Gramatical	67
b.	Jurídico	68
c.	Fiscal	72
1.1	Impuesto sobre la Renta	73
1.2	Impuesto al Valor Agregado	74
	- OBLIGACIONES DE HACER	76
	- TRANSPORTE	78
	- SEGURO, REASEGURO, AFIANZAMIENTO Y REAFIANZAMIENTO	81
	- MANDATO, REPRESENTACION, COMISION, MEDIACION, AGENCIA, CORREDURIA, CONSIGNACION Y DISTRIBUCION.	85
	- ASISTENCIA TECNICA Y TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA	96
	- OBLIGACIONES DE DAR, DE NO HACER O DE PERMITIR	99

B. MOMENTO Y LUGAR EN QUE SE CONSIDERA PRÉSTADO EL SERVICIO	101
1. Valor gravable o base del impuesto	105
2. Constitucionalidad	108
 CONCLUSIONES	 115
 ANEXOS	 121
 BIBLIOGRAFIA	
 LEGISLACION	
 ABREVIATURAS UTILIZADAS	

I N T R O D U C C I O N

Al realizar los estudios de mi carrera profesional, me inquietó el Derecho Fiscal, ya que pude observar que para adentrarse al mismo, tenía que aplicar los conocimientos obtenidos en las aulas, de todas las ramas del Derecho e inclusive auxiliarme de otras disciplinas como la economía, la estadística y la contabilidad.

Es por ello, que no obstante lo arduo y complejo que representaba el atreverme a hacer una investigación en materia tributaria, vi culminado mi deseo, que confieso no fue fácil, ya que si bien -- para discernir sobre la materia fiscal es necesario tiempo, esfuerzo y experiencia, para escribir sobre la misma, es indispensable supe- rar con mucho lo apuntado.

Sin embargo, con la ayuda y consejos de mi maestra, Lic. María de la Luz Núñez Camacho, realicé la presente investigación, denominada "EL TRATAMIENTO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", en la cual - se analiza la regulación de la prestación de servicios en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señalando además, el momento y lugar de su causación, así como examinar su base gravable, emitiendo al respecto, la opinión sobre si ésta última, cumple con los requisitos establecidos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

CAPITULO I

"CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS"

A. ORIGENES

B. CONCEPTO DE IMPUESTO

1. Impuestos Directos
2. Impuestos Indirectos

C. BASES CONSTITUCIONALES

1. Principio de Legalidad
2. Principio de Proporcionalidad y Equidad
3. Principio de Generalidad
4. Principio de Obligatoriedad
5. Principio de Vinculación con el Gasto Público
6. Principio de Proporcionalidad
7. Principio de Equidad

CAPITULO 1

"CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS"

A. ORIGENES

En la Edad Media encontramos los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos y son figuras tales como los censos, derechos y servidumbres, las que han subsistido hasta - nuestros días, con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia y las necesidades de los Estados han impuesto. Asimismo, debemos hacer notar que los gravámenes actualmente existentes se encontraban en germen de las prestaciones que exigían los señores feudales.

Por lo anterior y sólo con el propósito de hacer notar los orígenes históricos de ciertos gravámenes contemporáneos, como los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto predial y aún el impuesto sobre la renta, "cuya aparición se hace datar de 1789 cuando ya en Inglaterra, en plena Edad Media, se exigía un quinto, - un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de - los capitales o de los productos de las industrias incipientes" (1), se hará una breve explicación respecto de la organización política y económica imperante en la referida época.

(1) FLORES ZAVALA, Ernesto. "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS". Editorial Porrúa, S.A. Vigésimosegunda edición. México 1980. p. 27.

Tratándose del aspecto político, vemos que en la Europa Occidental, el último momento de unidad "se realizó en el imperio de - - Carlo Magno, quien pudo transmitir la corona imperial a su hijo, Luis el Piadoso, en el siglo V de nuestra era. Pero a partir de entonces, ocurre una desmembración del Imperio al mismo tiempo que un acrecentamiento del poder de los grandes señores.

Al mismo tiempo y a partir del siglo V, se observa una desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades, que provocó un cambio en la economía que se convierte en una economía de tipo rural" (2).

Es decir, como consecuencia de la división territorial en que se encontraba Europa, en el siglo XI, ésta aparece dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas todas ellas, al dominio de un gran señor: el rey.

Al lado de esos grandes dominios, aparecen pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente, propiedades que recibieron el nombre de alodios, pertenecían a su dueño en propiedad absoluta, de la que, en forma ilimitada podían disponer, existían -- además, extensiones reservadas para la explotación directa del señor, otras que se daban a los cortesanos a cambio del reconocimiento por parte de estos, de un vasallaje, debiendo prestar fidelidad y lealtad.

(2) Ob. cit. pp. 27 y 28.

Así pues, "el vasallo tenía para con su señor obligaciones de dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales y - las relativas a prestaciones económicas" (3).

Para los fines del presente estudio, únicamente se hará referencia a las prestaciones de carácter económico, de entre las cuales deben citarse a las ayudas en dinero. Estas ayudas fueron primero arbitrarias, posteriormente, se reglamentaron hasta llegar a convertirse "en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la Corona" (4).

Por su parte, los siervos tenían obligaciones especiales: unas referentes a la prestación de servicios personales y otras de aspecto económico. Entre las de carácter económico, pueden señalarse las siguientes: la capitación, el formariage y la mano muerta, mismas - que consistían en lo que se indica a continuación:

"La capitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.

El formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad - que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con una persona extraña al feudo, siendo esta cantidad realmente elevada; en cambio, cuando se casaban dos personas del mismo feudo el censo era insignificante.

(3) Ob. cit. p. 29

(4) Ob. cit. p. 29

La mano muerta era el derecho del señor para aprovecharse de la herencia de sus siervos cuando morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate, a lo que llamaban "derecho de relieve" (5).

Con relación a los demás miembros del feudo, las rentas más comunes eran: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate, las que consistían en lo siguiente:

"El censo era una renta en metálico, que los aldeanos tenían que pagar en proporción a su predio; si no lo pagaban se les despojaba de su propiedad o se les exigía una multa.

El pecho o talla era una carga impuesta, una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto, se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie" (6).

Aunado a lo anterior, existían determinadas prestaciones que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de las vendimias, gallinas y cera, etc.

(5) Ob. cit. p. 30

(6) Ob. cit. pp. 33 y 34

También se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, de buey, carnero, etc.; se cobraban derechos por la venta de trigo, de la sal, de la carne, etc.

Además de lo anterior, el señor tenía el derecho de la confiscación de los bienes de aquéllos de sus vasallos que faltaban a la fe jurada, existiendo también el derecho a los bienes que tenían en su poder los extranjeros que morían dentro de su territorio, así como a los bienes de los que morían intestados y a los tesoros ocultos, etc.

En virtud de lo expuesto, se puede afirmar que en los derechos feudales señalados, se encuentra el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad, por lo que a manera de ejemplo, señalamos los siguientes:

"Los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país.

Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta nuestros días; así como los que gravaba el consumo de diversos artículos: sal, cerveza, etc.

La talla o pecho se convirtió en el impuesto predial, conservando todavía en tiempo de la Revolución Francesa, a pesar de la transformación que había sufrido, el nombre de talla" (7).

(7) Ob. cit. pp. 33 y 34

Asimismo, en la doctrina y las legislaciones actuales de la inmensa mayoría de los países europeos, sudamericanos y norteamericanos, abordan el estudio de tres figuras jurídicas, a saber, el impuesto, la tasa o taxa, como se le denomina en Europa y la contribución especial.

De estas tres figuras jurídicas, el impuesto sigue siendo hoy en día, la principal fuente de ingresos para los países y, por lo tanto, el tributo más estudiado por la doctrina.

B. CONCEPTO DE IMPUESTO

Antes de entrar al concepto de impuesto, se considera pertinente, conocer, tanto lo que se entiende por servicio público, como su clasificación.

Rafael de Pina, define al servicio público como "el complejo de elementos personales y materiales, coordinados por los órganos de la Administración Pública y destinados a atender una necesidad de carácter general, que no podría ser satisfecha por la actividad de los particulares, dados los medios de que estos disponen normalmente para el desarrollo de la misma" (8).

Por su parte, Rafael Bielsa, señala que un servicio público es "toda acción o prestación (diferenciase, desde luego, la acción de la -

(8) DE PINA, Rafael. "DICCIONARIO DE DERECHO". Décimocuarta edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986. p. 438.

prestación) realizada por la Administración Pública Activa, directa o indirectamente, para la satisfacción concreta de necesidades colectivas y asegurada esa acción o prestación por el poder de Policía" (9).

Al respecto, Raúl Rodríguez Lobato, opina que "los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando, tanto a las personas que pagan impuestos, como a las que no los pagan" (10).

Ahora bien, por lo que se refiere a la clasificación de los servicios públicos, se recurrirá al criterio de Emilio Margain Manautou, "así, la doctrina nos habla de los servicios públicos generales y los servicios públicos particulares.

Los servicios públicos generales admiten una subdivisión, en generales indivisibles y generales divisibles. Se está en presencia de un servicio público general indivisible, cuando no puede precisarse que persona se beneficia más que otras con la prestación de dicho servicio, que beneficia a toda la colectividad y en el que no puede determinarse quien obtiene una mayor ventaja que los demás con su prestación.

En cambio los servicios públicos generales divisibles, son -- aquéllos que benefician a toda la colectividad, pero en los que es --

(9) BIELSA, Rafael. "ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO". Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1950. p. 72.

(10) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "DERECHO FISCAL". Segunda edición. Editorial Harla. México, 1986. p. 98.

posible conocer quienes obtienen una mayor ventaja que el resto, con la prestación de ese servicio; de allí su nombre de servicios generales divisibles.

Los servicios públicos particulares, son aquellos que se prestan a petición de los particulares interesados. La doctrina señala que los servicios públicos generales indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos, los servicios públicos generales divisibles con el rendimiento de la contribución especial y los servicios públicos particulares o divisibles con los derechos, tasas o taxas (11).

Al respecto, se considera que no es factible aceptar que el impuesto se establezca esencialmente para satisfacer el costo de los servicios públicos indivisibles, en virtud de que en muchos países, el grueso del gasto público se emplea en servicios generales divisibles o cuando menos el costo de estos es mayor que el de los servicios públicos generales indivisibles, los que no se satisfacen mediante la aplicación de la contribución especial, sino esencialmente con el impuesto.

En ese orden de ideas, es factible sostener, que poca importancia tiene para su caracterización jurídica, el nombre que el legislador de a cada una de las contribuciones, todo dependerá de cómo se implante en cada caso. En efecto, todo depende de que si el Poder

(11) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, S. L. P. Cuarta edición. México, 1976. p. 76.

Público desea absorber con los impuestos el costo de determinados servicios, o que, los particulares lo auxilien con parte de dicho -- costo o, que éste sea cubierto por los particulares.

Por otra parte, se sabe que el momento más importante y de licado de la actividad financiera es el relativo a la obtención de los - ingresos que percibe de sus gobernados, para estar en posibilidad - de sufragar los gastos públicos, tales ingresos entran al Estado, como una consecuencia del ejercicio de su facultad tributaria o poder - tributario, creando así los tributos, cuyo pago debe ser hecho por - las personas sometidas a su competencia, lo que viene a significar, que a consecuencia de la potestad tributaria, por un lado tenemos su premaxia y por el otro sujeción, es decir, la existencia de un ente (el fisco), que se coloca en un plano superior, preeminente y, fren te a él, un gran número de personas (contribuyentes), ubicados en un plano inferior.

Sin embargo, debe entenderse que el ejercicio del poder tri- butario, no obstante ser el Estado su titular, no puede practicarlo en forma caprichosa y arbitraria, sino que debe ejercer la potestad tri- butaria, siguiendo los lineamientos señalados por la Constitución Ge- neral de la República, tanto para el establecimiento de los tributos, como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la Ley, - conforme a las garantías individuales, que constituyen el límite de - actuación del Estado frente a los particulares. De acuerdo con esta

idea, las garantías individuales "son el límite de la potestad tributaria del Estado frente al particular.

El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente puede ejercer el medio de control constitucional, el amparo y dejar de esta manera, sin eficacia, un tributo nacido contra el orden marcado por la ley suprema" (12).

Habiendo realizado este breve análisis, se procederá al estudio del concepto de impuesto.

En ese orden de ideas, según sea el país y el momento histórico, se encuentra un gran número de definiciones de lo que debe entenderse por impuesto, por lo que, a guisa de ejemplo, se señalan las siguientes:

Rafael de Pina, en su obra "Diccionario de Derecho", define a los impuestos en los siguientes términos "Tributo o carga fiscal//Contribución". (13)

Al respecto, Sergio F. de la Garza, en su libro "Derecho Financiero Mexicano", propone la siguiente definición, "el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege,

(12) DELGADILLO GUTIERREZ, Luis. "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO". Editorial Pac. México, 1985. p. 40.

(13) DE PINA, Rafael. "DICCIONARIO DE DERECHO". Décimocuarta edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1986. p. 296.

cuyo presupuesto de hecho es una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos" (14).

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, en su artículo 2o. definía al impuesto como "las - prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmen- te y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situa-- ción coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (15).

El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, establecía en su artículo - 2o., que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas ff sicas y morales, para cubrir los gastos públicos" (16).

Por último, el artículo 2o., fracción I del actual Código Fis- cal de la Federación, señala que, son impuestos las contribuciones - establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y mora- les que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista -- por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad so cial y a las contribuciones de mejoras.

(14) DE LA GARZA, Sergio F. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO". Séptima edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980. p. 355.

(15) FLORES ZAVALA, Ob. cit. pp. 36 y 37.

(16) ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. "DERECHO FISCAL". Tercera edición. Editorial Themis. México, 1986. p. 239.

Si este precepto se compara con la definición del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, es fácil advertir que el concepto actual es deficiente, ya que no hace referencia a los elementos esenciales, sin los cuales, se considera imposible definir el impuesto, es decir, "el concepto señalado hace omisiones tan importantes como las siguientes:

1. Indicar que los impuestos constituyen una prestación y de que por lo tanto, se derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.
2. Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.
3. Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad, que por mandato constitucional, deben regir todo tipo de contribuciones.
4. Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben ser destinados a sufragar los gastos públicos" (17).

De lo expuesto se puede concluir, con respecto a la definición contenida en el actual Código Fiscal de la Federación, que dicho - -

(17) ARRIJOJA VIZCAINO, Ob. cit. p. 245.

precepto es totalmente inadecuado para explicar lo que dentro del con texto jurídico-constitucional, que es la base de nuestro derecho fiscal, debe entenderse por impuesto.

Con relación a lo anterior, Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta que "impuesto es la prestación en dinero o en especie establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas una contraprestación o beneficio especial directo" (18), -- idea con la que se comulga, toda vez que precisa con exactitud lo -- que es el impuesto.

En lo tocante a las diversas clasificaciones de impuesto, la ciencia fiscal ha producido al respecto varias de ellas, sin embargo, tradicionalmente, se ha hablado de dos grandes grupos, a saber, impuestos directos e impuestos indirectos.

Al respecto, Raúl Rodríguez Lobato, considera que "esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión; sin embargo, es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos" (19).

Sin embargo, no existe criterio uniforme para distinguir un impuesto directo de un indirecto, de ahí la imprecisión que señala el -

(18) RODRIGUEZ LOBATO, Ob. cit. p. 61.

(19) RODRIGUEZ LOBATO, Ob. cit. p. 67.

citado autor, motivo por el cual se comentarán los criterios de distinción, que al efecto se han elaborado.

Primeramente, el criterio de la incidencia señala que "son impuestos directos aquéllos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar; y son impuestos indirectos los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo" (20).

Al criterio señalado pueden hacerse algunas observaciones, - principalmente en el sentido de que todos los impuestos en determinadas condiciones, pueden ser susceptibles de traslación, es decir, que todo dependerá de los fenómenos que recaigan sobre el mercado, de - tal manera, que razones económicas son las que en última instancia, decidirán sobre si un impuesto se traslada o no, ya que al principio no podrá determinarse.

El criterio administrativo o del padrón, establece que "son impuestos directos aquéllos que gravan periódicamente situaciones que - presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes; y que son impuestos indirectos aquéllos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes" (21).

(20) RODRIGUEZ LOBATO, Ob. cit. p. 67

(21) RODRIGUEZ LOBATO, Ob. cit. p. 67

Sin embargo, de acuerdo con el criterio anterior, impuestos - que se consideran indirectos, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, resultarían ser directos por el solo hecho de gravar periódicamente situaciones que tienen cierta permanencia y de ser posible hacer un listado de contribuyentes; y que impuestos que sin duda alguno son directos, resultarían indirectos por la simple razón de gravar hechos aislados y de los cuales no es posible hacer un padrón de contribuyentes, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta a cargo de personas físicas con relación a los ingresos por la obtención de premios.

Asimismo, el criterio de la manifestación de la capacidad contributiva dice que son "impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, en los que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y que son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta, a la que se llega por otras manifestaciones, como los consumos o transferencias" (22).

Se puede afirmar, respecto de esta última idea, que ésta si permite distinguir un impuesto de otro, sin embargo, hay casos en los que es muy difícil determinar con solo la evidencia, la capacidad real del contribuyente.

(22) RODRIGUEZ LOBATO, Ob. cit. p. 68.

1. Impuestos Directos

Ahora bien, por lo que respecta a este tipo de impuestos, - - Adolfo Arrijoja Vizcaíno, en su libro Derecho Fiscal, define a los impuestos directos como "los que inciden sobre utilidades o rendimien--tos" (23).

Por su parte, Ernesto Flores Zavala, manifiesta que "impuesto directo es aquél en el que el legislador se propone alcanzar inme--diatamente, desde luego, al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calida--des de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden" (24).

Acorde con las definiciones anteriores, se pueden clasificar entre los impuestos directos, el impuesto sobre la Renta, el impuesto predial, el impuesto sobre herencias y legados, etc.

Por otra parte, a los impuestos directos se les señalan las siguientes ventajas:

"- Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipa--ción y con la que se puede contar con fijeza. Esto se debe a que el legislador sabe quienes son las personas que pagan el impuesto y su--capacidad, conoce también, más o menos con exactitud el rendimiento del impuesto.

(23) ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. "DERECHO FISCAL". Tercera Edición. Editorial Themis. México 1986. p. 302.

(24) FLORES ZAVALA, Ernesto. "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS". Editorial Porrúa, S.A. Vigésimosegunda edición. Méxi--co 1980. p. 255.

- Hacen posible la realización de la justicia fiscal. Precisa--
mente porque se conoce al contribuyente, es posible hacer exenciones
para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gas
tos.

- Tienen en tiempos de crisis cierta fijeza o cuando menos ma
yor fineza que los indirectos, es decir, el quantum de su rendimiento
decrece, pero no excesivamente" (25).

En cambio, estos impuestos presentan los siguientes inconve--
nientes:

" a. SON MUY SENSIBLES A LOS CONTRIBUYENTES. En --
efecto, el sujeto del impuesto sabe perfectamente dónde, cuándo, cómo
y cuánto tiene que pagar, percibe además, claramente que por aquél -
pago no recibe contraprestación alguna.

b. SON POCO PRODUCTIVOS. Como los sujetos del impuesto
se dan perfectamente cuenta de su obligación tributaria, una cuota muy
elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta contra el Esta
do y, además, una tendencia acentuada a evadir el pago del impuesto.
Por otra parte, las formas generales de determinarlos son: por decla
ración del causante, por determinación administrativa y por signos ex
teriores, lo que no permite un control exacto de la base.

c. SI EXISTIERAN SOLOS SERIAN MUY PESADOS. Porque si
la justicia exige una exención de los mínimos de existencia, las cuo--

(25) FLORES ZAVALA, Ob. cit. pp. 256-259.

tas de los que tendrían que pagar el impuesto serían demasiado fuertes, con tendencia a la evasión.

d. SON POCO ELASTICOS. Algunos de ellos, como el impuesto sobre la renta aumentan con la prosperidad pública, pero no en la forma en que lo hacen los impuestos indirectos y desde luego, los otros impuestos directos en menor proporción. Por ejemplo, el impuesto predial, no refleja de inmediato un aumento al subir el valor de las propiedades gravadas, porque no es posible hacer revaluaciones anuales, sino cada tiempo más amplio.

Por otra parte, una elevación de las cuotas de los impuestos directos en tiempos de crisis, produciría consecuencias desastrosas, porque daría lugar a resistencias y demoras en el pago y a depreciaciones en el valor de las propiedades gravadas, por eso el impuesto directo no puede, en estos casos, igualar ni reemplazar a los indirectos en un país con grandes necesidades, esto significa, que hay ocasiones en casos necesarios, en los que si es posible un aumento en las cuotas de los impuestos directos, es posible hacerlo, pero con discreción.

e. Se dice que otro de los inconvenientes de los impuestos directos es que el causante, como siente más el impuesto es más estricto para juzgar de los gastos del Estado, es decir, LLEVA UN MAYOR CONTROL DE ELLOS.

f. LOS IMPUESTOS DIRECTOS SE PRESTAN MAS A ARBI-

TRARIEDADES DE LOS AGENTES FISCALES, porque la apreciación de las circunstancias personales del sujeto, requiere cierto margen de poder discrecional que se presta, naturalmente, a una actitud arbitraria de los referidos agentes fiscales.

g. ESTOS IMPUESTOS DEJAN SIN GRAVAR A UN GRAN SECTOR DE LA POBLACION, que es aquél que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia, así como a los extranjeros de paso, además de otros" (26).

2. Impuestos Indirectos

Debemos entender que a través del impuesto indirecto, "el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las diferentes calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador" (27).

A su vez, a los impuestos indirectos se les señalan las siguientes ventajas:

"- Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas.

En efecto, cuando el consumidor paga el impuesto en el momento de comprar los productos gravados, resulta que no se da cuen

(26) FLORES ZAVALA, Ob. cit. pp. 256-259.

(27) Ob. cit. p. 255.

ta de que el precio lleva incluido el importe de uno o varios impuestos.

- Son más productivos que los impuestos directos. Porque precisamente, pasado el momento de su establecimiento, el impuesto se confunde con el precio y será posible señalar una cuota elevada sin provocar grandes protestas por los afectados.

- Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos, como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, a los extranjeros de paso, etc.

- Están dotados de una gran elasticidad. Es decir, tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ellos aumentan las transacciones, los gastos, etc.; y por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que los gravan.

- Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas sin que esto provoque protestas como en el caso de los impuestos directos, precisamente porque se confunden con el precio de los artículos gravados.

- Son voluntarios, en el sentido de que basta con no adquirir las cosas gravadas para no pagar el impuesto. Esto es cierto en parte, cuando los impuestos recaen sobre artículos de primera necesidad, el particular tiene que comprarlos, quiera o no.

- Tienen la ventaja de que el causante paga el impuesto en el momento que es más cómodo para él, porque lo hace al adquirir las mercancías, sin que el fisco se lo exija, pero tampoco esto es absolutamente cierto, porque cuando se trata de artículos necesarios, la misma necesidad obliga a comprarlos y a pagar el impuesto, aún cuando no sea el momento más conveniente para hacerlo, desde el punto de vista económico.

- En algunos casos han favorecido el desarrollo industrial, cuando el impuesto recae sobre instrumentos de producción, se provoca un mejoramiento en el proceso técnico, con el objeto de mejorar los aparatos y su rendimiento y para poder obtener el importe del impuesto como resultado del incremento en la producción, sin necesidad de aumentar los precios de los productos" (28).

En realidad, de las ventajas señaladas, las fundamentales pueden resumirse en las siguientes:

1. Permiten gravar a un sector de la población que de otras formas quedaría exento del pago del impuesto.
2. Es la única forma de cubrir los presupuestos contemporáneos, que no serían soportados por los impuestos directos, y
3. Su mayor rendimiento espontáneo con el desarrollo económico del país.

Asimismo, los impuestos indirectos tienen los siguientes inconvenientes:

(28) FLORES ZAVALA, Ob. cit. pp. 258-260.

" a. NO SON JUSTOS. Pesan más sobre el pobre que sobre el rico, porque aquél tiene más familia y por consiguiente, su consumo de artículos de primera necesidad es mayor el impuesto, que deba pagar.

b. NO TIENEN LA MISMA FIJEZA QUE LOS IMPUESTOS -- DIRECTOS. En tiempos de crisis financieras, económicas o políticas, crean un déficit, porque cada quien restringe sus consumos, aún cuando esta restricción será menor cuando las cuotas no son muy elevadas.

c. LOS GASTOS DE PERCEPCION SON MUY ELEVADOS. Porque es necesario un gran personal para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta, porque aún cuando el sujeto sólo paga el impuesto momentáneamente, mientras lo repercute, será una gran tentación para él defraudar al Fisco, para incrementar su utilidad con el importe del impuesto o para estar en situación ventajosa frente a sus competidores.

d. PRODUCEN MOLESTIAS QUE ENTORPECEN LA NECESIDAD DE CONTROLARLOS. El Fisco interviene en el procedimiento industrial, fijando métodos de elaboración o revisando instalaciones, o en otras formas diversas" (29).

Teniendo en cuenta las ventajas e inconvenientes de cada grupo, se debe concluir que ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en ninguna categoría de impuestos, sino que, por el contrario, deberán establecerse combinados ambos tipos.

(29) FLORES ZAVALA, Ob. cit. pp. 258-260.

C. BASES CONSTITUCIONALES

En cumplimiento del principio inquebrantable de los impuestos, de que no puede establecerse un gravamen ni cobrarse si no existe el apoyo correspondiente de una Ley, es por lo que existen los llamados Principios Jurídicos de los Impuestos, que son aquéllos que se encuentran establecidos en las normas jurídicas de contenido fiscal de un país.

Estos principios según se encuentren regulados en la Constitución Política Federal o en las Leyes ordinarias, se denominan Principios Constitucionales o Principios Ordinarios, respectivamente.

En ese orden de ideas y con relación a los Principios Constitucionales, se considera que "el límite constitucional del Poder Tributario del Estado está constituido por los siguientes principios, establecidos por la Constitución General de la República: el de legalidad, de proporcionalidad y equidad, de generalidad, de obligatoriedad y el de vinculación con el gasto público" (30).

A continuación se analizan cada uno de estos principios.

1. Principio de Legalidad

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República consagra el principio de legalidad, al establecer que son obligaciones de los mexicanos: IV. - Contribuir para los gastos públi-

(30) ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. "DERECHO FISCAL", Tercera edición. Editorial Themis. México 1986. p. 181.

cos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Es decir, el principio de Legalidad señala, que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición de carácter general anteriormente dictada. Existe la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, lo cual no significa que tan sólo el acto creador del impuesto deba emanar de aquél poder que conforme a la Constitución del Estado esté encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, esté consignada de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria, pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

2. Principio de Proporcionalidad y Equidad

El análisis de los principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad, es una de las cuestiones más debatidas dentro de nuestro Derecho Fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley tributaria debe poseer, es la

de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos.

Con relación a lo expuesto, es conveniente señalar, que más adelante se hará un análisis profundo de estos principios.

3. Principio de Generalidad

Al hablar de Generalidad en su acepción jurídica, se debe formular una distinción entre este concepto y el de uniformidad, con el que con gran frecuencia suele confundirsele.

Así pues, se dice que una Ley es general cuando se aplica, - sin excepción a todas las personas que se coloquen en las diversas - hipótesis normativas que la misma establezca, en cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie, a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

Hecha la diferencia anterior, puede decirse que el Principio de Generalidad, es aquél por virtud del cual "sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas o morales que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo, en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate" (31).

(31) FLORES ZAVALA, Ob. cit. p. 261.

4. Principio de Obligatoriedad.

De acuerdo a lo establecido por la fracción IV, del artículo 31 constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público como pueden serlo el prestar el servicio militar o el hacer que los hijos concurran a las escuelas públicas a recibir la educación primaria elemental.

Esto viene a implicar que el principio de Obligatoriedad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

5. Principio de Vinculación con el Gasto Público.

La citada fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige, señala en parte inicial: "Son obligaciones de los mexicanos: IV. - Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan".

En ese orden de ideas, se puede afirmar que los ingresos tributarios, tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado, que el Estado exigiera en - -

forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Al respecto, podemos citar un ejemplo fácticamente comprobable "aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e incosteables en cuanto a su prestación" (32).

Ahora bien, como quedó señalado, enseguida se hará un análisis de los principios de Proporcionalidad y Equidad, en virtud de la gran importancia, que estas dos máximas constitucionales revisten.

Los términos jurídicos de Proporcionalidad y Equidad, aplicables al Derecho Tributario Mexicano, han sido analizados desde hace muchos años por los más sobresalientes juristas nacionales, como Ignacio L. Vallarta, quien da un concepto sobre proporcionalidad en el impuesto, en el sentido de no tomarla de la universalidad de su pago, sino precisamente de su relación con los capitales que afecta. Este criterio tiene validez todavía.

Al respecto, la parte final de la fracción IV, del artículo 31 de la Carta Magna, establece que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Cabe mencionar, que el estudio de estos dos conceptos, es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro Derecho Fiscal,

(32) RODRIGUEZ LOBATO, Ob. cit. p. 42.

dada la consideración de que todo tributo debe reunir, precisamente, la característica de ser proporcional y equitativo.

A pesar de todo esto, no ha sido labor fácil desentrañar con exactitud, cuando un tributo es proporcional y equitativo, ya que las opiniones llegan a diferir, en ocasiones radicalmente, inclusive para empezar, existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno solo. "Discrepancias perfectamente explicables por que, aún cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo "y", (proporcional y equitativo) y no el alternativo "o", si se parte del supuesto, no comprobado pero bastante probable, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el principio de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, -en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de proporcionalidad) consiste en lo que llamamos igualdad o desigualdad en la imposición" (33).

Es decir, si bien es difícil encontrar un impuesto que sea equitativo para la mayor parte de los causantes, es mucho más difícil adecuar, no solamente uno que sea equitativo, sino que se recaude con efectividad, que sea poco oneroso en su administración, produzca efectos económicos convenientes, y en general, resulte plenamente satisfactorio.

(33) ROBLES GLENN, J. Luis. "REVISTA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE MEXICO". Tomo XIV. Julio-Septiembre. 1964. No. 55. UNAM. p. 765.

En relación a lo expuesto, ¿cuál debe ser la decisión de quien tiene a cargo la política fiscal? debe tal vez determinar la imposición de contribuciones equitativas, que no recauden lo suficiente para cubrir el gasto público o deben determinarse aquéllas cuyas características implican cierta falta de proporcionalidad y equidad, pero que aporta una fácil administración y contribuyen al control de la inflación, al mismo tiempo que fomentan determinadas actividades, convenientes para el desarrollo económico.

Quizás sea difícil para el gobernante tomar la decisión justa y adecuada, toda vez que para tal efecto, es preciso determinar los conceptos de Proporcionalidad y Equidad, en el ámbito de las relaciones entre el Estado, como un ente investido de facultad de imperio para obtener coactivamente prestaciones y los particulares, sujetos pasivos de la relación tributaria.

6. Principio de Proporcionalidad

Siguiendo el criterio de Andrés Serra Rojas, "proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si" (34).

Si aplicamos esta definición a la materia fiscal, la proporcionalidad debe entenderse como la "correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad

(34) ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. "DERECHO FISCAL". Tercera edición. Editorial Themis. México, 1986. p. 187.

económica de los sujetos pasivos por ellas gravadas" (35).

Es decir, el principio de Proporcionalidad, implica que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública, una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimien--tos, pero jamás una cantidad tal, pues en este caso, se estaría en -presencia de la confiscación, o sea, el medio por el que el Estado se apropia de los bienes de los ciudadanos.

En otras palabras, el principio de Proporcionalidad implica, -por una parte, que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capaci--dad económica de cada sujeto pasivo de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributarán en fôrma superior a los de in--gresos inferiores; y por la otra, que cada contribuyente individualmen--te considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al fisco --una parte razonable de sus percepciones gravables.

"Por eso se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este principio, son los que se determinan con base en tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garanti--zan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor. De ahí que en aquellos regimenes fiscales, en los que se desea velar por la debida exigencia del principio de -que se trata, se proscriba toda posible existencia de impuestos a ta-

(35) SERRA ROJAS, Andrés. "DERECHO ADMINISTRATIVO". Sexta Edición. Tomo I. Editorial Porrúa, S.A. México, 1974. p. 773

sas o cuotas fijas, las que implican que quienes más ganan, contribuyan cuantitativamente en mayor volumen que los que ganan menos, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes, idéntica afectación patrimonial. Cosa que desde luego no sucede cuando se establecen tarifas porcentuales progresivas, como es el caso, para citar un ejemplo de Derecho comparado, del sistema fiscal italiano, que se rige por un inteligente principio consagrado en el artículo 53 de la respectiva Constitución Política, en los siguientes términos: "Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad" (36).

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, corrobora los conceptos señalados, con el criterio que en lo conducente dice:

"TODOS SON LLAMADOS A CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS DEPENDIENDO DE SU CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EL SISTEMA TRIBUTARIO SE INSPIRARA EN CRITERIOS DE PROGRESIVIDAD; ESTOS CRITERIOS DE PROGRESIVIDAD SON CON JUSTEZA LA PROPORCIONALIDAD DE QUE TRATA LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 DE LA CONSTITUCION DE MEXICO, SI SE TIENE EN CUENTA QUE LA PROPORCION IMPOSITIVA ESTA EN RELACION INMEDIATA CON LA CAPACIDAD CONTRI

(36) ARRIJOA VIZCAINO, Ob. cit. p. 185.

BUTIVA DEL OBLIGADO A SATISFACER EL TRIBUTO Y A LAS NECESIDADES REQUERIDAS PARA SOLVENTAR LOS GASTOS PUBLICOS DE LA NACION" (37).

"IMPUESTOS. LOS IMPUESTOS NO SON TRIBUTOS ES TABLECIDOS DE UN DERECHO SUPERIOR, SINO UNA CONTRIBUCION QUE SE BASA EN LAS CARGAS DE LA VIDA SOCIAL. LOS IMPUESTOS DEBEN SER PROPORCIONALES A LAS FACULTADES DE LOS CONTRIBUYENTES, A LAS RENTAS O AL CAPITAL, SEGUN EL SISTEMA QUE SE ADOPTE.

SI SE TRATA DE IMPUESTOS INDIRECTOS, EL HECHO QUE LOS CAUSA, ES LO QUE LA LEY TOMA EN CUENTA, Y LA CONTRIBUCION DEBE ESTAR EN PROPORCION DE LA IMPORTANCIA DEL ACTO" (38).

En ese orden de ideas, no debe perderse de vista, que tal y como lo apuntara Adam Smith, el principio de Proporcionalidad, tiene que considerarse con relación a la economía general del país, de tal forma que las cargas tributarias se distribuyan justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles. Es decir, no sólo debe gravarse a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades

(37) Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1969, Jurisprudencia de la Sala Administrativa. p. 52.

(38) Amparo directo. 4205/30 Nieves José A. 24 de agosto de 1934. 5 votos. PONENTE Luis M. Calderón. Secretario A. Magaña.

económicas; es necesario que los gravámenes se repartan equitativamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el propósito de que no sean una o dos las que únicamente sostengan al Fisco.

En síntesis, el principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, misma que deberá ser gravada conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la distribución patrimonial que proceda de acuerdo a los ingresos percibidos.

Así pues, se puede concluir afirmando, que de una correcta interpretación de la multicitada fracción IV, del artículo 31 constitucional, el principio de Proporcionalidad se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal, atendiendo los siguientes elementos principales:

1. La capacidad económica de los ciudadanos
2. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada causante, como factor determinante para fijar la base gravable
3. Las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país.

7. Principio de Equidad

De acuerdo a lo señalado por Andrés Serra Rojas, por equidad se entiende "una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a -

actuar de acuerdo con el deber de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la Ley" (39).

Al respecto, Margain Mansoutou, estima que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación" (40).

Finalmente, Rivera Pérez Campos, sostiene que "el elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del Juez, pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La misma ley faculta al Juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 constitucional" (41).

En virtud de lo anterior, puede arribarse a la conclusión de que el común denominador del principio de Equidad, está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica

(39) SERRA ROJAS, Ob. cit. pp. 773 y 774

(40) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "LA CONSTITUCION Y ALGUNOS ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, S.L.P. 1967. p. 109.

(41) RIVERA PEREZ CAMPOS, José. "REVISTA DE INVESTIGACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO". - No. 51 Marzo de 1970. pp. 71-90.

situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende contrarias a la noción de justicia.

Dentro de este contexto, el Principio de Equidad va a significar, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

En esencia, la equidad tiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con -- excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones, concediendo por ejemplo, mayor plazo para un contribuyente que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc., cuidándose tan sólo, del acatamiento del ya analizado principio de proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas constituyan -- una diferencia porcentual, a fin de que cada quien contribuya según el volúmen de sus ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Las ideas anteriores aparecen reflejadas con gran fidelidad -- en tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a continuación se transcribe:

"IMPUESTOS. - SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. EL ARTICULO 31, FRACCION IV DE LA CONSTITUCION, - ESTABLECE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN TODOS LOS TRIBUTOS. LA PROPORCIONALIDAD RADICA, MEDULARMENTE, EN QUE LOS SUJETOS PASIVOS DEBEN CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS EN FUNCION DE SUS RESPECTIVAS CAPACIDADES ECONOMICAS, DEBIENDO APORTAR UNA PARTE JUSTA Y ADECUADA SOBRE SUS INGRESOS, UTILIDADES O RENDIMIENTOS. CONFORME A ESTE PRINCIPIO, LOS GRAVAMENES DEBEN FIJARSE DE ACUERDO CON LA CAPACIDAD ECONOMICA DE CADA SUJETO PASIVO, DE MANERA QUE LAS PERSONAS QUE OBTENGAN INGRESOS ELEVADOS TRIBUTEN EN FORMA CUALITATIVAMENTE SUPERIOR A LOS DE MEDIANOS Y REDUCIDOS RECURSOS. EL CUMPLIMIENTO DE ESTE PRINCIPIO SE REALIZA A TRAVES DE TARIFAS PROGRESIVAS. PUES MEDIANTE ELLAS SE CONSIGUE QUE CUBRAN UN IMPUESTO EN MONTO SUPERIOR, LOS CONTRIBUYENTES DE MAS ELEVADOS RECURSOS Y UNO INFERIOR A LOS DE MENOS INGRESOS, ESTABLECIENDOSE ADEMAS, UNA DIFERENCIA CONGRUENTE ENTRE LOS DIVERSOS NIVELES DE INGRESOS. EXPRESADO EN OTROS TERMINOS, LA PROPORCIONALIDAD SE ENCUENTRA VINCULADA CON LA CAPACIDAD ECONOMICA DE LOS CONTRIBU-

YENTES QUE DEBE SER GRAVADA DIFERENCIALMENTE CONFORME A TARIFAS PROGRESIVAS PARA QUE EN CADA CASO EL IMPACTO SEA DISTINTO, NO SOLO EN LO TOCANTE AL MAYOR O MENOR SACRIFICIO, REFLEJADO CUALITATIVAMENTE EN LA DESMINUCION PATRIMONIAL QUE PROCEDA Y QUE DEBE ENCONTRARSE EN PROPORCION A LOS INGRESOS OBTENIDOS.

EL PRINCIPIO DE EQUIDAD RADICA MEDULARMENTE EN LA IGUALDAD ANTE LA MISMA LEY TRIBUTARIA DE TODOS LOS SUJETOS PASIVOS DE UN MISMO TRIBUTO, LOS QUE EN TALES CONDICIONES DEBEN RECIBIR UN TRATAMIENTO IDENTICO EN LO CONCERNIENTE A HIPOTESIS DE CAUSACION, ACUMULACION DE INGRESOS GRAVABLES, DEDUCCIONES PERMITIDAS, PLAZOS DE PAGO, ETC., DEBIENDO UNICAMENTE VARIAR LAS TARIFAS TRIBUTARIAS APLICABLES DE ACUERDO CON LA CAPACIDAD ECONOMICA DE CADA CONTRIBUYENTE PARA RESPETAR EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD ANTES MENCIONADO. LA EQUIDAD TRIBUTARIA SIGNIFICA, EN CONSECUENCIA, QUE LOS CONTRIBUYENTES DE UN MISMO IMPUESTO DEBEN GUARDAR UNA SITUACION DE IGUALDAD FRENTE A LA NORMA JURIDICA QUE LO ESTABLECE Y REGULA" (42).

(42) Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1985. Jurisprudencia del Pleno, primera parte. pp. 371 y 372.

Con base en los términos desarrollados, a continuación se da la opinión de Proporcionalidad y Equidad:

La Equidad es aquel principio, en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento - igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo, en todos - los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación objeto, base gravable, fecha de pago, etc.) con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en el - criterio de progresividad.

Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

La Proporcionalidad es aquel principio, en virtud del cual, todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por el contribuyente y distribuir equilibradamente entre todas - las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país el impacto - global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Partiendo de los conceptos anteriores, es factible señalar las

diferencias entre estas dos importantes y debatidas máximas constitucionales:

1. Mientras que el principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

2. El principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general del país, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.

3. La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias, en tanto que el principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente, de las cuotas, tasas o tarifas.

4. El principio de Proporcionalidad debe inspirarse en criterios de progresividad, el de Equidad se basa siempre en la noción de igualdad.

5. La Proporcionalidad persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional, en cambio, la Equidad por excelencia, es la aplicación de la justicia a casos concretos.

6. La Proporcionalidad busca afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a los

de medianos y escasos recursos, por su parte, la Equidad, implica trato igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situaciones de desigualdad.

7. La Proporcionalidad existe en función de la percepción de los ingresos, utilidades y rendimientos y de la existencia de fuentes de riqueza gravables, por el contrario, el principio de Equidad, exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentran en la misma obligación los que están en situación jurídica diferente.

8. El principio de Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de Equidad, tiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo de pago para las contribuciones.

9. Mientras que el principio de Proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la justa y adecuada regulación del procedimiento recaudatorio entre sí.

10. Finalmente, cabe señalar que mientras el principio de Proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que las personas que tengan bienes económicos paguen mayores tributos, el de Equidad sólo opera -

respecto a aquéllos sujetos pasivos de un mismo tributo, los que de
berán tener igual situación frente a la ley que los establece en todas
sus facetas, con excepción de la relativa a sus respectivas capacida
des económicas.

Concluyendo, se puede afirmar que "la característica de pro-
porcionalidad se refiere a que los impuestos sean establecidos aten--
diendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemen-
te de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo"

(43).

(43) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "DERECHO FISCAL". Segunda edi-
ción. Editorial Harla. México, 1986. p. 65.

CAPITULO II

"EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

A. GENERALIDADES

1. Evolución Histórica en México
2. Definición
3. Características

B. MOMENTO Y FORMA DE CAUSACION

1. El hecho imponible
2. Nacimiento de la obligación fiscal

C. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

1. Sujeto
2. Objeto
3. Base Gravable
4. Tasa

CAPITULO II

" EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO "

A. GENERALIDADES

La incorporación de un impuesto a un sistema tributario puede obedecer a múltiples causas, entre otras, al deseo de crear una fuente adicional de recursos para hacer frente a la demanda de servicios públicos, colmar la deficiencia presupuestaria en el orden interno, - afrontar compromisos de la deuda pública, repartir la carga tributa-ria entre los diversos grupos sociales del país y otras.

Cualesquiera que sean los motivos, justificaciones o políticas que tenga el Estado para la implantación de un nuevo tributo, ya sea por una mera sustitución de otro ya existente o de uno completamente nuevo, el legislador tiene el ineludible deber de observar los principios de justicia más elementales, que permitan enmarcar al nuevo gravamen dentro de los esquemas constitucionales. Debido a esto, al adoptar una nueva forma de tributación, es necesario tomar en consideración que la misma debe satisfacer el profundo y generalizado - sentir del pueblo, respecto de lo que es la justicia.

En lo tocante al Impuesto al Valor Agregado, se puede afir-
mar que éste, tiene determinadas peculiaridades, de las que algunas de ellas no son inherentes al sistema tributario nacional, sino que -

se han adoptado de otras legislaciones, razón por la cual, la implan-
tación de este gravamen en nuestro país, ha sido el producto de --
combinar los elementos tributarios similares a los nacionales y las
diversas formas de tributar de otros países.

1. Evolución Histórica en México

Este impuesto es hoy en día, un tema de máxima actualidad,
sin embargo, cabe aclarar que la idea del mismo, no es de nuestro
tiempo, sino que se remonta a la década de los años veinte y fue
inicialmente formulada por la doctrina anglosajona y alemana.

En ese orden de ideas y para los fines del presente estudio,
únicamente se hará referencia a la evolución que el Impuesto al Va-
lor Agregado, ha sufrido en nuestro país.

Así pues, "en la exposición de motivos de la iniciativa donde
se propone a la Cámara de Diputados la Ley del Impuesto al Valor-
Agregado, se establece que el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mer-
cantiles, tiene una antigüedad de 30 años, el cual en su origen per-
mitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el Impuesto Fe-
deral del Timbre, sobre facturas que debían expedir los comercian-
tes y los impuestos estatales de patentes o sobregiros comerciales
que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daba
lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos
de los causantes y afectaban los niveles de precios" (1).

(1) AGUILAR ALVAREZ, Javier. "INVESTIGACION FISCAL". Agosto
de 1970. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1970.
p. 21.

En tal virtud y como consecuencia de 30 años de legislar en materia tributaria, la Ley Federal Sobre Ingresos Mercantiles, sufrió una serie de innovaciones tan importantes como "la creación de tasas especiales para los llamados artículos suntuarios o de lujo, la elevación de la tasa general de todas las entidades federativas al sistema federal de ingresos mercantiles" (2).

Por otra parte, en el año de 1969, la administración fiscal llevó a cabo un intento para instaurar en México un impuesto al valor agregado, el cual se encontraba inserto en la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos. "En este proyecto de Ley, básicamente eran incorporados a un sistema de valor agregado el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto del Timbre, subsistiendo todavía el catálogo de impuestos especiales o interiores, que como es sabido se cobran en una sola etapa, ya sea en la producción o en la venta de primera mano" (3).

Ahora bien, el anteproyecto e incluso el proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, no pudo hacerse realidad por diversos problemas. "el primero, que para el año de 1969, no se encontraban coordinadas todas las entidades federativas, existiendo estados que cobraban impuestos locales al comercio, dado que con la tasa general del 3%, la participación que la Federación les podía otorgar no era suficiente para sufragar la recaudación que estos estados estaban obteniendo ya con sus impuestos locales.

(2) Ob. cit. p. 21.

(3) Ob. cit. p. 22.

Otro de los problemas que impidió la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, fue el desconocimiento - casi total de un impuesto del tipo de valor agregado que existía entre el universo de causantes, el cual incluso llegaba a sus niveles de representación, o sea era un impuesto poco conocido" (4).

En el año de 1978, se invoca nuevamente la necesidad de - presentar la iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, argumentando que "sólo conservan impuestos a las ventas, plurifásicos con efectos piramidales, además de México los siguientes países: España, Burundi, Taiwán, Guines Ecuatorial, Etiopía, la India y Corea del Sur, o sea que la tendencia internacional en materia de imposición a las ventas ha evolucionado en la mayoría de - los países, hacia el sistema de tipo valor agregado, por la necesidad de contar con un sistema uniforme y neutral que evitara la acumulación de la carga tributaria y que en la competencia no establesca distorsión de las transacciones comerciales" (5).

Al respecto, las autoridades hacendarias consideraron que -- mediante el establecimiento de un impuesto al valor agregado, se lograría corregir la desigualdad en la carga fiscal, restar efectos a la inflación, dar mayor capacidad al sistema impositivo ante los incrementos del producto interno bruto y fortalecer las fuerzas de los gobiernos locales y municipales.

(4) Ob. cit. p. 22.

(5) Ob. cit. p. 23.

Afirmándose, además, que los cambios tributarios decretados no pretendían propósitos recaudatorios, sino que lo que se perseguía, era disminuir la evasión en el pago de los impuestos y mejorar la ley y los procedimientos administrativos.

Por lo anterior, la iniciativa de Ley es aprobada y publicada oficialmente el 29 de diciembre de 1978, sin embargo, tiene una vacatio legis de un año, ya que en su artículo 10. transitorio, se establece que entrará en vigor el 10. de enero de 1980, dicha situación, con la finalidad de que antes de la aplicación de dicho impuesto, fue se conocido por el mayor número de contribuyentes, en consecuencia, este último, sustituye al Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles, que obviamente dejó de aplicarse en ese año.

2. Definición

"El valor agregado es una concepción económica, que a nivel nacional es por definición igual al valor (precio), que todos los bienes producidos en un país en un período dado, y que se integra por los aumentos de precio que sufren en cada etapa de su ciclo productivo, -- hasta llegar al consumidor final" (6).

Al respecto, Benjamín Zavaleta Rodríguez, considera que "en su concepción ideal, el L.V.A. debe ser un impuesto general y uniforme, debe estructurarse de tal manera, que a través de la imposición de los valores adicionados por las actividades, independientemente

(6) FLORES SOLANO, Ob. cit. p. 61.

te grave en igual medida toda la renta nacional neta -inclusive la - correspondiente a la Administración Pública-, sin que ninguna de las partes sufra procesos de doble imposición o beneficios por saltos del impuesto; de la misma manera que un impuesto general y uniforme a la renta debe incluir los réditos de los distintos sujetos para lograr un monto igual a la renta nacional" (7).

Cesare Cosciani, señala "que el L.V.A. debía llamarse impuesto al producto neto y no al L.V.A." (8).

Por su parte, Angel Mattiello Canales, expresa que el L.V.A. "es aquél que se exige en función del valor de la riqueza que una empresa agrega a los materiales, bienes y servicios provenientes de -- otras empresas para realizar su objetivo pudiendo surgir esta dición de valor en el proceso transformador, manipulador, de transporte o distribución de aquellas materias, bienes o servicios realizados en la empresa, utilizando personal, bienes instrumentales y otros bienes de equipo" (9).

El concepto que propone la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dice: "desde el punto de vista económico, el L.V.A. es el gravámen que se genera o agrega en el acto o actividad realizado por una persona en cada etapa de la actividad económica" (10).

(7) ZAVALETA RODRIGUEZ, Ob. cit. p. 154.

(8) COSCIANI, Cesare. "EL L.V.A.". Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1969. p. 72.

(9) MATTIELLO CANALES, Angel A. "Los efectos financieros, económicos, contables y administrativos en México del L.V.A.". Editorial L.E.E.S.A. p. 167.

(10) Estudio Especial sobre el Impuesto al Valor Agregado". Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tomando en consideración las definiciones anteriores, se puede concluir, en el sentido de que el Impuesto al Valor Agregado, es aquél que se paga en las diferentes etapas de producción, comercialización y distribución de bienes y servicios y únicamente por el valor que se les agrega, hasta llegar al consumidor final, quien fundamentalmente es quien lo paga, ya que no lo puede recuperar.

Dicho en otras palabras, los aumentos de precio que registran las mercancías en las diferentes fases de producción, distribución o consumo, hasta llegar a su destino, son los que constituyen el L.V.A.

3. Características

Continuando con la tarea de explicar en que consiste el L.V.A., se ve la necesidad de enunciar las características de dicho gravámen, para así estar en posibilidad de obtener una idea más clara de lo que implica este tributo.

Manuel de Juano, considera "que deben apuntarse sintéticamente las características del citado tributo, resumiendo así la tipicidad del mismo dentro del grupo de imposición sobre los consumos" (11).

En tal virtud, el citado autor señala como caracteres del L.V.A., los siguientes:

" a) INDIRECTO. El L.V.A. debe ser incluido entre los llamados impuestos indirectos, puesto que afecta manifestaciones mediatas

(11) DE JUANO, Manuel. "TRIBUTACION SOBRE EL L.V.A.". Tomo I S.N.E. Editorial Victor P. de Zavalia. Buenos Aires, Argentina, 1975. p. 68.

de la riqueza como son los consumos.

b) REAL. Es un tributo tipo "real", por oposición a los impuestos de tipo personal, ya que no pone como éstos, énfasis en la calidad o características del sujeto pasivo del gravámen, pues el consumo, la venta, el expendio, el servicio, etc., se presta o se realiza sin que el legislador obligue a una determinación de las características específicas de la capacidad contributiva que exhibe el consumidor a la gente.

c) PROPORCIONAL. La tasa alícuota del tributo es siempre proporcional y no progresiva: 13% y 21%, de acuerdo a nuestra ley.

d) MULTIFASÉTICO. Pues afecta consumos masivos y no selectivamente como el consumo interno.

e) NEUTRAL. A esa neutralidad, como la regla de Edimburgo, "leave them as you find them", es a la que aspira el legislador cuando acude a este tipo tan complejo técnicamente de imposición sobre ventas y servicios en las diversas fases o etapas de la producción, industrialización y comercialización, pero, según también, alcanzar la "neutralidad" es una aspiración sumamente difícil en coyunturas económicas y en grados de desarrollo que no ofrezcan óptimas posibilidades. Los remedios se procuran a mérito de ciertas reglas y principios técnicos" (12).

En ese orden de ideas, tomando como base las características señaladas, se pueden enunciar las ventajas que este gravámen ofrece:

(12) DE JUANO, Manuel. Ob. cit. Tomo I. p. 68.

"1. - Simplificación y armonización de las obligaciones fiscales, no sólo por la unificación de gravámenes, sino también porque el contribuyente habrá de responder a un único fisco por obligaciones que - anteriormente lo enfrentaban con distintas jurisdicciones.

2. Racionalización de recursos, ya que el mismo gravamen ha de redundar en un más eficiente aprovechamiento de los recursos aplicados a la recaudación impositiva.

3. Neutralidad respecto de la organización empresarial. El - importe del L.V.A. que el consumidor soporta es independiente de - las formas de organización e integración de la empresa.

4. Control fiscal represivo. El L.V.A. resultará una eficaz herramienta contra la evasión, a través del control mutuo entre los responsables del gravamen.

5. Redistribución social y regional de la carga fiscal. Este impuesto centralizará - en general- la imposición de los consumos, y al ser distribuidor definitivamente ha de permitir una más justa participación regional de lo producido" (13).

B. MOMENTO Y FORMA DE CAUSACION

A efecto de precisar el concepto de hecho imponible y de poder determinar el nacimiento de la obligación fiscal, es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica, que en sí y por sí, no

(13) DE JUANO, Ob. cit. Tomo II, pp. 253 y 254.

obliga a nadie mientras no se de un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo.

1. El hecho imponible

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal, a ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar el hecho imponible.

A este respecto, Raúl Rodríguez Lobato, señala "que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

a) Que en ausencia de uno o cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce.

b) Que no es posible hacer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y

c) Que dos presupuestos distintos deben contener al menos un elemento diverso, que es precisamente, el que califica el presupuesto particular de que se trata, en contraste con los otros presupuestos posibles." (14).

(14) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "DERECHO FISCAL". Editorial -- Harla. Segunda Edición. México, 1986. p. 115.

En virtud de lo anterior, el hecho imponible puede ser definido como aquél previsto hipotéticamente en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, o bien, hechos económicos, como lo es la percepción de una renta o incluso negocios jurídicos. Todos estos presupuestos, aunque distintos entre sí, originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos, sino simples hechos capaces de constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

"Los presupuestos de hecho en cada uno de los tributos, son distintos. Se dice que los derechos y la contribución especial tienen presupuestos típicos y que en cambio, el impuesto tiene supuestos atípicos.

En los derechos, el presupuesto es la prestación de un servicio particular por el Estado; en la contribución especial, el presupuesto de hecho es la realización por el Estado de una obra de interés general que representa para el particular una especial ventaja, o la realización de la actividad del contribuyente que hace necesario en bien de la colectividad, la prestación de un servicio que provoca un gasto público o un incremento del mismo.

Tratándose de los impuestos, el presupuesto de hecho es más variable, ya que se determina por consideraciones económicas, públicas y técnicas extrañas al Derecho Fiscal y varían de un estado a otro y de un momento histórico a otro, pues dependen de la estructura y necesidades económicas de los países, por lo tanto, cualquier situación de hecho es susceptible de convertirse en presupuesto de hecho, sin embargo, existe cierta uniformidad, pues el legislador se dirige preferentemente hacia situaciones económicas que demuestran la capacidad contributiva del ciudadano, como son el patrimonio, la renta, la propiedad, etc." (15).

2. Nacimiento de la obligación fiscal

Como quedó señalado, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.

Por lo que respecta a los impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho, ya sea de una persona física o bien una persona moral.

(15) RODRIGUEZ LOBATO, Ob. cit. pp. 106 y 107.

En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular.

En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama - el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla - algún particular.

Al respecto, De la Garza, dice "que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite de terminar lo siguiente:

a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva, de aquellos otros que surgen de deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.

b) Determinar la ley aplicable, que no puede ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.

c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.

d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.

e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.

f) Determinar la época de pago y la exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.

g) Determinar las sanciones aplicables en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación fiscal" (16).

Dicho en otras palabras, la realización del supuesto normativo da lugar a la obligación, en especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia, un punto de gran importancia, debido a que ello permite determinar cual disposición legal es la aplicable a esa situación, a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de la autoridad fiscal.

El actual Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6o. establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales, vigentes durante el lapso en que ocurran, es decir, únicamente hace mención a la obligación sustantiva respecto de la causación de las contribuciones.

En ese orden de ideas, del análisis del artículo 7o. de la Ley del L.V.A., se desprende que la causalidad del nacimiento de la obli

(16) DE LA GARZA, Sergio F. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO". Séptima edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1986. pp. 400 ss.

gación tributaria, tratándose de este impuesto, se tiene cuando se dan o realizan alguno de los siguientes actos: La enajenación de un bien, la prestación de un servicio, el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien y la introducción al país de bienes extranjeros (o sea la importación). Cada vez que se efectúa una de estas operaciones nace la obligación de pagar el impuesto.

La obligación del pago del Impuesto al Valor Agregado surge:

a) Tratándose de la enajenación de bienes, en el momento en que se envía el bien al adquirente, o bien, a falta de envío, al entregarse materialmente el bien; cuando se pague parcial o totalmente el precio o se expida el documento que ampare la enajenación. (Artículo 11 de la LIVA).

b) Para la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien, en el momento en que nazca la exigibilidad del pago del mismo. (Artículos 17 y 22 de la LIVA).

c) Respecto de las importaciones de bienes o servicios, en el momento en que queden a disposición del importador en la Aduana, recinto fiscal o fiscalizado; en el momento en que una importación temporal se convierta en definitiva (*), asimismo, en el caso de importación de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los supuestos siguientes:

(*) NOTA. El artículo 70 de la Ley Aduanera, establece: "Se entiende por importación definitiva la entrada de mercancía de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado".

- Se aprovechen en territorio nacional
- Se pague parcial o totalmente la contraprestación
- Se expida el documento que ampare la operación

C. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

El impuesto es un conjunto de elementos estructurados no arbitrariamente, sino aplicando los principios y proposiciones que proporcionan varias ciencias: la ciencia política, la teoría económica, la ciencia de la administración, la economía de la empresa, la contabilidad, etc.

Dichos elementos no son independientes entre sí, pues están relacionados lógicamente, de acuerdo con las exigencias que plantea la naturaleza y las funciones del impuesto, en cualquier forma de impuesto, a continuación se analizan cada uno de los referidos elementos.

1. Sujeto

En el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el hecho generador del crédito fiscal, surge la denominada "relación tributaria", en donde intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, se denominan sujetos de

la relación jurídica tributaria, porque tienen el derecho de exigir el pago de los tributos, sin embargo, este derecho no tiene la misma amplitud en todos los sujetos.

La Federación y las Entidades Federativas, salvo algunas limitaciones constitucionales de estas últimas, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, a diferencia del municipio, quien no puede establecer por si mismo, los impuestos municipales, sino que estos son establecidos por las legislaturas de los Estados, teniendo únicamente el municipio la facultad de recaudarlos.

Al respecto, la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal establece que 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 estatales establezcan a su favor.

Ahora bien, para efectos del L.V.A. y atento a lo dispuesto en la Ley respectiva, se considera sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, a la persona que legalmente tiene obligación de pagar el impuesto, es decir, toda persona física o moral, que realice en territorio nacional, los actos o actividades previstos como objeto del impuesto. (Artículo 1o. de LIVA).

Es importante destacar que el Ordenamiento invocado, considera expresamente que también son sujetos del impuesto la Federa—

ción, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes no causen impuestos federales o estén exentos de ellos. En el caso de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, - existe obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público. (Artículos 1o. y 3o. de LIVA).

Dicho en otras palabras, "los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, son aquéllos que con o sin finalidad de lucro efectúan habitual u ocasionalmente operaciones imponibles, aún en el caso de hacerlo en cumplimiento a una ley o a la actividad pública" - (17), es decir, aquéllos sujetos que efectúan los actos económicos - gravados con el impuesto.

2. Objeto

El objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, al respecto, Flores Zavala manifiesta que "el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar determinado tributo" (18).

Sergio F. de la Garza, define al objeto del impuesto "como la manifestación económica que trata de someterse a la imposición" (19).

(17) MATTIELLO CANALES, Ob. cit. p. 155

(18) FLORES ZAVALA, Ob. cit. p. 108.

(19) DE LA GARZA, Sergio F. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO". Editorial Porrúa, S.A. Séptima edición. México 1973. p. 388.

Por su parte Angel Mattiello, señala que el objeto del impuesto "es la causa de la obligación tributaria." (20).

Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto a la cosa o acto a que se está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo. Generalmente el objeto de nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permita deducir el objeto.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, destaca en sus artículos 1, 8, 14, 19 y 24, los actos o actividades que constituyen el objeto del impuesto, mismos que fueron mencionados en el punto relativo al nacimiento de la obligación fiscal y que son los que a continuación se indican:

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Uso o goce temporal de bienes, e
- Importación de bienes o servicios

Considerando la generalidad y amplitud del impuesto, la Ley en comento, prevé exenciones que liberan de la obligación del pago del L.V.A. a la realización de diversos actos o actividades relacionados con necesidades primarias de la población, así como aquellos de carácter cultural, de interés social o que promueven el desarrollo económico, social o cultural del país.

(20) MATIELLO CANALES, Ob. cit. p. 127.

Las exenciones previstas en la ley deben considerarse absolutas, pues liberan al sujeto, tanto de la obligación principal, como de las acesorias, siendo además permanentes, en virtud de que subsisten en tanto no sea modificado el ordenamiento de referencia. (Artículos 9, 15, 20, 25 y 29 de la LIVA).

3. Base gravable

El contribuyente, una vez fijado el momento de causación sobre el cual surge la obligación de pagar el impuesto, tiene que conocer la base sobre la cual deberá pagarlo, teniendo por tanto, la obligación de calcularla exactamente, ya que sobre ésta aplicará la tasa establecida en la ley en comentario, es decir, la base del impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, número de litros producidos, etc. En este caso, la base del impuesto está constituida -- por el valor que en cada caso asigna la ley a las operaciones gravadas.

Tratándose de la enajenación de bienes, la base gravable es el precio pactado, además se incluye en la misma, toda cantidad que se le adicione por otros impuestos, derechos, intereses o por cualquier otro concepto y a falta de precio pactado, el valor que los bienes -- tengan en el mercado o en su defecto el avalúo.

En la prestación de servicios independientes, es el valor total de la contraprestación pactada, incluyendo también, toda cantidad

que se adicione, tomando para tal efecto, los conceptos mencionados en el párrafo precedente.

Respecto a la concesión del uso o goce temporal de bienes, se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, en favor de quien los otorga, incluyendo cualquier otra cantidad que se adicione.

Tratándose de la importación de bienes tangibles, se considerará como valor el que se utilice de acuerdo con la Ley de Valoración Aduanera en vigor a partir del 10. de julio de 1979, para los fines - del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás impuestos que se tengan que pagar con motivo de la importación.

En la importación de bienes o servicios tangibles o cuya entrega se hubiere efectuado en el extranjero, el valor se determinará en forma semejante a la enajenación de bienes, prestación de servicios o uso o goce de bienes en territorio nacional, es decir, se considerará, además de la contraprestación pactada, las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, - víficos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o mo- ratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto. (Artículo 18 de la LIVA).

En realidad, por lo que respecta a la enajenación, la presta- - ción de servicios y el uso o goce temporal de los bienes, se considera

que no existe ningún problema para el cálculo de la base gravable, ya que el impuesto debe liquidarse sobre el importe total de la operación respectiva, quedando comprendidos todos los gastos e impuestos que a esta misma se refiera. Luego entonces, para el cálculo del impuesto, tratándose de las operaciones mencionadas, se debe considerar — como el valor total de la contraprestación pactada, incluyendo toda — cantidad susceptible de adicionarse por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales y moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto que se agregue a la operación. (Artículos 12, 18 y 23 de la L IVA).

En el caso de la importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de éste último gravamen de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación. (Artículo 27 de la L IVA).

Ocurre, por lo tanto, hacer notar que debiéndose liquidar el impuesto sobre el monto total de la enajenación, de la prestación de servicios, del otorgamiento del uso o goce de bienes, la importación, incluyendo todos los gastos y los impuestos que a la misma operación se refiere, "componen la base gravable también los impuestos de — cualquier género que han gravado aquellos actos económicos en el caso de su formación" (21).

(21) MATIELLO CANALES, Ob. cit. p. 21.

4. Tasa

La tasa puede ser definida como la lista de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos pertenecientes al mismo género.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece las tasas siguientes:

- 20% para la enajenación de algunos bienes y la prestación de algunos servicios, de los considerados de lujo o suntuarios. (Artículo 2C - LIVA).
- 0% para gravar fundamentalmente a la enajenación de alimentos y de bienes y servicios relacionados con la alimentación. (Artículo 2A - LIVA).
- 6% para gravar a los alimentos industrializados que no estén comprendidos en los artículos 2B y 2C de la Ley del I.V.A., - así como a las medicinas de patente y a las operaciones realizadas en zonas libres y en las franjas fronterizas (*).
Cabe señalar que estas tasas del 20%, 6% y del 0%, se aplican exclusivamente a las operaciones que consten relacionadas en los artículos citados, LIMITATIVAMENTE A ESAS OPERACIONES.
- 15% que se aplica a todas las enajenaciones, prestación de toda clase de servicios y arrendamiento de toda clase de bienes que no estén expresamente gravados al 20%, 6%, 0% o

(*) NOTA. En relación a los alimentos y medicinas de patente, ver Anexo A.

bien, se encuentren exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado.

Establecida la base, el contribuyente deberá proceder a la liquidación (*) del impuesto aplicando la tasa a dicho valor.

Al respecto, cabe señalar que los Estados deben tener en cuenta muchos aspectos al establecer la tasa, pero principalmente uno: no crear las premisas para la disminución en la recaudación de ingresos que se aseguran con el establecimiento de un impuesto.

Un aspecto interesante en relación con lo anterior, viene siendo la denominada "TASA CERO" (0%), lo cual permite mediante el acreditamiento respectivo, recuperar el I.V.A. trasladado al contribuyente y el propio impuesto, situación que no se daría, si se otorgará la exención del I.V.A.

(*) "LIQUIDACION (liquidation) 1. Pago de una deuda
2. Conversión a efectivo; ejemplos: la liquidación de cuentas por cobrar, inversiones o inventarios.
3. La venta de activos y el pago de deudas en la liquidación de un negocio, de una testamentaria u otra unidad económica".
KHOLER, Eric L. "DICCIONARIO PARA CONTADORES". Editorial Hispanoamericana, S.A. de C.V. México 1976. p. 331.

CAPITULO III

"EL TRATAMIENTO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

A. PRESTACION DE SERVICIOS

1. Concepto

- a. Gramatical
- b. Jurídico
- c. Fiscal

1.1 Impuesto sobre la Renta

1.2 Impuesto al Valor Agregado

- OBLIGACIONES DE HACER
- TRANSPORTE
- SEGURO, REASEGURO, AFIANZAMIENTO Y REAFIANZAMIENTO
- MANDATO, REPRESENTACION, COMISION, MEDIACION, AGENCIA, CORREDURIA, CONSIGNACION Y DISTRIBUCION.
- ASISTENCIA TECNICA Y TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA.
- OBLIGACIONES DE DAR, DE NO HACER O DE PERMITIR.

CAPITULO III

"EL TRATAMIENTO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

A. PRESTACION DE SERVICIOS

1. Concepto

a. Gramatical

La expresión "Prestación de Servicios", es un término muy usual, no sólo en las normas jurídicas fiscales, sino también en el Derecho Común, ya que gran parte de las actividades que -- realizan las personas, quedan perfectamente enmarcadas en esta figura jurídica.

Tratándose de un término compuesto por dos palabras, - se analizará la primera de ellas, esto es, el vocablo "Prestación", el cual deriva de las raíces latinas PRAESTATIO-PRAESTATIONIS, que significa la acción y efecto de prestar, a su vez, esta última palabra proviene de la raíz latina PRAESTARE, que quiere decir entregar alguna cosa para que por algún tiempo, se haga uso de ella, con la obligación de restituir la misma cosa (1).

(1) DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Editorial Calpe, S.A. Décimonovena edición. México 1970.

Por otro lado, la segunda palabra del término de que se trata, deriva de la raíz latina SERVITUM, que significa la acción y efecto de servir. Utilidad que resulta a uno de lo que otro, ejecuta en atención suya (2).

En ese orden de ideas, uniendo las dos palabras mencionadas, se puede definir a la prestación de servicios, desde el punto de vista gramatical, como la entrega de un servicio que se efectúa para que otra persona haga uso de él, con la obligación de restituir el mismo servicio.

b. Jurídico

El origen de la prestación de servicios "es la humanización de lo que en el Código de Napoleón se denominaba con el carácter de arrendamiento de servicios y que a partir del Código Civil de 1870, la Legislación Civil Mexicana acepta con el carácter de Prestación de Servicios Profesionales" (3).

Es pues así, que en la teoría jurídica, para ubicar el vocablo Prestación de Servicios, hay que relacionarlo necesariamente al concepto de obligación de hacer o no hacer, que más adelante se verá, está regulada, tanto en la legislación civil, como en la mercantil.

Por lo anterior, existe la necesidad de conocer si la pres

(2) GRAN DICCIONARIO ENCICLOPEDICO. Selecciones del Reader's Digest. Tomo IX, México 1972. p. 3472.

(3) PADILLA MORENO, Javier. "Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México". Enero-Abril 1979 No. 6 Año III.

tación de servicios es exclusivamente un acto jurídico, en tal virtud se harán las siguientes consideraciones:

En ese orden de ideas, resulta conveniente precisar los conceptos de hecho y acto jurídico, toda vez que para fines del presente estudio, se requiere tener el conocimiento de saber si la prestación de servicios es o no un acto jurídico.

Rafael de Pina, define a los hechos jurídicos como los acontecimientos independientes de la voluntad humana susceptibles de producir efectos en el campo del derecho (4).

Por su parte, Rafael Rojina Villegas, señala, en relación con los hechos jurídicos, que "éstos comprenden todos aquéllos acontecimientos naturales o del hombre que originan consecuencias de derecho" (5).

De lo expuesto, se desprende que al hablar del hecho jurídico, se hace alusión a todos los sucesos de la vida que pueden generar el nacimiento, la modificación o la extinción de una relación de derecho.

Ahora bien, en lo referente al acto jurídico, Rafael de Pina lo define como "la manifestación de la voluntad humana susceptible de producir efectos jurídicos.

(4) DE PINA, Rafael. "DICCIONARIO DE DERECHO". Décimotercera edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1985. p. 288.

(5) ROJINA VILLEGAS, Rafael. "Compendio de Derecho Civil". Tomo II. Décimocuarta edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1977. p. 116.

Para que produzca efecto, además de la capacidad para realizarlo, se precisa que se verifique de acuerdo con los requisitos legales previamente establecidos para cada caso" (6).

Aunado a lo anterior, Rafael Rojina Villegas, señala - - "que en todo acto jurídico, encontramos una manifestación de la voluntad, es decir, la exteriorización de un propósito que puede efectuarse por una declaración de la voluntad, o bien, por actos que revelan en el sujeto, la intención de llevar a cabo acciones que el derecho reconoce y a las cuales imputa determinadas consecuencias" (7).

Es importante aclarar que el acto jurídico no es necesariamente una declaración de voluntad, aún cuando ésta si constituye su forma normal, pues puede exteriorizarse la voluntad mediante una conducta de hacer que pone de manifiesto el propósito del sujeto de originar efectos jurídicos.

A mayor abundamiento, puede decirse que para diferenciar el hecho del acto jurídico, basta tener presente "que el hecho jurídico puede ser natural o del hombre. No hay problema alguno de diferenciación entre los hechos naturales y los hechos jurídicos, siempre partimos de un fenómeno de la naturaleza relacionado o no con el hombre.

(6) DE PINA, Rafael. Ob. cit. p. 52.

(7) ROJINA VILLEGAS, Rafael. Ob. cit. p. 116.

Pero en los hechos del hombre tenemos los involuntarios, los ejecutados contra la voluntad y los voluntarios. Sólo éstos tienen aspectos semejantes con los actos jurídicos" (8).

Por lo anterior, se precisa explicar, en que consisten los actos voluntarios, "éstos son aquéllos que presuponen como existente una determinación de la voluntad, la que constituye un momento interno, en el que se toma en cuenta la actividad desarrollada. Como sucede por ejemplo, en el abandono de una cosa con ánimo dereliquedi o en la ocupación, actos que presuponen la voluntad del sujeto, pero -- que consisten, respectivamente, en la actividad que produce la separación de la cosa del sujeto o que establece el contrato entre la cosa y el sujeto.

Los actos de voluntad son pues, aquéllos en los que su contenido típico consiste en la determinación volitiva, a la que se toma - en consideración por el derecho, como el antecedente inmediato material, con fundamento en el cual la norma hace producir consecuencias jurídicas al acto" (9).

Los actos jurídicos han sido objeto de diferentes clasificaciones, no todas idénticas, sin embargo, el presente estudio se encuentra limitado a los actos civiles, es decir, a aquéllos que están sometidos a la legislación civil y dentro de éstos a los constitutivos, modificativos o extintivos, según que, respectivamente, creen situaciones

(8) ROJINA VILLEGAS, Compendio de Derecho. p. 119.

(9) DE PINA, Rafael. "Derecho Civil Mexicano". Volumen Primero. Segunda edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1960. p. 266.

jurídicas, las modifiquen, las extingan o imposibiliten su constitución.

Con base en lo expuesto, se puede afirmar que la Prestación de Servicios es un acto jurídico, concretamente un acuerdo de voluntades, toda vez que dentro del mismo, se encuentran los presupuestos, bajo los cuales las personas exteriorizan su voluntad de producir consecuencias jurídicas, esto es, mediante el contrato de Prestación de Servicios.

Tomando en consideración la concepción de Rojina Villegas, en el sentido de que es "un acuerdo de voluntades para crear o transmitir derechos y obligaciones; es una especie del género de los convenios. El convenio es un acuerdo de voluntades para crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones reales o personales" (10) se concluirá con la idea de Sánchez Medal, para conceptuar la Prestación de Servicios como un acto jurídico, esto es, un acuerdo de voluntades, mediante el cual, una persona con conocimientos especiales, tanto técnicos como científicos o culturales, se obliga a prestar determinados servicios que requieren de la preparación respectiva y en ocasiones de un título profesional a otra llamada cliente, que se obliga a pagarle determinada retribución llamada honorario" (11).

c. Fiscal

En el inciso precedente, se llegó a la conclusión de que la

(10) ROJINA VILLEGAS, Rafael. "Compendio de Derecho Civil". Tomo IV. Décimotercera edición. Editorial Porrúa, S.A. México - 1981. p. 7.

(11) SANCHEZ MEDAL, Ramón. "De los contratos civiles". Tercera edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1976. p. 283.

naturaleza jurídica de la Prestación de Servicios es la de un acto jurídico, esto es, un contrato, mismo que será el punto de partida para realizar su análisis en el aspecto fiscal federal.

Al respecto, cabe aclarar que la figura en comentario se encuentra regulada, tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, como en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, toda vez que el presente estudio va encaminado a la regulación de la prestación en la L IVA, únicamente se hará mención en forma general a la misma en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.1 Impuesto sobre la Renta

La Ley del Impuesto sobre la Renta no da un concepto preciso de Prestación de Servicios, no obstante, dentro de su contenido aparecen disposiciones que regulan dicha figura.

El Título IV de dicho Ordenamiento, denominado de las Personas Físicas, Capítulo II que trata de los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente, concretamente en el artículo 84, considera como ingresos obtenidos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no estén considerados como salarios.

Por otra parte, la Ley en comento señala que se entiende

que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, los obtiene en su totalidad quien presta el servicio.

Asimismo, en diversos preceptos de la citada Ley se establece que están gravados con el impuesto de referencia, los ingresos derivados del contrato de prestación de servicios personales independientes obtenidos por las personas físicas y morales en función del ejercicio libre de su profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural, así como los adquiridos por los agentes de instituciones de crédito; seguros o fianzas o bien los ganados mediante la explotación de una patente aduanal, siempre y cuando obtengan -- una utilidad o ganancia, ya que es esto último precisamente, lo que grava el Impuesto sobre la Renta.

1.2 Impuesto al Valor Agregado

Este punto se considera el más importante de la presente investigación, toda vez que se pretende analizar cada uno de los conceptos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera como - Prestación de Servicios.

Al igual que la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Ordenamiento invocado en primer término, no define lo que debe entenderse por Prestación de Servicios, no obstante, en su artículo 14 se -- enumeran varios actos o actividades que se consideran como tal, mismos que se encuentran afectos al gravamen de referencia, razón por

la cual, se procederá al estudio de cada una de las fracciones de dicho Ordenamiento.

Antes de realizar el análisis de referencia, se considera conveniente formular los siguientes comentarios:

Difícil problema plantea el legislador, respecto del objeto del I.V.A., tratándose de la Prestación de Servicios, pues si bien - en algunos casos se refiere a conceptos que son notoria y públicamente conocidos, en otros, se está ante una amplitud y ambigüedad que es difícil resolver.

Es pues así, que en las fracciones II a V del artículo 14 de la L IVA, se presentan figuras jurídicas conocidas por su uso común en la práctica, como lo son el contrato de transporte de personas o bienes; el seguro, reaseguro, afianzamiento, reafianzamiento; el mandato, la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución, asistencia técnica y transferencia de tecnología.

Sin embargo, los conceptos señalados en las fracciones I y VI de dicho artículo, son muy amplios, lo que consecuentemente admite como objetos del I.V.A., una gran gama de actos y actividades, -- pues al referirse a las prestaciones de hacer de una persona en favor de otra, cualesquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes y a toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en-

favor de otra, siempre que no sea considerada por la Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes, sumerge a los contribuyentes en un verdadero análisis de la actividad que desarrollan, obligándolos a determinar si su acto consiste en prestación de hacer, de no hacer o de permitir, sin que importe su clasificación legal" (12).

Lo expuesto, se considera que es contrario al principio de Certeza y Seguridad Jurídica, que debe prevalecer en toda norma de carácter fiscal, toda vez que lleva, no sólo al contribuyente, sino a la autoridad fiscal al campo de la incertidumbre, en tal virtud, es pertinente conocer lo que al respecto señala el Derecho Común, ya que será el mismo, la base que conlleve a la consideración final de lo que son las obligaciones de hacer, de dar, de no hacer y de permitir.

OBLIGACIONES DE HACER.

El Código Civil para el Distrito Federal, en materia Común y para toda la República en materia Federal vigente, tratándose de las obligaciones de hacer, establece en sus artículos 2027 y 2064, respectivamente, que si el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquél se ejecute - por otro, cuando la substitución sea posible; la obligación de prestar algún servicio se puede cumplir por un tercero, salvo el caso en el

(12) RODRIGUEZ DOMINGUEZ, Humberto y Joaquín. "EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS CONTRATOS". Cuarta edición. Editora y Distribuidora RODOM, S.A. México 1980. pp. 264 y 265.

que se hubiere establecido, por pacto expreso, que la cumpla personalmente el obligado, o cuando se hubieren elegido sus conocimientos especiales o sus cualidades personales.

Se puede originar una obligación de hacer, respecto del objeto y motivo de los contratos, situación que se desprende de la fracción II del artículo 1825 del Código Civil, que expresamente señala, el hecho que el obligado debe hacer.

De lo anterior se desprende, que el legislador trasladó lo preceptuado en los numerales del Código Civil a la LIVA, a efecto de considerar como Prestación de Servicios y por lo tanto afectas al gravamen respectivo las obligaciones de hacer, situación que plasmó en la fracción I del artículo 14 de la Ley en estudio, mismo que a continuación se transcribe:

ARTICULO 14. - Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

Fracción I. - La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona en 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.

Asimismo, en lo establecido en el artículo 17 de la LIVA al considerar Prestación de Servicios los contratos de Construcción

celebrados con la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, precisándose además en el artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que el contrato de obra a pre cio al zado es Prestación de Servicios.

En ese orden de ideas, es necesario destacar que se encuentran enmarcados en la fracción I del multicitado artículo 14, un sinnúmero de actos y contratos, tanto de naturaleza civil como mercantil, considerados prestación de servicios afectos al I.V.A., los cuales en algunos casos el Fisco Federal, mediante lo que se denominan criterios del I.V.A., les da un tratamiento especial, como son la Prestación de Servicios por:

- Suministro de agua potable (ANEXO B)
- Despepite de algodón en rama (ANEXO C)
- Sacrificio de ganado y aves de corral (ANEXO D)
- Construcción de inmuebles (ANEXO E)
- Agencias de publicidad (ANEXO F)
- Transporte público terrestre (ANEXO G)

TRANSPORTE

El auge de la producción en todos los campos y la necesidad de mover las materias primas o los bienes producidos de un lugar a otro, dio como consecuencia el desarrollo del transporte, haciendo que el contrato de este tipo de servicio, se coloque como uno de los más usuales y a cuya práctica se atribuye la creación de empres as poderosas.

Al respecto, existen dos tipos de contrato de transporte, uno de naturaleza civil y otro de naturaleza mercantil.

El contrato de transporte civil, es aquél por el cual, alguno se obliga a transportar, bajo su inmediata dirección o la de sus dependientes, por tierra o por el aire a personas, animales o mercancías o cualesquiera otros objetos, según el caso. (artículo 2646 - Código Civil).

Es decir, el transporte civil tiene carácter ocasional y - privado, no se realiza en forma habitual y profesional, puede darse por ejemplo, cuando un jefe de familia para ayudarse al sostenimiento de su vehículo particular, acepta por un determinado precio, llevar en ciertas épocas del año a la escuela-conjuntamente con sus hijos a los de sus vecinos.

El contrato de transporte mercantil, según Vázquez del Mercado, quien para conceptuarlo toma las disposiciones del Código de Comercio y de la Ley de Vías Generales de Comunicación, señala que "es aquél por virtud del cual un sujeto, persona física o colectiva, se obliga mediante un precio a transportar de un punto a otro, ya sea cosas o personas, utilizando el medio de tracción adecuado, siendo la persona que presta el servicio, el contribuyente del I.V.A.

Se trata esencialmente de un contrato de servicio, en el que es preciso que el desplazamiento sea el objeto principal del --

mismo, pues en algunos contratos, el transporte es sólo una obligación accesoria, como una compraventa con entrega a domicilio en la que no se sujeta a las reglas del transporte" (13).

La actividad o el acto de transportar personas o bienes - para efectos del I.V.A., se considera Prestación de Servicios, atento a lo dispuesto en la fracción II del artículo 14 de la LIVA.

El transporte tiene carácter local e internacional, es decir, se practica bajo el imperio de las leyes nacionales y de disposiciones aceptadas internacionalmente.

Tratándose del transporte terrestre, la fracción V del artículo 15 de la LIVA, exenta del pago del impuesto al transporte público terrestre de personas, exceptuando el realizado por ferrocarril y el que requiera de concesión o permiso federal para operar.

En relación a lo anterior, existe criterio aplicable en materia del I.V.A., respecto del servicio de transporte público terrestre no ferroviario de personas y mixto, así como de bienes que requieran concesión o permiso federal para operar, emitido por la Dirección General de Servicios y Asistencia al Contribuyente, mediante el cual se señala que siempre y cuando se cumplan determinados requisitos, no se pagará el I.V.A. por la Prestación de dichos Servicios. (ANEXO G).

(13) VAZQUEZ DEL MERCADO, Oscar. "CONTRATOS MERCANTILES". Primera edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982. p. 141.

En lo tocante a la transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país, se encuentra gravada con el -- L.V.A. a la tasa del 0%, entendiéndose para efectos de dicho gravamen que la transportación internacional de bienes, es aquélla que en los términos del artículo 16 de la LIVA, no se presta en territorio nacional, incluyendo la que se realiza entre dos puntos ubicados en el extranjero. (Artículos 29 LIVA y 45 RIVA).

Con la misma tasa del 0% se grava la transportación -- aérea internacional de personas, prestada por residentes en el país por el 75% del servicio, ya que se considera que únicamente se -- presta el 25% del servicio en territorio nacional. (Artículos 16 y 29 fracción V de la LIVA).

SEGURO, REASEGURO, AFIANZAMIENTO Y REAFIANZAMIENTO.

Al igual que los contratos comentados anteriormente, el seguro, reaseguro, afianzamiento y reafianzamiento, para efectos de la LIVA, se consideran prestación de servicios, según lo establece la fracción III de su artículo 14, en consecuencia, a continuación se analizará cada uno de ellos.

CONTRATO DE SEGURO

Algunos tratadistas han dudado en dar un concepto de -- Contrato de Seguro que se adapte a todas las eventualidades que --

puede cubrir el mismo, es por ello que se ha venido definiendo como el Contrato en virtud del cual, la empresa aseguradora, mediante el pago de un precio, se obliga y compromete a responder en los términos convenidos por los daños que sufra el asegurado, es decir, a resarcir el daño o a pagar una suma de dinero.

Tal idea esta contemplada en el artículo 10. de la Ley sobre el Contrato de Seguro que establece: Contrato de Seguro es aquél por el cual la 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 mismo.

Destaca en dicho contrato "la buena fe que denomina todo el derecho de las obligaciones, pero que en este contrato significa atribuir a las cláusulas algo más allá de lo escrito, es decir, la lealtad de los sujetos contratantes, lo que les da la confianza para establecer la relación jurídica" (14).

El elemento esencial en todo contrato de seguro es el riesgo o sea la posibilidad de un evento dañoso, al grado de que si no existe esa posibilidad, no debe celebrarse el acto jurídico y de lo contrario es nulo el contrato.

Cabe aclarar que en este caso, el contribuyente del I.V.A. es quien presta el servicio, es decir, quien asegura u otorga el seguro.

(14) VAZQUEZ DEL MERCADO, Ob. cit. p. 184.

CONTRATO DE REASEGURO.

Respecto del Reaseguro, se dice que es aquél contrato en virtud del cual "una empresa de seguros toma a su cargo, total o parcialmente, un riesgo ya cubierto por otra por el remanente de daños que exceda de la cantidad asegurada por el asegurador directo - (fracción II del artículo 10 de la Ley General de Instituciones de Seguros)" (15).

En este caso, la Institución que se considera como contribuyente del impuesto al valor agregado es la Reaseguradora, la que a su vez trasladará a la tasa del 15% el servicio prestado a la Aseguradora.

CONTRATO DE FIANZA.

La Fianza se ha definido como "el contrato por el cual un tercero, en relación con una determinada obligación, se obliga a su cumplimiento para el caso de que el deudor o fiador anterior no la cumplan". (Arts. 2794 a 2855 del Código Civil para el Distrito Federal).

Al respecto, al igual que en el contrato de Seguro, el contribuyente es la afianzadora, la cual está obligada a trasladar a la tasa del 15% el impuesto al valor agregado al afianzado que es quien la cubre.

(15) DE PINA, Ob. cit. p. 411.

La Fianza puede ser civil o mercantil, según la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, estas (y los contratos que en relación con ellas otorguen o celebren dichas instituciones) serán mercantiles para todas las partes que intervengan, excepción hecha de la garantía hipotecaria.

Son aplicables a la fianza mercantil, en todo lo no expresamente establecido en la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, las disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal" (16).

CONTRATO DE REAFIANZAMIENTO.

En lo referente a la figura jurídica del reafianzamiento, se ha considerado como la fianza por la cual una institución se obliga a pagar a otra, en la proporción correspondiente, las cantidades que ésta debe cubrir al beneficiario por su fianza, según lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

En el reafianzamiento no se da relación alguna entre las instituciones reafianzadoras y el tomador o beneficiario en el contrato respectivo, estos sólo tienen los derechos y obligaciones frente a la institución afianzadora.

Es importante destacar que en este caso, el contribuyente del I.V.A., es la reafianzadora, esto es, la Institución que paga a otra las cantidades que ésta deba cubrir al beneficiario por la fianza otorgada.

(16) DE PINA, Ob. cit. p. 411.

Como disposición común a los servicios señalados, debe indicarse que los mismos, sólo pueden practicarse por las Instituciones concesionadas o autorizadas por el Estado, para lo cual, el artículo 5 de la LCS, establece que el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, otorgará discrecionalmente, las concesiones para que se organicen y operen en materia de seguros, las sociedades en los términos que la propia Ley señale.

MANDATO, REPRESENTACION, COMISION, MEDIACION,
AGENCIA, CORREDURIA, CONSIGNACION Y DISTRIBU--
CION.

La fracción IV del artículo 14 de la LIVA, considera --
prestación de servicios al mandato, representación, comisión, media--
ción, agencia, correduría, consignación y distribución.

Al respecto, se consideró procedente señalar en que consisten el poder, mandato y representación, toda vez que dichos conceptos llevarán a comprender cada una de las figuras que se señalan en la citada fracción.

"Con frecuencia suelen confundirse tres conceptos diferentes: poder, representación y mandato.

Poder es la facultad concedida a una persona, llamada --

representante, para obrar a nombre y por cuenta de otra llamada representada. Dicho poder o facultad puede tener cualquiera de estas tres fuentes: a) puede ser concedido, el poder por la Ley, como ocurre con el tutor y con el titular de la patria potestad, quienes por virtud directamente de la Ley puede obrar a nombre del incapaz que representan (537-V y 425), así también en el caso del cesionario de un crédito al cual le concede poder la ley para absolver posiciones en nombre del cedente (Art. 310-3o. Cód. Proc. Civ.); - b) puede ser concedido el poder por medio de una resolución judicial, como acontece con el representante común de varios actores o de varios demandados que ejercitan la misma acción u oponen la misma excepción y que por no ponerse de acuerdo sobre la designación de aquél, es nombrado dicho representante por el juez de conformidad con el artículo 53 del Código de Procedimientos Civiles; y c) puede ser concedido el poder unilateralmente por una de las partes en un contrato de mandato (2546, 2560 y 2581), que es el caso más frecuente y, por ello, es muy común hallar el empleo impropio de -- "mandato" como sinónimo del "poder" (2554), o bien, por el órgano competente (directiva, asamblea) de una persona moral al designar a uno de sus funcionarios.

La representación es la acción de representar, o sea el acto por virtud del cual, una persona dotada de poder, llamada representante, obra a nombre y por cuenta de otra llamada representada o "dominus" del negocio. También por representación en - -

sentido propio se entiende la "contemplatio dominii", esto es, la de claración unilateral que el representante hace frente a terceros al - realizar un determinado acto jurídico, de que actúa a nombre y por cuenta de su representado. Así pues, toda representación supone o exige un poder, pero no se confunde con ésta, ya que el poder es la facultad de representar, en tanto que la representación es ya el ejer cicio mismo de esa facultad o el acto por el cual se pone en prácti- ca dicha facultad.

Al igual que el poder, tiene la representación tres posi-- bles fuentes de origen: la ley, una resolución judicial o la voluntad - unilateral de una de las partes en un contrato de mandato y, por - - ello, puede distinguirse la representación legal, la representación ju dicial y la representación voluntaria en los tres mismos supuestos - ya analizados. El efecto de la representación es que el acto que - realiza el representante a nombre del representado produce efectos - jurídicos, activos y pasivos, directamente sobre el patrimonio de es te último, ya que el representante queda completamente ajeno a los derechos y a las obligaciones que deriven de tal acto (2581). Hay - aquí, pues, la mencionada falta de coincidencia entre la persona que declara la voluntad y la persona titular del interés o círculo jurídico o patrimonio en que va a producir sus efectos tal declaración de vo- luntad.

El mandato es un contrato por el que el mandatario se - obliga a realizar por cuenta del mandante los actos jurídicos que --

éste la encarga (2546).

Puede ser de dos clases: mandato representativo, si el mandante concede unilateralmente poder o facultad al mandatario -- para que éste obre a nombre de aquél; y mandato del testafarro, si el mandante no concede al mandatario dicho poder o facultad (2560). En nuestro derecho el mandatario puede obrar a nombre propio o en el del mandante, salvo pacto en contrario (2560).

De acuerdo con las ideas expuestas: a) existe en ocasiones poder sin representación, ni mandato, p. ej.: el tutor que tiene poder o facultad por la ley para dar en arrendamiento por un año un determinado inmueble de su pupilo, se abstiene de celebrar ese contrato y prefiere esperar un tiempo, b) existe otras veces poder y representación, pero sin mandato, p. ej.: un padre que a nombre de su menor hijo cobra y recibe el pago de un legado a favor de dicho menor, y el caso de un gerente de una sociedad que debidamente facultado en su nombramiento, firma un pagaré a nombre de aquélla, c) existe también conjuntamente poder, representación y mandato, p. ej.: cuando un mandatario, expresamente facultado por el mandante, compra a nombre de éste un determinado bien, d) existe en algunos casos mandato y poder, pero sin representación, p. ej.: cuando el mandatario, expresamente facultado para comprar un inmueble a nombre del mandante; sin embargo, compra dicho bien -- para si mismo, esto es, en nombre propio (2560), e) existe finalmente un mandato, sin poder ni representación, p. ej.: cuando el

mandante expresamente no ha facultado al mandatario para que obre a nombre de aquél, sino que una y otra parte han convenido en que los actos jurídicos sean realizados por el mandatario a nombre propio y sólo por cuenta del mandante (2560)" (17).

CONTRATO DE MANDATO.

Con lo antes señalado, ha quedado claro en que consiste el Mandato, lo que se puede resumir de la siguiente forma; Mandato es el contrato por medio del cual una persona llamada mandante, encarga la ejecución de determinados actos jurídicos al mandatario, persona que se obliga a realizarlos por cuenta y nombre del mandante. En tal virtud, para efectos del I.V.A., es este último el contribuyente.

REPRESENTACION.

Por otra parte, con lo conceptuado por Sánchez Medaí, se llegó a la conclusión de que la representación es la Institución "en virtud de la cual una persona puede realizar un acto jurídico -- por otra, ocupando su lugar".

En este caso, el contribuyente del I.V.A., es el representado, es decir, aquél que otorga la representación.

COMISION.

El artículo 273 del Código de Comercio, define el contra

(17) SANCHEZ MEDAL, Ramón. "De los contratos civiles". Tercera edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1976. pp. 260-262.

to de comisión como el mandato que se aplica a actos concretos de comercio. En este caso, el comitente es el que confiere la comisión y el comisionista es quien la desempeña, siendo el comitente - el contribuyente del I.V.A.

Al respecto, Vázquez del Mercado considera que la comisión "es el contrato por el cual una parte encarga a otra la conclusión de uno o más negocios por su cuenta de naturaleza mercantil" (18).

Con base en lo anterior, puede señalarse que la comisión implica un medio a través del cual, los intereses de una persona de nominada comitente, son representados por otra llamada comisionista. El objeto de la comisión son los actos de comercio, que ejecutan generalmente comerciantes.

MEDIACION.

El contrato de mediación, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 51 del Código de Comercio, es el acto jurídico en el cual - una persona denominada corredor o mediador, como agente auxiliar del comercio, interviene para que se propongan, ajusten y otorguen diversos contratos mercantiles.

Por otra parte, tomando la idea de Rafael de Pina, se - considera la mediación como un contrato innominado por virtud del_

(18) VAZQUEZ DEL MERCADO, Oscar. "Contratos Mercantiles".
Primera edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982. p. 73.

cual una de las partes se obliga a abonar a otra -que ha procurado en su favor la celebración mercantil-, una remuneración por tal -- servicio, en tal situación, el contribuyente del I.V.A., es la persona que otorga el mandato para que el mediador actúe en su nombre.

Acorde con los conceptos señalados, se considera al mediador como un auxiliar independiente del comercio, más sin embargo, su actividad la debe desempeñar personalmente y es obvio que si es una persona moral la que lleva a cabo dicha función, debe realizarla con personal que actúe bajo su más estricta responsabilidad y dependencia.

AGENCIA.

En la legislación mexicana no se encuentra definición alguna de Agencia, por lo que al igual que la Mediación, se puede decir que se esta en presencia de un contrato innominado.

Sin embargo, se considera la Agencia como el acto jurídico cuya finalidad es auxiliar al comercio, es pues así, que quien realice una actividad de este tipo para auxiliar a un tercero por -- cuenta de éste, estará desarrollando actos de agente, por lo que a continuación se procede a dar, tanto el concepto de Agencia (no como contrato, sino como actividad) como de Agente.

"AGENCIA. (agency) 1. Relación entre principal y agente.

2. (Contabilidad gubernamental)
cualquier unidad administra-
tiva gubernamental de una -
apropiación, distribución o -
consignación" (19).

"AGENTE. Es la persona física o moral, que
de modo independiente se encarga
de fomentar los negocios de uno o
varios comerciantes" (20).

Cabe advertir, que en la Agencia, el contribuyente del
I.V.A., es la persona que encarga a otro la consecución de uno o
varios actos jurídicos, a efecto de que lo auxilie en sus activida--
des mercantiles.

CORREDURIA.

La definición de este tipo de contrato se deduce de va-
rias disposiciones contenidas en el Código de Comercio, por lo que
se puede afirmar que es el "contrato mercantil por el cual una de
las partes se compromete, respecto de otra, a abonarle una comi-
sión, siempre que ésta gestione y obtenga la conclusión de un con-
trato civil o mercantil, que tiene el carácter de principal". (Arts.
51 a 74 del Código de Comercio.)

-
- (19) KOHLER, Eric L. "Diccionario para contadores". Primera
edición. Editorial U.T.E.H.A. México 1974. p. 27.
(20) MANTILLA MOLINA, Roberto L. "DERECHO MERCANTIL".
Quinta edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1966. p. 158.

Asimismo, el artículo 51 del Código de Comercio, define al corredor como el agente auxiliar, con cuya intervención se propnen, ajustan y otorgan los contratos mercantiles.

En este contrato el contribuyente del I.V.A. es el que en carga el mandato para que el corredor ejecute en su nombre diversos actos jurídicos.

CONSIGNACION.

El estudio de esta figura jurídica, desde el punto de vista de Rafael de Pina, es en el sentido de considerar a la consigna-ción como "el depósito de la cosa debida, -previo ofrecimiento del - pago cuando el acreedor rehúsa sin causa justa, la prestación de dar el documento justificativo del pago, cuando sea persona incierta o in capaz de recibir o cuando siendo conocida, sus derechos sean inciertos, casos todos en los que el deudor queda liberado, de su obliga- ción" (21).

Para precisar lo anterior, resulta conveniente dar el concepto de consignatario, pues es el nombre que recibe la persona que interviene en la consignación, Rodríguez Domínguez lo define como - la "persona física o moral que recibe mercancías o bienes, propie- dad de terceros, para lograr la venta de las mismas, siempre por cuenta y orden de dichos terceros" (22) siendo estos terceros o consignadores los sujetos del I.V.A.

(21) DE PINA, Ob. cit. p. 174.

(22) RODRIGUEZ DOMINGUEZ, Humberto y Joaquín. "El tratamien- to fiscal de los contratos". Cuarta edición. Editora y Distribui dora RODOM, S.A. México 1977. p. 10.

DISTRIBUCION.

No existe definición respecto de lo que es distribución, - por lo que se procederá a conceptuar, tanto al término distribución, como a la persona que interviene en la misma, esto es, el distribuidor.

"DISTRIBUCION, es el conjunto de operaciones por las cuales las mercancías están encaminadas del productor al consumidor final" (23).

"DISTRIBUIDOR, es la persona física o moral que se encarga de ampliar las operaciones de uno o varios comerciantes en una zona o zonas determinadas, permitiendo así, la instantánea compraventa de los productos que distribuya" (24).

De lo anterior, se desprende que el contribuyente del I.V.A. es la persona que confiere el mandato por el cual encarga la ejecución de varios actos jurídicos al distribuidor.

Teniendo ya el conocimiento de lo que es el mandato, representación, comisión, mediación, agencia, correduría, consignación y distribución, conceptos que se encuentran regulados como prestación de servicios en la fracción IV del artículo 14 de la LIVA, es necesario señalar, que el artículo 26 del Reglamento de la LIVA,

(23) GARCIA PELAYO Y GROSS, Ramón. "Diccionario Larousse - usual". Sexta edición. Ediciones Larousse. México 1980. p. 237

(24) RODRIGUEZ DOMINGUEZ, Ob. cit. p. 10.

establece que respecto del traslado del I.V.A., lo hará el comisionista al cliente por cuenta del comitente, aplicando al valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto las tasas que correspondan. El comitente considerará a su cargo, el impuesto correspondiente a los actos o actividades realizados por su comisionista, sin descontar el valor de la comisión ni los reembolsos de gastos efectuados por cuenta del comitente y otros conceptos.

Continúa señalando el precepto invocado, el comisionista considerará a su cargo y trasladará al comitente el impuesto correspondiente a la comisión pactada, incluyendo los gastos efectuados a nombre y cuenta del contribuyente.

Asimismo, el numeral en cita, establece que el comisionista que opte por efectuar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, mediante retención efectuada en los términos del artículo 80 de la LISR (*) y 136 de su Reglamento (**), deberá pagar el impuesto al valor agregado mediante retención que le efectúe el comitente.

Finalmente, el artículo respectivo, señala que en el caso del párrafo anterior, el comisionista queda liberado, por las comisiones que reciba, de presentar declaraciones y de llevar libros y registros, no pudiendo hacer acreditamiento alguno; el comitente

(*) Este artículo regula a las personas físicas que obtienen ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado, concretamente respecto de las retenciones y enteros que en forma mensual deben hacerse.

(**) Este precepto regula a las personas físicas que obtienen ingresos por actividades empresariales, exclusivamente por concepto de comisión.

considerará el impuesto retenido como impuesto a él trasladado y lo acreditará en su caso.

ASISTENCIA TECNICA Y TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA.

Asistencia Técnica.

En relación al contrato de asistencia técnica, no se encuentra disposición alguna que lo conceptúe y menos aún existe definición dada por algún tratadista, que precise lo que debe entenderse como tal.

Por lo anterior, para llegar a su significado, se analizarán las dos palabras que integran el vocablo, esto es, Asistencia y Técnica, tratando de adecuarlos de tal manera que se esté en posibilidad de dar el concepto buscado.

Gramaticalmente asistencia significa "Presencia; con su asistencia.//Auditorio.//Socorro, favor, ayuda" (25).

Por otra parte, "técnica es el conjunto de procedimientos de que se sirve una ciencia o un arte, así como la habilidad para manejarlos.

La técnica puede ser definida como la práctica - ilustrada, frente a la práctica de los puros prácticos" (26).

(25) GARCIA PELAYO Y GROSS, Ramón. Ob. cit. p. 66.

(26) DE PINA, Rafael. Ob. cit. p. 456.

Con base en las definiciones señaladas, puede decirse - que el contrato de asistencia técnica es el acto jurídico por medio del cual, una persona llamada asistente técnico, se compromete con otra persona física o moral a brindarle el auxilio, mediante el conjunto de procedimientos que dará la pauta para aplicar los conocimientos de un determinado arte u oficio, a cambio de un precio que se denomina honorario, siendo en este caso el contribuyente del -- I.V.A. la persona que proporciona la asistencia técnica.

Transferencia de Tecnología.

Respecto a la transferencia de tecnología, Alvarez Soberanis, la define como "el acuerdo de voluntades por medio del cual, una de las partes, llamada proveedor, transmite a otra, que se denomina receptor, un conjunto de conocimientos organizados para la producción industrial" (27).

A pesar de que existe una definición que contempla a esta figura jurídica, se ha dado una gran problemática en el sentido de saber cual es su naturaleza jurídica.

Parece ser que el autor citado, con las consideraciones que al efecto ha elaborado, ha resuelto esta cuestión, motivo por el cual, a continuación se transcriben las mismas:

"Se ha discutido si este contrato es de naturaleza civil o mercantil.

(27) ALVAREZ SOBERANIS, Jaime. "La regulación de las invenciones y marcas y de la transferencia de tecnología". Editorial Porrúa, S.A. Primera edición. México 1979. pp. 247 y 248

Hoy estamos convencidos de que el contrato de transferencia de tecnología (abarcando genéricamente los seis incisos del artículo 2o. de la Ley sobre el Registro y Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas y aquellos tipos que recoge la nueva Ley LIM), es un contrato mercantil, en atención a las siguientes consideraciones:

1. El contrato de transferencia de tecnología se concerta entre empresas.
2. El acto jurídico a través del que se transmite la tecnología es mercantil, atendiendo a lo dispuesto en las fracciones I, V y VII del artículo 75 del Código de Comercio.
3. Otro argumento, es el que expresó verbalmente el Dr. Raúl Cervantes A. en el sentido de que el Congreso de la Unión al expedir la - - LRTT, lo hizo con fundamento en lo dispuesto en la fracción X, del artículo 73 de la Constitución que le otorga facultades para legislar en materia de comercio, por lo que debe considerarse siempre el contrato de traspaso tecnológico como de naturaleza mercantil.
4. Adolfo Arrijo afirma que las operaciones de transferencia de tecnología son por definición de carácter mercantil y que aún en el remoto

supuesto de que pudiera presentarse una relación contractual de esta clase" (28).

De lo anterior se desprende que la transferencia de tecnología es el contrato por el cual, una persona llamada transmisor (quien es el contribuyente del I.V.A.), transmite a otra denominada receptor, un conjunto de conocimientos, técnicas, especialidades, etc., sobre un determinado arte u oficio, a cambio de un precio, estando en consecuencia, afecto al I.V.A., atento a lo dispuesto en la fracción V del artículo 14 de la LIVA.

OBLIGACIONES DE DAR, DE NO HACER O DE PERMITIR.

Tratándose de este tipo de obligaciones, el Código Civil establece que pueden ser objeto de los contratos, la cosa que el obligado debe dar, así como el hecho que el obligado debe hacer o no hacer, situación ésta que se desprende de lo preceptuado en las fracciones I y II del artículo 1824.

Por otra parte, en la fracción III del artículo 2011 del citado Ordenamiento, se indica que si las obligaciones de dar son distintas de la enajenación o del uso o goce temporal de bienes, se constituirán por la restitución de cosa ajena o el pago de la cosa debidamente.

Aunado a lo anterior, en los artículos 2011 a 2026 del multicitado Ordenamiento, se observa que los mismos regulan a las

(28) ALVAREZ SOBERANIS, Jaime. Ob. cit. pp. 249 a 251.

obligaciones a que se ha hecho referencia, toda vez que entre otras, se encuentran disposiciones, tales como el derecho que tiene el -- acreedor de cosa cierta de no ser obligado a recibir otra, aún en el caso de que ésta última sea de mayor valor (art. 2012 Cód. Civ.); la obligación de dar cosa cierta comprende la de entregar sus accesorios (art. 2013 Cód. Civ.), etc.

Por otra parte, el artículo 2028 del Código Civil indica que si el obligado a no hacer una cosa, esto es una omisión, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención. Si hubiere obra material, podrá exigirse que a costa del obligado - sea destruída en favor del acreedor.

De lo preceptuado en los numerales citados del Código Civil, se puede desprender que para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las obligaciones de dar, de no hacer o de permitir, han sido consideradas como prestación de servicios afectas a dicho - gravamen, situación que se confirma con lo establecido en la fracción VI del artículo 14 de la LIVA, mismo que a continuación se transcribe:

Art. 14. Para los efectos de esta Ley se considera
Prestación de Servicios:

Fracción 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 como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Cabe aclarar que según lo establecido en el penúltimo párrafo del numeral transcrito, no se considera Prestación de Servicios Independientes, la que se realiza de manera subordinada me diante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del I.S.R. asimile a dicha remuneración.

De lo anterior se desprende que los honorarios obtenidos por cualquier profesionista están gravados con el I.V.A., a excepción de 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, atento a lo dispuesto en la fracción IV, del artículo 15 de la LIVA.

Finalmente, en el último párrafo del artículo 14 de la LIVA, se señala que se entenderá que la prestación de servicios in dependientes tiene la característica de personal, cuando se trata de las actividades señaladas en este artículo que no tengan naturaleza de actividades empresariales.

B. MOMENTO Y LUGAR EN QUE SE CONSIDERA PRESTADO EL SERVICIO

Habiendo hecho el análisis de cada una de las figuras que para efectos del I.V.A., se consideran Prestación de Servicios, se desprende que dadas las condiciones de hecho de cada servicio, varían

considerablemente de un caso a otro, pero todos pueden quedar com
prendidos en el término "prestación", cualesquiera que sea la natura
leza del servicio que se trate.

En consecuencia, de la amplitud del concepto de prestación de
servicios, se pierde precisión en la identificación de cada hecho ge-
nerador del impuesto, mismo que pasará a quedar determinado por -
las características de cada forma de servicio en particular.

En términos generales puede establecerse que el impuesto se
causa en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a
favor de quien las preste y sobre el monto de cada una de ellas, en
tre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reci
ba el prestador del servicio (primer párrafo del artículo 17 de la -
LIVA).

Tratándose de Seguros y Fianzas, las primas correspondien-
tes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado, esto es, en
el mes en que éstas se cubran (primer párrafo del artículo 17 de -
la LIVA).

Respecto del seguro y reaseguro, dicho gravamen debe cubrir
se en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a fa-
vor de quien las preste y sobre el monto de cada una de ellas. En
tre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reci
ba el prestador de servicios. La entrega de las primas correspon-
dientes en los contratos mencionados, darán lugar al pago del grava-
men relativo en el mes en que se enteren.

En el caso de las obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones a favor de quien las preste y sobre el monto de cada una de ellas (segundo párrafo del artículo 17 de la LIVA) (*).

De lo expuesto, puede concluirse que los hechos que pueden servir de pauta para establecer el momento de la ocurrencia del hecho generador en la prestación de servicios son:

- La terminación del servicio
- El pago de la remuneración
- La entrega del bien, y
- El momento de la emisión de las facturas correspondientes

De lo anterior, se considera que cuando exista dificultad para establecer el momento de causación en la Prestación de Servicios, se estará al de su perfeccionamiento, esto es, el hecho generador se entenderá producido en el instante en que se da término a la prestación, se emita la factura, se pague la remuneración o se entregue el bien.

Por lo que respecta al lugar que para efectos del I.V.A., se considera que se prestó el servicio, la fracción II del artículo 50 -- del RIVA, establece:

Se entiende por establecimiento, para los efectos de este

(*) ANEXO E

artículo, el lugar donde se realizan los actos o actividades a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 10. de la Ley (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes), conforme a las siguientes reglas:

I. -

II. - Tratándose de Prestación de Servicios Independien

tes:

- a) El establecimiento desde el que se prestan los servicios. Cuando el servicio se presta por dos establecimientos, aquél que efectúe el cobro.
- b) En la construcción de inmuebles, el lugar en que éstos se construyan.
- c) En los seguros, el domicilio del propietario de los bienes asegurados. Cuando éste sea empresa y tenga establecimientos en dos o más entidades federativas, el lugar en que se encuentre cada establecimiento que se asegure.

Se observará la misma regla tratándose de los bienes que se encuentren dentro de los establecimientos asegurados si también quedan cubiertos por el seguro.

Para los vehículos destinados al servicio de un determinado establecimiento, se estará al lugar en que se encuentre ubicado dicho establecimiento.

- d) En los afianzamientos, el domicilio del beneficiario, cuando el beneficiario sea una auto-
ridad, el lugar en que se presente la fianza.
- e) En los reaseguros y reafianzamientos, el do
micilio de la persona que preste el servicio.

De lo anterior, se desprende que en el caso de la prestación de servicios, para determinar el establecimiento que prestó el servicio, se estará, en términos generales, a lo siguiente:

- Al establecimiento que efectúe el cobro
- Al lugar en que se edifiquen los bienes inmuebles
- Al domicilio del propietario de las cosas aseguradas
- Al domicilio del beneficiario
- Al lugar en donde se presente la fianza o bien, y
- Al domicilio del contribuyente que haya prestado el servicio

1. VALOR GRAVABLE O BASE DEL IMPUESTO

Antes de analizar en qué consiste la base o valor gravable -- del impuesto al valor agregado, tratándose de la Prestación de Servicios, es pertinente dar el concepto de base gravable.

Al respecto, Pérez de Ayala, considera "que la base tributaria

puede ser definida como aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la Ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legales establecidos, a los efectos de la liquidación del impuesto" (29).

Por su parte, De la Garza opina que la base imponible "es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son ad-valorem" (30).

En relación a lo anterior, el artículo 18 de la LIVA, señala en forma expresa que tratándose de la prestación de servicios, se considerará como valor 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 y moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Es decir, la base del impuesto es el monto en unidades monetarias sobre las que se aplican las tasas del 0%, 6%, 15% ó 20%, -- tanto para calcular el impuesto a trasladar en cada operación, como para determinar el impuesto a cargo del contribuyente a manifestar en sus declaraciones.

(29) PEREZ DE AYALA, José Luis. "Curso de Derecho Tributario". Volumen I. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid, España, 1975. p. 314.

(30) DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Décimo cuarta edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986 p. 424.

En ese orden de ideas, la base gravable en la prestación de servicios la constituye la contraprestación pactada, sin embargo, - como los contribuyentes podrían disfrazarla dándole a parte de ella, otro nombre, como sería cobros o cargos adicionales, independientemente de la operación original, por impuestos, intereses, penas convencionales, viáticos incurridos al prestar el servicio, etc., la Ley del I.V.A. establece en sus numerables 12, 18 y 23, que cualquier cantidad o contraprestación adicional que se cobre o cargue al cliente, formará parte de la base gravable.

Cabe señalar, que entre las contraprestaciones que se pueden cargar o cobrar a los clientes o usuarios del servicio, los citados artículos establecen en forma enunciativa, pero no limitativa, - los siguientes conceptos: impuestos, derechos, intereses moratorios, penas convencionales, etc., pero además existen otras contraprestaciones, cuya naturaleza está íntimamente ligada con la clase de operación realizada con los clientes como son: los viáticos y gastos propios del servicio, que se reembolsan al cliente, los cuales formarán parte de la base gravable.

Aunado a lo anterior y toda vez que ha quedado de manifiesto que el valor gravable o base del impuesto al valor agregado en la prestación de servicios, se integra entre otros conceptos, con otros impuestos (*), surge el cuestionamiento de si tal situación - ¿es o no constitucional?, en tal virtud, en el punto siguiente, se procederá a desentrañar tal interrogante.

(*) ANEXO H

2. CONSTITUCIONALIDAD.

Es claro que el artículo 18 de la LIVA, considera como presupuesto objetivo del nacimiento de la obligación tributaria a otros impuestos, situación contraria a lo conceptuado como base imponible, hecho que se desprende del análisis efectuado a las definiciones que de la misma se dan en el punto precedente, que obviamente son similares a las dadas por otros estudiosos del Derecho Fiscal.

Aunado a lo anterior, se considera que en dicho precepto se establece el cobro de un impuesto sobre otro impuesto, gravamen -- que en ningún momento forma parte del costo, el cual debe ser la base del I.V.A., es decir, que el costo se está cobrando por otro lado y se está haciendo efectivo un impuesto que por ministerio de Ley está expresamente repercutido.

Para una mayor comprensión, se considera conveniente definir el costo, como "la erogación o desembolso en efectivo, en otros bienes, en acciones de capital o en servicios y la obligación de incurrir en ellos, identificados con mercancías o servicios adquiridos o en cualquier pérdida incurrida y medios en función de dinero en efectivo pagado o por pagar, o del valor del mercado de otros bienes, acciones de capital o servicios proporcionados en cambio. En el concepto de costo se encuentra implícita la base de acumulación de la contabilidad, o bien, es el objeto de cualquiera de las erogaciones o desembolsos enunciados, como por ejemplo, mano de obra

directa o la expresión costo de obra" (31).

En virtud de lo anterior, se desprende que un impuesto no forma parte del costo de la prestación de servicios, por lo tanto, no debe considerarse como elemento integrante de la base o valor gravable del I.V.A.

No obstante que la lógica conlleva a la apreciación anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha integrado jurisprudencia en el siguiente sentido:

"DEL ANALISIS RELACIONADO DE LOS ARTICULOS 10., 18, 23 Y 27 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR -- AGREGADO, SE ADVIERTE QUE ESTA CONTRIBUCION, TIENE COMO HECHOS IMPONIBLES LA ENAJENACION DE BIENES, LA PRESTACION DE SERVICIOS, LA CONCESION DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES Y LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS; ES DECIR, ESTOS SON LOS ACTOS QUE DAN ORIGEN A LA OBLIGACION JURIDICO-TRIBUTARIA Y CONSTITUYEN EL OBJETO DEL IMPUESTO.

ESTOS ACTOS O ACTIVIDADES SON, POR TANTO, LOS QUE ACTUALIZAN LAS DISTINTAS HIPOTESIS NORMATIVAS PREVISTAS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO; SIN LA REALIZACION DE ELLOS NO

(31) KOLHER, Eric L. "Diccionario para contadores". Editorial -- U.T.E.H.A. México 1974. p. 137.

PUEDA CONCEBRIRSE LA DEBIDA APLICACION DE ESTE ORDENAMIENTO, TODA VEZ QUE SON, POR DEFINICION DE LA PROPIA LEY, LAS ACTIVIDADES QUE ORIGINAN LA OBLIGACION A CARGO DEL CONTRIBUYENTE DE PAGAR EL REFERIDO GRAVAMEN. CONSECUENTEMENTE, NO PUEDE CONSIDERARSE QUE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO GRAVE EL CUMPLIMIENTO DE OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS U OTRAS ACTIVIDADES DISTINTAS DE LAS CONTEMPLADAS EN EL ARTICULO 10. CITADO, PUES EL LEGISLADOR SEÑALÓ QUE EN LA BASE DEL GRAVAMEN TAMBIEN SE INCLUIRIA LA CANTIDAD PAGADA POR OTROS IMPUESTOS, FUE CON EL PROPOSITO DE QUE LA TASA PREVISTA EN LA LEY SE APLIQUE TOMANDO EN CUENTA LAS CONDICIONES OBJETIVAS EN QUE EL SUJETO PASIVO DEL TRIBUTO ENAJENA LOS BIENES O PRESTA LOS SERVICIOS MATERIA DE LA IMPOSICION EN FAVOR DE LAS PERSONAS A QUIENES SE LES TRASLADA O REPERCUTE EL IMPUESTO. EN EFECTO, NO SE DESVIRTUA LA NATURALEZA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y MENOS AUN SE VIOLA LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 DE LA CONSTITUCION FEDERAL, PORQUE EL ARTICULO 18 CUESTIONADO -

HAYA ESTABLECIDO LA POSIBILIDAD LEGAL DE QUE LA TASA DE ESE TRIBUTO SE APLIQUE - - TAMBIEN SOBRE LAS CANTIDADES QUE HUBIESE PAGADO EL CAUSANTE POR OTROS IMPUESTOS. LO QUE SUCEDE ES QUE ESTOS ULTIMOS SOLAMENTE CONSTITUYEN UNO DE LOS MULTIPLES FACTORES QUE DETERMINAN EL PRECIO TOTAL DE UNA MERCANCIA O LA CONTRAPRESTACION QUE DEBE OTORGARSE POR RECIBIR UN SERVICIO, RAZON POR LA CUAL SE HACE NECESARIA SU INCLUSION EN LA BASE DEL IMPUESTO DISCUTIDO, QUE AL GRAVAR EL CONSUMO DE LOS BIENES Y SERVICIOS TIENE QUE HACERLO DE MANERA TAL QUE LA TASA SE APLIQUE SOBRE UN VALOR QUE REFLEJE LAS CONDICIONES REALES EN QUE SE ADQUIEREN LOS PRODUCTOS; - TAN ES ASI, QUE EL ARTICULO 18 RECLAMADO Y SUS CORRELATIVOS (12, 23 Y 27 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO), ESTATUYEN QUE LA TASA SE APLICARA, INCLUSIVE, - SOBRE ASPECTOS TALES COMO LAS CANTIDADES QUE SE HUBIESEN PAGADO POR VIATICOS, INTERESES NORMALES O MORATORIOS, PENAS CONVENCIONALES Y CUALQUIER OTRO CONCEPTO, GASTOS TODOS ELLOS QUE NO CONSTITU-

YEN EL OBJETO DEL IMPUESTO Y SI, EN CAMBIO,
LOS DIVERSOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN SU BA-
SE" (32).

Habiendo analizado la tesis jurisprudencial de la SCJN, se des
prende que en la misma se sostiene que los impuestos en la presta-
ción de servicios, constituyen uno de los múltiples factores que deter-
minan el precio total de la contraprestación pactada, sin embargo, no
hay que perder de vista que el artículo 18 de la L IVA grava un im-
puesto sobre otro impuesto, toda vez que existe un gravamen que es-
tá incluido dentro de lo que se toma como base para la determinación
del impuesto al valor agregado, lo que implica romper con lo estable-
cido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, en el senti-
do de los requisitos que debe reunir todo tipo de contribuciones res-
pecto de la proporcionalidad y equidad, es decir, no concuerda con el
principio de justicia consagrado en tal precepto, el cual desde hace -
más de 200 años contemplaba Adam Smith, ya que la base del impues-
to al valor agregado lo es el valor íntegro que recibe el prestador del
servicio, incluyendo otros impuestos que con anterioridad a éste, se -
hayan integrado al valor respectivo.

Es claro que la justificación de los impuestos radica en la ne-
cesidad de que todos los mexicanos contribuyan al financiamiento de -
los gastos públicos, obviamente que cada quien en la medida que las -
leyes respectivas dispongan, sin embargo, tomando en cuenta el ejem

(32) Tesis de Jurisprudencia número 7/1988, aprobada por el Tribu-
nal en Pleno.

plo señalado en el Anexo G del presente estudio, a pesar de que el particular cubrió el impuesto especial sobre producción y servicios sobre la prestación de servicio telefónico, lo que constituye un egreso de su esfera económica por los mencionados gastos públicos, se grava también una suma para o con la pretendida finalidad de ayudar al Estado a sufragar erogaciones a su cargo, dándose la existencia de un impuesto sobre otro impuesto, lo que va más allá de la naturaleza del tributo y sin que se esté en el supuesto de los impuestos adicionales, en tal virtud, se considera que no se ajusta al principio de Equidad Tributaria, ya que éste no sólo implica el tratar igual a todos los iguales, sino que además consiste en definir en forma exacta y sin lugar a dudas, todos aquellos conceptos que integran el impuesto, situación que no se da en la especie, ya que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la fracción II, de su artículo 10., establece el objeto del mismo en la Prestación de Servicios, sin señalar los elementos que lo conforman.

Como se puede observar, lo anterior se contrapone al principio de justicia impositiva, ya que el gravamen sirve a su vez para integrar la base de otro impuesto, pues no hay razón para quien ya haya contribuido con una cantidad por concepto de un tributo determinado, tenga que pagar a su vez sobre éste, otro impuesto, o sea, que aquel le sirva de base o a éste se integre otro impuesto para el cálculo del segundo gravamen.

De lo anterior, debe concluirse que el artículo 18 de la LIVA,

viola la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución General de la República.

Sin embargo, no hay que olvidar que dentro del sistema tributario mexicano, tiene gran importancia la recaudación derivada del I.V.A., es por ello que pudiera existir justificación en la Tesis jurisprudencial sostenida por la SCJN, si bien no de Administración Tributaria si de Política Tributaria, ya que de lo contrario, se daría lugar a que fuera nugatoria la LIVA, situación que ocasionaría un mayor detrimento en las Finanzas Públicas, que en el momento actual que vive México, es indispensable su fortalecimiento.

Por último, hay que precisar que la mecánica para calcular la base gravable del impuesto al valor agregado o del impuesto al valor añadido, es igual en todos los países donde existe tal gravamen, por lo que es obvio que al implantarse en nuestro país, no podría ser de otra forma, máxime que se reconoce que el sistema adoptado en México es copia del de otros países.

CONCLUSIONES

PRIMERA.

Las ventajas y desventajas de los impuestos indirectos son las siguientes:

Ventajas

1. Permiten gravar a un sector de la población que de otras formas quedaría exento del pago del impuesto.
2. Es la única forma de cubrir los presupuestos contemporáneos, que no serían soportados por los impuestos directos, y
3. Permiten un mayor rendimiento espontáneo con el desarrollo económico del país

Desventajas

- a. No son justos
- b. No tienen la misma fijeza que los impuestos directos
- c. Los gastos de percepción son muy elevados
- d. Producen molestias que entorpecen la necesidad de controlarlos.

SEGUNDA.

Las garantías individuales establecidas en la Constitución de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad, Generalidad, de Obligatoriedad y el

de Vinculación con el Gasto Público, constituyen el límite que en el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, tiene éste frente al particular.

TERCERA.

El impuesto es la prestación en dinero o en especie establecido por el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales, para cubrir el gasto público y sin que exista para ellas una contraprestación o beneficio especial directo.

CUARTA.

El común denominador del principio de Equidad, está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende contrarias a la noción de justicia.

QUINTA.

La proporcionalidad es aquel principio, en virtud del cual, todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a

los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por el -- contribuyente y distribuir equilibradamente en tre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma, - no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

SEXTA.

El Impuesto al Valor Agregado o valor añadi do, es un impuesto indirecto que se causa en las diferentes etapas de producción, comer-- cialización y distribución de bienes y servi-- cios, según el caso, y únicamente por el valor que se les agrega, hasta llegar al con-- sumidor final quien fundamentalmente es quien lo paga, ya que no lo puede trasladar.

SEPTIMA.

Se denomina "TASA CERO" (0%), en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al porcenta-- je con el cual se grava algunas actividades afectas al I.V.A., lo que permite, mediante el acreditamiento respectivo, recuperar por el contribuyente el I.V.A. que le fue trasla-- dado.

OCTAVA.

La prestación de servicios es un acto jurídico, esto es, un acuerdo de voluntades mediante el cual una persona con conocimientos especiales, tanto técnicos como científicos o culturales, se obliga a prestar determinados servicios que requieren de la preparación respectiva y en ocasiones de un Título Profesional, a otra llamada cliente, que se obliga a pagarle una determinada retribución llamada honorario.

NOVENA.

La Asistencia Técnica es el contrato por medio del cual una persona llamada Asistente Técnico se compromete con otra persona física o moral, a brindarle el auxilio mediante el conjunto de procedimientos que darán la pauta para aplicar los conocimientos de un determinado arte u oficio, a cambio de un precio que se denomina honorario.

DECIMA.

Cuando exista dificultad para establecer el momento de causación del I.V.A., en la prestación de servicios, se estará al de su perfeccionamiento, esto es, el hecho generador se entenderá producido en el instante en que se de término a la prestación, se emita la factura, se pague la remuneración o se entregue el bien.

- DECIMOPRIMERA. El artículo 18 de la LIVA establece el cobro de un Impuesto sobre otro Impuesto, gravamen que en ningún momento forma parte del costo, el cual debe ser la base del I.V.A., es decir, que el costo se está cobrando por otro lado y se está haciendo efectivo un impuesto que por ministerio de Ley está expresamente repercutido.
- DECIMOSEGUNDA. Se considera que otro impuesto no debe formar parte del costo en la prestación de servicios, por lo tanto, no debe considerarse como elemento integrante de la base o valor gravable del I.V.A.
- DECIMOTERCERA. El artículo 18 de la LIVA rompe con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, en el sentido de los requisitos que debe reunir todo tipo de contribuciones respecto de la proporcionalidad y equidad, es decir, no concuerda con el principio de justicia consagrado en tal precepto, ya que la base del Impuesto al Valor Agregado lo es el valor íntegro que recibe el prestador del servicio, incluyendo otros impuestos que con anterioridad a éste, se hayan integrado al valor

respectivo, lo que se contrapone a la máxima de justicia impositiva, es decir, no se ajusta al principio de equidad tributaria, ya que éste no sólo implica el tratar igual a todos los iguales, sino que además consiste en definir en forma exacta y sin lugar a dudas, todos aquellos conceptos que integran el impuesto, situación que no se da en la especie, ya que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la fracción II, de su artículo 10. establece el objeto del mismo en la prestación de servicios, sin señalar los elementos que lo conforman.

DECIMOCUARTA.

La recaudación derivada del I.V.A., tiene -- gran importancia, es por ello que pudiera -- existir justificación en la Tesis Jurisprudencial sostenida por la SCJN, si bien no de administración tributaria si de política tributaria, ya que de lo contrario se daría lugar a que fuera nugatoria la LIVA, situación que -- ocasionaría un detrimento en las Finanzas Públicas, que en el momento actual que vive -- México, es indispensable su fortalecimiento.

ANEXO A

El 17 de agosto de 1988, se publica oficialmente el Decreto emitido por el Ejecutivo Federal, mediante el cual se exime del pago del I.V.A. a la enajenación e importación de alimentos industrializados y a las medicinas de patente.

Al respecto, se le da el tratamiento de exención a la actividad antes mencionada, con fundamento en la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, con la posibilidad de que se acredite el impuesto que se le hubiese trasladado a los contribuyentes en relación con el mismo, acorde a lo dispuesto en el artículo 40. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior se debió, en opinión personal, a que el Ejecutivo de conformidad con el precepto de Código mencionado, tiene otorgada la facultad para conceder la exención de impuestos, más no para modificar la Ley, situación que se hubiera dado de haber considerado las actividades de referencia, a la tasa del 0%, lo que habría motivado a la existencia de una violación constitucional, ya que el Ejecutivo no tiene la facultad para modificar las leyes, a excepción de lo que establece el segundo párrafo del artículo 131 Constitucional.

FE de erratas al Acuerdo por el que se dispone el aumento del capital social de Banco de Crédito y Servicio, Sociedad Nacional de Crédito, Institución de Banca Múltiple, y se reforma el artículo 6o. de su Reglamento Orgánico, publicado el 9 de mayo del año en curso.

En la página 32, primera columna, en el rubro de identificación, correspondiente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Dice:

"Acuerdo por el que se modifica la concesión otorgada a Banco de Crédito y Servicio, S.N.C. debe decir:

"Acuerdo por el que se dispone el Aumento del capital Social de Banco de Crédito y Servicio, S.N.C., y se reforma el artículo 6o. de su Reglamento Orgánico.

—oO—

DECRETO por el que se exime el pago del Impuesto al Valor Agregado a la enajenación e importación de alimentos y medicinas de patente.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.—Presidencia de la República.

MIGUEL DE LA MADRID H., Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de las facultades que me confiere la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y con fundamento en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación y el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y

CONSIDERANDO

Que conforme al Pacto de Solidaridad Económica suscrito por los sectores obrero, campesino, empresarial y el Gobierno de la República, quedó establecida una estrategia tendiente a reducir el crecimiento de la inflación, adoptándose ajustes en la política económica cuyos lineamientos generales concertados con los representantes en los diversos sectores, constituyeron una adecuación a las circunstancias económicas del país a fines del año de 1987;

Que durante la primera etapa de vigencia del Pacto, se observó una importante disminución en las tasas de inflación, por lo que, derivado del análisis efectuado en el seno de la Comisión de Seguimiento y Evaluación del Pacto, se hizo patente la evolución favorable de las principales variables económicas, entre ellas, el movimiento de los precios, el comportamiento del circulante monetario y el superávit primario, los sectores que lo suscribie-

ron, coincidieron en la necesidad de consolidar los avances logrados, decidiendo al efecto profundizar los compromisos contraídos el 15 de diciembre de 1987;

Que en virtud del favorable desarrollo de los compromisos adoptados y a fin de consolidar las metas alcanzadas durante el primer semestre del año en curso, período en el cual se logró abatir la inflación de manera significativa, los sectores involucrados en presencia del titular del Ejecutivo Federal ratificaron su voluntad de conservar la vigencia de dicho Pacto hasta el 30 de noviembre de 1988;

Que el Gobierno de la República en decidida apoyo al Pacto de Solidaridad Económica, reforzando la certidumbre de los productores respecto a la conservación de sus costos, a fin de evitar que se afecte el poder adquisitivo de la población y con fundamento en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, ha resuelto eximir en forma total del pago del impuesto al valor agregado a la enajenación e importación de los alimentos y a las medicinas de patente que en el presente Decreto se señalan; he tenido a bien expedir el siguiente

DECRETO POR EL QUE SE EXIME EL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LA ENAJENACION E IMPORTACION DE ALIMENTOS Y MEDICINAS DE PATENTE

ARTICULO PRIMERO—Se exime totalmente del pago del impuesto al valor agregado a la enajenación e importación de los productos destinados a la alimentación y de las medicinas de patente a que se refiere el artículo 2o. B, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con excepción de los mencionados en los incisos a), b) y c) de su fracción I.

ARTICULO SEGUNDO—Los contribuyentes que enajenen los productos a que se refiere el artículo anterior, podrán efectuar el acreditamiento del impuesto que se les hubiere trasladado en relación con los mismos, en los términos del artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

TRANSITORIOS

ARTICULO PRIMERO—El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

ARTICULO SEGUNDO—La vigencia del beneficio que se otorga en el presente Decreto terminará cuando así lo determine por Decreto el Ejecutivo Federal, la que en todo caso no excederá del 31 de diciembre de 1988.

Dado en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal a los 16 días de agosto de 1988.—Miguel de la Madrid H.—Rúbrica.—El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Gustavo Petricio H. Rúbrica.



SP4

CIPO PUBLICO

DE INGRESOS.
DIRECCION DE SERVICIOS AL
CONTRIBUYENTE.
361-A-22521
361/54361-N
2/BB

1425
123

ANEXO B

Se da a conocer criterio aplicable en materia del impuesto al valor agregado, en relación con el suministro de agua potable.

México, D.F., a 01 ENE. 1968

CC. DIRECTORES GENERALES DE POLÍTICA DE INGRESOS, RECAUDACIÓN, FISCALIZACIÓN; COORDINADOR GENERAL CON ENTIDADES FEDERATIVAS Y ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES Y ENTIDADES FEDERATIVAS.
P r e s e n t e s .

Con fundamento en los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 64 fracción II del Reglamento Interior de esta Secretaría, se da a conocer el criterio que deberán seguir en la aplicación de los artículos 30., segundo párrafo y 14 fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los servicios de suministro de agua potable que prestan personas distintas a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios.

Tocando en consideración que en ocasiones la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios no están en condiciones de prestar directamente el servicio de suministro de agua potable y de que éste es un servicio declarado de utilidad pública conforme al artículo 20. fracción VI de la Ley Federal de Aguas, se resuelve que cuando ese servicio lo prestan personas distintas a las expresamente señaladas, no estarán obligadas al pago del impuesto al valor agregado.

En este caso las personas que prestan este servicio, no tendrán derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado que se les hubiera trasladado o el pagado en la prestación de bienes o servicios, con motivo de los gastos e inversiones que hubieran realizado para prestar el servicio de suministro de agua potable.

TACV.MLZ



SECRETARIA
DE
EFECTIVO PUBLICO

DE INGRESOS.
DIRECCION DE SERVICIOS AL
CONTRIBUYENTE. .124
361-A-22501
351/54301-R
2/88

Hoja No. 2.

El presente oficio tendrá aplicación a partir del 1o. de enero -
de 1988 y, en todo caso, su vigencia no excederá del 31 de di-
ciembre del mismo año.

Atentamente.
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
El Director General.

Lic. 



ESTADO
LIBRE
E
SOBERANO
DE
MÉXICO
SECRETARÍA
DE
HACIENDA
Y
CREDITO
PÚBLICO

DIRECCIÓN GENERAL FEDERAL
DE INGRESOS.
DIRECCIÓN DE SERVICIOS AL
CONTRIBUYENTE.
361-A-22582
351(010)/513
3/88

125
1522

Se da a conocer el criterio aplicable en materia del impuesto al valor agregado en relación con la prestación de servicios de despepito de algodón en rama.

ANEXO C

México, D.F., a 01 ENE. 1988

CC. DIRECTORES GENERALES DE POLÍTICA DE INGRESOS, RECAUDACIÓN, FISCALIZACIÓN; COORDINADOR GENERAL CON ENTIDADES FEDERATIVAS Y ADMINISTRADORES FISCALES REGIONALES Y ENTIDADES FEDERATIVAS.
P r e s e n t e s .

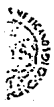
Con fundamento en los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 84 fracción II del Reglamento Interior de esta Secretaría, se da a conocer el criterio que deberá seguir en la aplicación de los artículos 10. fracción II, 20. A fracción II inciso a) y 14 fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con la prestación de servicios de despepito de algodón en rama.

El servicio de despepito de algodón en rama es una actividad eminentemente agrícola, que no transforma el producto, ya que sólo deja a los bienes en condiciones de ser utilizados como materia prima para su uso industrial, por lo que los contribuyentes que presten ese tipo de servicios aplicarán la tasa del 0% al valor de las contraprestaciones que obtengan, siempre y cuando sean prestadas directamente a los agricultores.

El presente oficio tendrá aplicación a partir del 1o. de enero de 1988, y, en todo caso, su vigencia no excederá del 31 de diciembre del mismo año.

Atentamente,
SUFRAGIO EFECTIVO, NO REELECCIÓN
El Director General

LIC. [Signature]



SECRETARÍA
DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO

DIRECCION GENERAL TECNICA
DE INGRESOS.
DIRECCION DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE. 1126
361-A-22503
351/54301-N
4/80

ANEXO D

Se da a conocer criterio aplicable en materia del impuesto al valor agregado por la prestación de servicios de sacrificio de ganado y aves de corral.

México, D.F., a 01 ENE. 1980

CC. DIRECTORES GENERALES DE POLÍTICA DE INGRESOS, RECAUDACION, FISCALIZACION; COORDINADOR GENERAL CON ENTIDADES FEDERATIVAS Y ADMINISTRADORES FISCALES REGIONALES Y ENTIDADES FEDERATIVAS.
P r e s e n t e s .

Con fundamento en los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 64 fracción II del Reglamento Interior de esta Secretaría, se da a conocer el criterio que deberán seguir en la aplicación de los artículos 14 fracción I y 2o. A fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con la prestación de servicios de sacrificio de ganado y aves de corral.

En virtud de que la prestación de servicios de sacrificio de ganado y aves de corral representa una actividad vinculada con la enajenación de productos destinados a la alimentación sujeta a la tasa del IVA, se resuelve otorgar a esos servicios la misma tasa.

El presente oficio tendrá aplicación a partir del 1o. de enero de 1980, y, en todo caso, su vigencia no excederá del 31 de diciembre del mismo año.

Atentamente.
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
El Director General.

Lic.



114

10 PUBLICO

DIRECCION GENERAL TECNICA
 DE INGRESOS.
 DIRECCION DE SERVICIOS AL
 CONTRIBUYENTE. 127
 361-A-22504
 357(010)/513
 5/88

Se da a conocer criterio aplicable en ma-
teria del impuesto al valor agregado, a
los actos o actividades relacionados con
la prestación de servicios de construc-
ción de inmuebles.

ANEXO E

México, D.F., a 01 ENE. 1988

CC. DIRECTORES GENERALES DE POLÍTICA
 DE INGRESOS, REGALACION, FISCALIZACION;
 COORDINADOR GENERAL CON ENTIDADES
 FEDERATIVAS Y ADMINISTRADORES FISCALES
 REGIONALES Y ENTIDADES FEDERATIVAS.
 P r e s e n t e s .

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 35 del Código -
 Fiscal de la Federación y 64 fracción II del Reglamento Interior
 de esta Secretaría, se da a conocer el criterio que habrá de --
 seguir en la aplicación de los artículos 4o., 14 penúltimo y úl-
 timo párrafos, 17 y 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,
 respecto a los actos o actividades relacionados con la presta-
 ción de servicios de construcción de inmuebles:

- 1.- Por la prestación de servicios de construcción de inmue-
bles destinados o utilizados para casa habitación, no --
se pagará el impuesto al valor agregado, razón por lo --
cuál las empresas constructoras no lo trasladarán en for-
ma expresa o tácita a los usuarios de estos servicios.
- 2.- Los servicios que se proporcionan en relación con la en-
 plación de casas habitación, así como los que se presen-
 tan para la instalación de casas prefabricadas que sean
 destinados o utilizados para casa habitación, gozarán --
 del tratamiento que se indica en el presente oficio para
 los servicios de construcción de inmuebles destinados o
 utilizados para casa habitación.
- 3.- Se aclara que cuando el contrato de construcción compren-
 da integralmente la edificación de unidades habitaciona-
 les, el tratamiento señalado en el presente oficio sólo
 será aplicable a la parte del servicio relativo a la ---



LEA

MINISTERIO DE FINANZAS

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS.
DIRECCION DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE.
361-A-22564
357(010)/513
5/85

128

Foja No. 2.

construcción de casas habitación, quedando excluidas de este tratamiento los que se refieren a obras de urbanización, mercados, escuelas, centros o locales comerciales, centros deportivos o cualquier otro tipo de obra distinta al de casa habitación, por lo que en esos casos se deberá trasladar el impuesto y pagarlo en los términos de la Ley en cuestión.

- 4.- Se considera que la prestación de servicios en para construcción de casa habitación, cuando el inmueble se destina a cualquiera de los supuestos que señala el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 5.- Las empresas constructoras no tendrán derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado que se les hubiera trasladado o el pagado en la importación de bienes o servicios, con motivo de los gastos o inversiones que hubiesen realizado para prestar el servicio de construcción de inmuebles destinados a casa habitación.
- 6.- Se precisa que el beneficio consignado en el presente oficio solo es aplicable a las empresas que continúan directamente la obra de construcción, razón por la cual no se aplicará su contenido a los subcontratistas.
- 7.- Los contribuyentes que contraten los servicios de construcción de inmuebles destinados para casa habitación, a quienes el constructor no les traslada el impuesto al valor agregado por haberse accedido al régimen que se indica en el presente oficio, podrán deducir el monto original de la inversión para efectos del impuesto sobre la renta cuando así proceda, en los términos de esta Ley.
- 8.- Por los servicios que los destajistas presten a las empresas constructoras, tampoco se pagará el impuesto al valor agregado, cuando proporcionen únicamente mano de obra sin incluir materiales, ya que en este caso se considera que se trata de servicios que se realizan de manera subordinada mediante el pago de una remuneración.



SECRETARIA
ESTADO PUBLICO

DIRECCION GENERAL TECNICA
DE INGRESOS
DIRECCION DE SERVICIOS AL
CONTRIBUYENTE .129
361-A-22584
357(D10)/513
5/08

Hoja No. 3.

El presente oficio tendrá aplicación a partir del 1o. de enero -
de 1988, y, en toda caso, su vigencia no excederá del 31 de di-
ciembre del mismo año.

Atentamente.
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
El Director General.

Lic. 

DIRECCION GENERAL TECNICA
DE INGRESOS.
DIRECCION DE SERVICIOS AL
CONTRIBUYENTE. .130
361-A-22505
357/(010)/513
6/88

Se comunica criterio aplicable en materia de impuesto al valor agregado, en relación con las actividades que llevan a cabo las agencias de publicidad.

ANEXO F

México, D.F., a

01 ENE. 1988

CC. DIRECTORES GENERALES DE POLÍTICA
DE INGRESOS, RECAUDACION, FISCALIZACION;
COORDINADOR GENERAL CON ENTIDADES
FEDERATIVAS Y ADMINISTRADORES FISCALES
REGIONALES Y ENTIDADES FEDERATIVAS.
Presentes.

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 64 fracción II del Reglamento Interior de esta Secretaría, se da a conocer el criterio que deberán seguir en la aplicación de los artículos 1o., 2o., 3o. A fracción IV, 8o., 14, 15, 19, 29 fracción IV inciso c), 32 fracción III y demás relativos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, respecto de los actos o actividades que realizan las agencias de publicidad.

- 1.- En los servicios que las agencias de publicidad prestan a sus clientes, aquéllas pagan por cuenta de dichos clientes a los proveedores de bienes y prestadores de servicios la publicidad proporcionada a los mismos, cuyo monto es recuperado con posterioridad por las agencias mencionadas. Para que la recuperación de los gastos no forme parte del valor de las contraprestaciones por las que las agencias de publicidad tienen la obligación de pagar el impuesto al valor agregado, deberán cumplir con lo que a continuación se indica:
- 1.- Los comprobantes de los proveedores de bienes y prestadores de servicios, deberán ser emitidos a nombre de los clientes de las agencias de publicidad, los que, en su caso tendrán derecho a acreditar el impuesto al valor agregado que les hubiera sido trasladado, siempre y cuando cumplan con los requisitos que al efecto establece la Ley de la materia y su Reglamento. Las agencias de publici-

dad no podrán acreditar cantidad alguna del impuesto que los proveedores de bienes y prestadores de servicios trasladan a los clientes concluyentes.

A solicitud de las agencias de publicidad, los proveedores de bienes y prestadores de servicios podrán anotar en las facturas, recibos e documentos equivalentes que expidan, después del nombre del cliente, la leyenda "por concepto de ...", e indicar el nombre, denominación o razón social de la agencia de que se trate.

- 2.- El reintegro de los gastos a las agencias de publicidad por parte de los clientes deberá hacerse sin cambiar los importes consignados en la documentación comprobatoria expedida por los proveedores de bienes y prestadores de servicios o sea, por el valor total incluyendo el impuesto al valor agregado que en su caso hubiera sido trasladado; para tal efecto, las agencias de publicidad, independientemente de la obligación que tienen de expedir los documentos que comprueban el valor de las contraprestaciones pactadas, deberán formular a sus clientes relación por separado, a la que anexarán la documentación comprobatoria expedida por los citados proveedores de bienes y prestadores de servicios. Dicha relación deberá contener los datos que a continuación se indican:

- a) Los de identificación de la agencia de publicidad de que se trate.
- b) Los relativos a nombre, denominación o razón social del cliente al cual se envía la relación; su domicilio y Registro Federal de Contribuyentes.
- c) Nombre, denominación o razón social del proveedor de bienes o prestador de servicios; su domicilio; y Registro Federal de Contribuyentes.



1984

213 PUBLICO

DIRECCION GENERAL DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE. 132
361-A-22505
357(010)/513
6/88

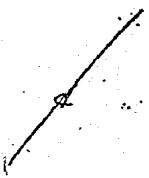
Hoja No. 3.

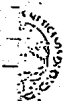
- d) Fecha y número de factura o documento equivalente expedido por el proveedor o el medio masivo de comunicación.
- e) Concepto del pago efectuado por cuenta del cliente.
- f) Importe total de las erogaciones efectuadas por cuenta del cliente, incluyendo el impuesto al valor agregado trasladado por el proveedor o medio masivo de comunicación.
- g) Fecha de la relación, nombre y firma del representante que el efecto autorice la agencia de publicidad.

II.-

Se debe considerar que hay exportación, cuando se presten servicios de publicidad por personas o empresas residentes en territorio nacional, que son contratados y aprovechados por residentes en el extranjero, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 29 fracción IV inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo aplicable en este caso la tasa del 0% de acuerdo con lo señalado en el artículo 20. A fracción V de la propia ley, siempre y cuando se cumpla con los requisitos que a continuación se indican:

- 1.- Que los servicios de que se trata, se presten a personas o empresas residentes en el extranjero.
- 2.- Que los documentos que comprueban el valor de la contraprestación pactada, se expidan a nombre de los clientes residentes en el extranjero.
- 3.- La campaña de publicidad debe promover bienes o servicios, que sólo puedan ser adquiridos o prestados en el extranjero.
- 4.- Cuando los servicios se contraten por conducto de una agencia de publicidad en territorio nacional, para recuperación de los gastos que la agencia haga por cuenta de los clientes residentes en el





OFICINA
PÚBLICA


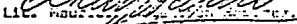
DIRECCION GENERAL DE SERVICIOS
DE...
DIRECCION DE SERVICIOS... 133
ADMINISTRACION
261-A-10005
3577/10100/513
6/66

Foja No. 6.

extranjero se deberá producir conforme a lo dispuesto en el punto 1 del presente oficio.

El criterio contenido en el presente oficio tendrá aplicación a partir del 1o. de enero de 1966 y, en todo caso no vigenciará más allá del 31 de diciembre del mismo año.

Atentamente,
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
El Director General.


Lit. 





DIRECCION GENERAL TECNICA
 DE IMPUESTOS. 134
 DIRECCION DE SERVICIOS AL
 CONTRIBUYENTE.
 361-A-22500
 357(013)/515
 1/80

Se comunica el criterio aplicable en materia del impuesto al valor agregado, en relación con el servicio de transporte público terrestre que se indica.

ANEXO G

México, D.F., a 01 ENE. 1980

CC. DIRECTORES GENERALES DE POLÍTICA DE INGRESOS, RECAUDACION, FISCALIZACION; COORDINADOR GENERAL CON ENTIDADES FEDERATIVAS, ADMINISTRADORES FISCALES REGIONALES; TESOREROS Y SECRETARIOS DE FINANZAS DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.
 Presentes.

Con fundamento en los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 64 fracción II del Reglamento Interior de esta Secretaría, se da a conocer el criterio que habrán de seguir en la aplicación de los artículos 42., 50., 14 fracción II, 15 fracción V y 32 fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con las actividades que lleven a cabo las personas que presten servicios de transporte público terrestre no ferroviario de bienes y de personas que requieran de concesión o permiso federal para operar.

I.- EN TRANSPORTE PUBLICO DE PERSONAS Y MIXTO.

Las empresas que cuentan con concesión o permiso federal para operar en la transportación de personas o bien que su servicio sea mixto, es decir, de personas y bienes, no pagarán el impuesto al valor agregado.

II.- EN TRANSPORTE PUBLICO DE BIENES.

a).- Las empresas portadoras de bienes que tengan permiso o concesión federal, estatal o municipal no pagarán el impuesto al valor agregado sobre el valor de los contraprestaciones que provengan de la prestación de ese servicio, ni tendrán obligación de presentar declaraciones censales al ejercicio. Sin embargo, deberán proporcionar la información que solicite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las formas que al efecto se aprueben.



TARIFA
E
SERVICIO PUBLICO

DIRECCION GENERAL TECNICA
DE INGRESOS.
DIRECCION DE SERVICIOS AL
CONTRIBUYENTE.
361-A-22500
357(010)/515
1/00

.135

Hoja No. 2.

- b).- Los empresas de transporte terrestre de bienes, deberán expedir a los usuarios de sus servicios guía o talón de embarque o comprobante equivalente que contenga los requisitos a que se refiere el artículo 32 fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indicando el importe de la contraprestación pactada o el valor que corresponda conforme a la tarifa vigente, sin incluir, expresa o tácitamente, cantidad alguna por concepto del impuesto mencionado, ya que no lo pagarán los transportistas por la prestación de su servicio.

Para tal efecto, en los comprobantes que existan deberán aparecer la siguiente leyenda: "POR ESTE SERVICIO AL TALLER PORTISTA NO PAGA IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR LO CUAL NO DEBE COBRARLO AL USUARIO".

La documentación deberá ser presentada para su registro ante la autoridad que otorgue la concesión o permiso para operar en el servicio público de transporte.

- c).- Las empresas transportistas de que se trata, que no deseen gozar del tratamiento antes referido, deberán dar aviso de ello por escrito a la Dirección General Técnica de Ingresos de esta Secretaría y enviar copia a la Tesorería, Dirección General de Hacienda o Secretaría de Finanzas de la Entidad Federativa donde tengan su domicilio fiscal.

Las empresas transportistas, que a la fecha hayan presentado el escrito a que se refieren los incisos c) de los puntos II de los Oficios 102-305 de 14 de marzo de 1950, 361-A-14071 de 25 de febrero de 1951 y 361-A-10130 de 15 de marzo de 1952, respectivamente, quedan relevadas de la obligación de formularlo nuevamente. Sin embargo, para el caso de que no deseen gozar el tratamiento en 1950 o que se refiera el presente oficio, deberán manifestarlo por escrito, como se indica en el párrafo anterior.

- d).- No podrán recogerse al régimen que contiene el presente oficio.
Los permisionarios y concesionarios de carga en los siguientes casos:



SECRETARIA
DE
RECIBO PUBLICO

~~DIRECCION GENERAL TECNICA
DE INGRESOS.~~
DIRECCION DE SERVICIOS AL .136
CONTINGENTE.
361-A-22550
357(010)/515
1/80

Hoja No. 13.

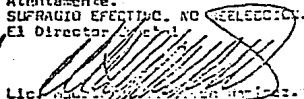
- Cuando realicen otras actividades empresariales y presten a sí mismos el servicio de transporte de carga.
- Las sociedades que presten servicios de transporte de carga a alguna de sus socios o a otra sociedad de la que sea accionista la sociedad prestadora del servicio o alguno de sus propios socios.

e).- Por lo que hace a los usuarios de los servicios a que se refiere el presente, al no trasladárseles cantidad alguna por monto equivalente del impuesto, como se establece en el inciso b) del punto II que antecede, no procederá ningún acreditamiento en términos del artículo 4o. de la Ley de la Materia.

Para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta los usuarios podrán deducir como gasto, el importe de los fletes cubiertos, aunque en los comprobantes que recaban del transportista no conste en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado en virtud de lo dispuesto en el inciso b) anterior.

f).- Las empresas transportistas, deberán conservar durante el plazo en el que de conformidad con el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación se extingan las facultades de las autoridades fiscales, copia de los comprobantes que expidan en los términos establecidos en el artículo 30 del citado Código.

El presente oficio tendrá aplicación a partir del 1o. de enero de 1980 y, en todo caso, su vigencia no excederá del 31 de diciembre del mismo año.

Atentamente.
SUPRAGIO EFECTIVO. NO RESELECCION.
El Director General
Lic. 

B I B L I O G R A F I A

1. ALVAREZ SOBERANIS, Jaime. "LA REGULACION DE LAS IN-
VENCIONES Y MARCAS Y DE LA TRANSFERENCIA DE TECNO-
LOGIA". Editorial Porrúa, S.A. Primera edición. México 1979.
2. AMPARO DIRECTO. 4205/30 Nieves José A. 24 de agosto de --
1934. 5 votos Ponente Luis M. Calderón. Secretario A. Magaña
3. ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. "DERECHO FISCAL". Editorial --
Themis. Tercera edición. México 1986.
4. BIELSA, Rafael. "ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO" Editorial
Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1950.
5. COSCIANI, Cesare. "EL I.V.A.". Editorial Depalma. Buenos --
Aires, Argentina, 1969.
6. DE JUANO, Manuel. "TRIBUTACION SOBRE EL I.V.A.". Tomos
I y II. Editorial Victor P. de Zavalía. Buenos Aires, Argentina,
1975.
7. DE LA GARZA, Sergio F. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO"
Editorial Porrúa, S.A. Séptima edición. México, 1980.
8. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis. "PRINCIPIOS DE DERECHO -
TRIBUTARIO". Editorial PAC. México, 1985.
9. DE PINA, Rafael. "DERECHO CIVIL MEXICANO". Volumen I. -
Editorial Porrúa, S.A. Segunda edición. México, 1960.

10. DE PINA, Rafael. "DICCIONARIO DE DERECHO". Editorial - Porrúa, S.A. Décimocuarta edición. México, 1986.
11. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Editorial CALPE. Décimonovena edición. México, 1970.
12. ESTUDIO ESPECIAL SOBRE EL I.V.A. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
13. FLORES ZAVALA, Ernesto. "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS". Editorial Porrúa, S.A. Vigésimosegunda edición. México, 1980.
14. GRAN DICCIONARIO ENCICLOPEDICO. Selecciones del Reader's Digest. Tomo IX. México, 1972.
15. GARCIA PELAYO Y GROSS, Ramón. "DICCIONARIO LAROUSSE USUAL". Ediciones Larousse. Sexta edición. México, 1980.
16. KOLHER, Eric L. "DICCIONARIO PARA CONTADORES". Editorial U.T.E.H.A. Primera edición. México, 1974.
17. INFORME DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, al terminar el año de 1969. Jurisprudencia de la Sala Administrativa.
18. INFORME DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, al terminar el año de 1985. Jurisprudencia del Pleno, primera parte.
19. INVESTIGACION FISCAL. Agosto de 1970. México.

20. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, S.L.P. Cuarta edición. México, 1976.
21. ----- "LA CONSTITUCION Y ALGUNOS ASPECTOS DE DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, S.L.P. México, 1967.
22. MATTIELLO CANALES, Angel A. "LOS EFECTOS FINANCIEROS, ECONOMICOS, CONTABLES Y ADMINISTRATIVOS EN MEXICO DEL I.V.A.". Editorial I.E.E., S.A.
23. PADILLA MORENO, Javier. "REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DEL ESTADO DE MEXICO". Enero-Abril 1979. No. 6 Año III.
24. PEREZ DE AYALA, José Luis. "CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO". Volumen I. Editores de Derecho Reunidos, S.A. Madrid, España, 1975.
25. RIVERA PEREZ CAMPOS, José. "REVISTA DE INVESTIGACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO" No. 51. marzo de 1970.
26. RODRIGUEZ DOMINGUEZ, Humberto y Joaquín. "EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS CONTRATOS". Editora y Distribuidora RODOM, S.A. Cuarta edición. México, 1980.

27. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "DERECHO FISCAL". Editorial - Harla. Segunda edición. México, 1986.
28. ROBLES GLENN, José Luis. "REVISTA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE MEXICO". Tomo XIV. Julio-Septiembre de 1964. No. 55 U.N.A.M.
29. ROJINA VILLEGAS, Rafael. "COMPENDIO DE DERECHO CIVIL" Tomos II y IV. Décimotercera edición. Editorial Porrúa, S.A. - México, 1977.
30. SANCHEZ MEDAL, Ramón. "DE LOS CONTRATOS CIVILES". - Tercera edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1976.
31. SERRA ROJAS, Andrés. "DERECHO ADMINISTRATIVO". Tomo I Editorial Porrúa, S.A. Sexta edición. México, 1974.
32. VAZQUEZ DEL MERCADO, Oscar. "CONTRATOS MERCANTI- - LES". Primera edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.
33. TESIS DE JURISPRUDENCIA Número 7/1988, aprobada por el - Tribunal en Pleno.

L E G I S L A C I O N

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA CO-
MUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL

CODIGO DE COMERCIO

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDE-
RAL

LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS

LEY SOBRE EL CONTRATO DE SEGURO

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

LEY DE VIAS GENERALES DE COMUNICACION

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ABREVIATURAS UTILIZADAS

CONSTITUCION	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CODIGO CIVIL	Código Civil para el Distrito Federal en <u>ma</u> teria común y para toda la República en <u>ma</u> teria federal.
C. COM.	Código de Comercio
C.F.F.	Código Fiscal de la Federación
COM. NAL. BAN.	Comisión Nacional Bancaria y de Seguros
C.P.C.	Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal
L.V.A.	Impuesto al Valor Agregado
L.S.R.	Impuesto sobre la Renta
LIF	Ley Federal de Instituciones de Fianzas
LCS	Ley sobre el Contrato de Seguro
LFT	Ley Federal del Timbre
LFSE	Ley Federal Sobre Egresos
LFSIM	Ley Federal Sobre Ingresos Mercantiles

L ISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
L IVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LSRTT	Ley Sobre el Registro y Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas.
R ISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
R IVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
S.H. y C.P.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público