

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

**ANALISIS DE LOS CONCEPTOS DE HECHO
GENERADOR Y DE FUENTES DE RIQUEZA
EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO**

**TRABAJO DE LICENCIATURA
EN DERECHO**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA

ALFREDO CALVO ABASCAL

MEXICO, D. F.

1970



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi padre.

A mi madre.

A Lupita.

I N D I C E

Pág.

INTRODUCCION 1

CAPITULO I

EL IMPUESTO. 4

CAPITULO II

EL HECHO GENERADOR 16

CAPITULO III

FUENTE DE RIQUEZA 40

CAPITULO IV

HECHO GENERADOR Y FUENTE DE RIQUEZA 53

CAPITULO V

EL CASO "COFICO INTERNACIONAL MEXICO, S.A." 67

CONCLUSIONES. 115

INTRODUCCION.

Al seleccionar el tema de este trabajo nos pareció de gran interés, ya que centraba nuestra investigación en uno de los elementos esenciales de la noción de impuesto, o sea, el hecho generador y, además, nos llevaba a conectar este tema con el concepto fuelle de riqueza que es mencionado en algunos textos legales, estudiado por la doctrina y analizado en algunas resoluciones judiciales.

Al documentarnos para elaborar esta tesis, y al consultar las obras de diversos tratadistas, así como el Derecho Positivo, fué motivo de gran preocupación encontrarnos con lagunas en la doctrina, poca precisión en la definición de los conceptos, opiniones contradictorias, diversidad en la terminología, falta de unidad en la redacción de nuestras leyes fiscales y, en algunos casos, fallas en los textos legales y en las resoluciones judiciales.

Por otra parte, al ir adelantando en este trabajo advertimos la importancia de los temas planteados, no solamente en el campo de la mera especulación doctrinal, sino también en la trascendencia que tiene la definición correcta de hecho generador y de fuente de riqueza en el Derecho Positivo y en su aplicación a las relaciones del sujeto activo (Federación, Estados y Municipios) y del sujeto pasivo (contribuyente), ligados por la obligación tributaria.

Consideramos que si algún mérito puede tener este

trabajo, es el de que representa un esfuerzo personal para - tratar de definir exactamente los conceptos en juego, naturalmente con apoyo en la doctrina y en el Derecho Positivo, - pero siempre con el deseo de establecer criterios definidos - que puedan ser útiles para posteriores investigaciones de ma - yor hondura y para orientar la aplicación de las normas tri - butarias, tanto en la fase oficiosa como en la fase conten - ciosa.

En el desarrollo de este trabajo hemos seguido el siguiente plan:

Dado que el concepto hecho generador es parte integrante de la definición del impuesto, hemos iniciado nuestro estudio con el análisis de la obligación tributaria para puntualizar los conceptos de sujeto activo, sujeto pasivo, objeto de la obligación tributaria, hecho generador y fuente de riqueza (capítulo I).

Con estos antecedentes se analiza y desarrolla el concepto hecho generador (capítulo II).

A continuación hacemos la exposición relativa al concepto fuente de riqueza, tanto en la doctrina como en el - Derecho Positivo (capítulo III).

Para afirmar nuestros puntos de vista en relación con el hecho generador y con la fuente de riqueza, hacemos un examen paralelo de estos conceptos a propósito de varios impuestos. Consideramos un complemento necesario de nuestro estudio, examinar los casos de tributación múltiple sobre una -

misma fuente de riqueza pues nos conducirá a importante conclusión y, finalmente, haremos referencia al problema de la división de competencias entre la Federación y las Entidades locales (capítulo IV).

En forma especial, examinaremos reciente ejecutoria de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en que se hace aplicación de los conceptos materia de nuestra investigación, y haremos un juicio crítico sobre esta sentencia - (capítulo V).

Se da término al presente trabajo con las conclusiones que proponemos.

CAPITULO I.

EL IMPUESTO.

Como la finalidad fundamental del presente trabajo es hacer un análisis de los conceptos hecho generador del impuesto y fuente de riqueza, y estando uno y otro relacionados con la noción de impuesto, estimamos indispensable precisar, en primer lugar, qué debemos entender por impuesto, --- cuál es la definición del mismo y cuáles son sus elementos.

El significado y la definición del término impuesto, ha sido preocupación de economistas y juristas, ya que es materia de estudio en ambas disciplinas. Esto explica que, en la doctrina sobre el impuesto, en algunos casos predomine el punto de vista económico y, en otros, el jurídico.

Un análisis de las definiciones más connotadas del impuesto nos permitirán adoptar una definición aceptable que sirva de punto de partida para el planteamiento de los diversos problemas que son materia de esta tesis.

Entre las definiciones más conocidas, podemos citar las siguientes:

F. S. Nitti dice: "El impuesto es aquella porción de la riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los poderes locales de Derecho Administrativo para proveer a la satisfacción de sus necesidades colectivas"

(1)

(1) Principes de Science des Finances, 1904, página 300.

Por su parte, Adolfo Wagner da la siguiente definición: "Los impuestos son contribuciones forzosas de unidades económicas destinadas ya sea a cubrir los gastos generales del Estado, ya a procurar un cambio en el reparto del ingreso nacional". (2)

Carlos T. Von Eneberg indica: "Impuestos son exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público -- que se perciben de un modo y en una cuantía unilateralmente -- determinada por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (3)

Viti de Marco, citado por el Doctor Ernesto Flores Zavala, define: "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales". (4)

El jurista Carlos M. Giuliani Fonrouge sintetiza su concepto de impuestos de la siguiente manera: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles". (5)

(2) *Traité de la Science des Finances*, 1904, página 351.

(3) *Hacienda Pública*, Trad. de la 19a. Edición Alemana, página 185.

(4) *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 1968, página 35.

(5) *Derecho Financiero*, 1962, Volumen I, página 261.

El análisis de estas definiciones nos permite encontrar algunas constantes, a saber:

Ya se la denomine exacción, contribución, renta, porción de riqueza o prestación, todas las definiciones coinciden en considerar al impuesto como una obligación patrimonial a cargo del particular, y ya sabemos que las obligaciones patrimoniales son aquellas susceptibles de apreciación pecuniaria. Esto quiera decir que los particulares tenemos la obligación de aportar al Estado una parte de nuestro patrimonio, capital, renta, ingreso, ganancia, para ayudar a su sostenimiento, dado que convivimos en una sociedad políticamente organizada de la cual recibimos infinidad de servicios.

En segundo lugar, en las definiciones transcritas, se hace referencia, tácita o expresamente, a una relación bilateral, en la que existen dos sujetos, el activo o acreedor y el pasivo o deudor. El sujeto activo es siempre, en nuestro país, la Federación, los Estados y los Municipios, y está expresamente mencionado en las definiciones de todos los autores citados; la contraparte, o sea el sujeto pasivo o deudor, es el particular considerado como persona física o moral, aunque algunos autores, como Nitti y Viti de Marco, lo restrinjan exclusivamente al ciudadano y, otros, solamente lo supongan dentro de la propia definición. En este aspecto, nuestro derecho positivo es mucho más amplio porque la obligación tributaria no se limita al ciudadano. En efecto, la Constitución Política, en su artículo 31, fracción IV establece la obligación a -

cargo de los mexicanos en general y, el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación vigente, señala como sujeto pasivo del crédito fiscal a las personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras, así como a cualquiera agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros, -- agrupación que se asimila a las personas morales.

El sujeto pasivo normalmente es una persona de Darecho Privado, pero puede serlo de Derecho Público, en casos especiales. En el informe de la Comisión Redactora del nuevo Código Fiscal se dice: "Respecto de la Federación, se consideró que en general, siendo el sujeto activo de la relación tributaria, no tiene a la vez el carácter de sujeto pasivo, lo -- que no impedirá que las leyes fiscales señalen a la misma Federación o a sus órganos como posibles sujetos pasivos, para fines de afectación de las asignaciones para gastos o inver--siones establecidas en el Presupuesto". (Comentario al artículo 16). (6)

A este respecto consideramos que es objetable que en el artículo 16 se hubiera eliminado a la Federación dentro de la exención de impuestos y que no es satisfactoria la justificación que da la Comisión Redactora. Admitir que la Federación puede ser sujeto pasivo en los impuestos federales va en contra del principio general de que el Estado no puede ser causante de sus propios impuestos.

(6) Investigación Fiscal, número 43, página 24.

Este principio tiene una base jurídica, ya que la obligación se extingue por confusión cuando en la misma persona se reúnen las calidades de acreedor y deudor. Dicho principio también tiene una justificación práctica pues no tiene sentido que la Federación pague un impuesto con una mano para recaudarlo con la otra; esto se traduce en trámites innecesarios y gastos inútiles, ya que para hacer el pago del impuesto se requiere ejercer el Presupuesto de Egresos y, al recaudar el impuesto, hay que contabilizar el ingreso.

El artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles, publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 1962, establece: "Las exenciones de impuestos concedidas en el Código Fiscal de la Federación o en las leyes especiales no son aplicables al impuesto a que se refiere esta Ley". Con base en esta disposición la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha girado instrucciones a las Secretarías de Estado para que paguen este impuesto; véase el absurdo de que la Tesorería de la Federación entregue fondos a las Secretarías de Estado para que paguen dicho impuesto por los vehículos propiedad de la Federación y que esas cantidades vuelvan a la propia Tesorería.

Otro caso similar es el que se refiere al impuesto de importación en donde la disposición es más categórica. El artículo 43 del Código Aduanero vigente, por reforma publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1968 clara y expresamente determinó: "Son sujetos de los impuestos al co--

mercio exterior, la Federación, el Distrito y los Territorios Federales, los Estados, los Municipios y los Organismos Descentralizados, no obstante las disposiciones que en contrario tengan sus Leyes Orgánicas" También en este caso todas las Secretarías de Estado que importen artículos para la atención de los servicios públicos, deben pagar los impuestos de importación.

Un dato invariable más en las definiciones del impuesto que estamos analizando, es la finalidad primordial que debe tener el impuesto: proveer o capacitar económicamente a la Entidad Pública para la atención y satisfacción de las necesidades colectivas de acuerdo con las funciones y atribuciones que le señalan la Constitución Política y las demás leyes.

Si de estas definiciones doctrinales pasamos al concepto de impuesto en nuestro derecho positivo, hallamos los mismos elementos.

El Código Fiscal anterior, en su artículo 2o., definía los impuestos como "Las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal". El Código Fiscal vigente a partir del 1o. de abril de 1967, en el mismo artículo 2o. define los impuestos como "Las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y mora

les, para cubrir los gastos públicos".

Decíamos que tanto las definiciones doctrinales - como las legales coinciden en considerar los mismos elementos, a saber:

a).- Los impuestos son prestaciones de carácter patrimonial.

b).- Los impuestos son el objeto de la obligación tributaria en la que hay dos sujetos: un sujeto activo, que siempre es la Federación, los Estados y los Municipios, y un sujeto pasivo que, normalmente, es una persona física, moral o una unidad económica y, excepcionalmente, las citadas entidades públicas.

c).- La obligación tributaria se crea siempre por mandato de la Ley.

Si se compara la definición del Código Fiscal vigente con la del Código anterior, se encuentran las siguientes diferencias: el Código Fiscal de 1938 señala al Estado - como la Entidad Pública que establece los impuestos unilateralmente; en cambio, en el vigente ya no se habla del Estado, sino de la Ley, que es la que fija los impuestos en forma general; en el Código anterior se menciona como sujetos pasivos del impuesto a todos los individuos cuya situación coincida - con la hipótesis que la Ley señala como ganadora del crédito fiscal, concepto este último que ya no conserva el Código vigente que solamente hace referencia, como sujetos pasivos, - a las personas físicas y morales y que agrega, como elemento

esencial, que los impuestos deben destinarse a cubrir los -- gastos públicos.

Tratando de encontrar las razones que tomó en -- cuenta el legislador para suprimir de la definición el con-- cepto hecho generador, sólo fué posible localizar, como ante-- cedente, el informe razonado que la Comisión Redactora del -- nuevo Código Fiscal de la Federación rindió al Secretario de Hacienda y Crédito Público. Al comentar la reforma al ar-- tículo 2o. dice textualmente: "En la nueva definición que -- se hace de los impuestos se ha suprimido la referencia al E^g tado como la Entidad que los establece, y se considera que -- la mención a la Ley, como fuente formal, es una fórmula más sencilla y clara que la que utiliza el artículo 2o. del Códⁱ go anterior. Además, se ha agregado como elemento esencial de los impuestos el requisito, establecido en varios precep-- tos constitucionales, de estar destinados a cubrir los pas-- tos públicos". (7)

Aunque dicho informe razonado de la Comisión Re-- dactora no explica por qué razón se eliminó el concepto he-- cho generador, consideramos que esto no significa que se --- prescindiera de él, sino que el legislador estimó que era un -- elemento demasiado técnico que no se requería mantener den-- tro de la definición, pero que esté sobreentendido en el con-- cepto de impuesto.

(7) Investigación Fiscal, número 43, página 15.

En efecto, la obligación tributaria se crea por la ley y el sujeto pasivo debe cubrir el impuesto si se encuentra en la hipótesis señalada en la Ley y no en otra circunstancia; esto es tan obvio que seguramente fué el motivo fundamental para eliminar ese concepto de la definición legal.

Del examen de las definiciones anteriores, consideramos que podría intentarse una definición más completa en los siguientes términos: Los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que la ley fija, con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal y que se destinan a cubrir los gastos públicos.

Para los fines de nuestra investigación consideramos necesario profundizar en algunos elementos del impuesto. Haremos abstracción del sujeto activo y del sujeto pasivo de los que ya hemos hecho diversos comentarios, así como de la finalidad o destino del impuesto, por no ser materia de esta tesis.

En cambio, es necesario destacar de la definición los siguientes puntos fundamentales:

A).- Las prestaciones que, en dinero o en especie, debe cubrir el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

B).- El hecho generador del impuesto.

A).- Por lo que se refiere al primer punto, debe precisarse que la prestación, ya sea en dinero o en especie -

es, precisamente, el objeto de la obligación tributaria. Pugliese sostiene que "Por objeto de la obligación tributaria- se entiende la prestación pecuniaria -ya que no existen hoy- tributos en especie- debida por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) al Estado, por medio de la - cual la obligación tributaria se extingue". (8)

El mismo Pugliese precisa que "la expresión objeto de la obligación tributaria, no debe ser confundida con - la habitualmente usada en la ciencia financiera de objeto -- del tributo, con la cual se entiende hablar de la riqueza o del valor sobre los cuales va a caer el tributo". (9)

A los anteriores conceptos del distinguido Profesor Pugliese, nos permitimos hacer las siguientes observaciones: en primer lugar, aunque la prestación generalmente es - pecuniaria, conforme a nuestro derecho positivo también puede ser en especie; esta posibilidad está expresamente considerada en la definición del Código Fiscal, así como en el artículo 12 de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, de 30 de diciembre de 1955, en que se dispone que el impuesto - de producción de oro se pagará en especie. En segundo lugar, el propio autor sostiene que la expresión "objeto del tributo" se refiere a la riqueza o al valor sobre los cuales va a caer el tributo. En este punto también estimamos que -

(8) Instituciones de Derecho Financiero, página 102.

(9) Opus cit. página 103.

existe una discrepancia total entre nuestro derecho positivo y la afirmación del Profesor Pugliese; en efecto, cuando nuestra legislación habla de "objeto del impuesto" invariablemente se refiere al hecho generador, como veremos más adelante.

B).- Indicamos que el segundo punto que era conveniente destacar de la definición es el concepto de hecho generador del crédito fiscal. Por hecho generador del impuesto se entiende la circunstancia en virtud de la cual nace la obligación tributaria de acuerdo con la ley. Queremos insistir en que nuestro derecho positivo se refiere al concepto -- hecho generador cuando menciona el objeto del impuesto; la doctrina también lo acepta así, como se comprobará en el capítulo II.

Dejamos, pues, sentado claramente que, por objeto de la obligación tributaria debe entenderse la prestación a cargo del sujeto pasivo y que, por objeto del impuesto, se entiende el hecho generador.

Finalmente, debemos hacer referencia a un concepto íntimamente relacionado con el impuesto y que es tomado en cuenta en la doctrina y en el derecho positivo, incluyendo la legislación federal y la local: el de fuente.

El concepto de fuente ha sido ampliamente explorado, tanto al hablar de fuentes del derecho como al referirse a las fuentes de las obligaciones. El maestro Eduardo García-Máynez reproduce la siguiente cita: "El término fuente -- escribe Claude Du Pasquier -- crea una metáfora bastante feliz, pues

remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la tierra; de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica, es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho". (10)

En derecho tributario el término fuente se emplea para referirse a la fuente de la obligación tributaria, y a la fuente de riqueza.

La fuente de la obligación tributaria es la ley. Pugliese dice textualmente: "La obligación tributaria es una obligación ex lege de naturaleza pública, y por lo tanto la fuente exclusiva de la cual deriva es la ley". (11) No ahondamos sobre este punto porque sale de la finalidad de esta tesis.

El concepto fuente de riqueza es de naturaleza económica, y de él trataremos en el capítulo III.

(10) Introducción al Estudio del Derecho, 1954, página 52.

(11) Opus cit. página 114.

CAPITULO II.

EL HECHO GENERADOR.

El concepto hecho generador es esencial en la -- definición del impuesto. Tanto en la definición del Código-Fiscal anterior, como en la que nosotros proponemos, se considera que los sujetos pasivos quedan obligados cuando su situación coincide con la señalada en la ley como hecho generador del crédito fiscal.

Tratando de fijar el contenido de la expresión - hecho generador podemos afirmar que es la circunstancia o motivo que la ley toma en cuenta para considerar que el sujeto pasivo debe cubrir la prestación señalada. En efecto, el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación establece que - la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, o sea, cuando se realiza la hipótesis prevista en la norma tributaria.

Para aclarar más esta idea, diremos que el hecho generador está previsto y mencionado expresamente en la ley - que establece el impuesto, y que el hecho generador es la situación jurídica o de hecho que sirve para determinar quién - está obligado dentro de la relación tributaria; el sujeto pasivo queda obligado cuando se coloca en esa situación prevista por la ley, esto es, cuando respecto de él se cumple la -

hipótesis prevista en la norma tributaria.

La doctrina coincide con este punto de vista y, al efecto, podemos citar las siguientes opiniones:

Carlos T. Von Eheberg al tratar de la terminología tributaria dice: "Base de gravamen u objeto del impuesto es el objeto, fenómeno o acción que toma la ley como fundamento o motivo de la imposición". (12)

Por su parte, Mario Pugliese sostiene que "la obligación tributaria, por ser obligación ex-lege de derecho público, no puede nacer sino por la reunión de las condiciones necesarias para que cualquiera obligación de ese género se origine: la ley y el hecho indicado como condición objetiva, necesaria y suficiente para que nazca la obligación.

a).- Una ley, o un proveído que tenga valor formal de ley, que vincule la existencia de un hecho determinado con el nacimiento de la obligación tributaria para el sujeto pasivo.

b).- Un hecho previsto por la ley como generador, en condiciones objetivas y subjetivas dadas, de una obligación tributaria. Por ende "un hecho jurídico", o sea un hecho que no sea indiferente al derecho". (13)

En párrafo posterior agrega que "el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria-

(12) Opus cit., página 191.

(13) Opus cit., página 135.

es aquél en el que se manifiesta o realiza el hecho jurídico al cual la ley condiciona la obligación del ciudadano de pagar el tributo". (14) El autor reitera este concepto más adelante. (15)

El Dr. Ernesto Flores Zavala sostiene que "objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal ". (16)

El propio tratadista indica que esta definición coincide con los conceptos de Fleiner y Wagner. El primero dice que el objeto del impuesto estriba más bien "en las circunstancias, en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo", y Wagner define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto.

El Lic. Roberto Ríos Elizondo dice: "es conveniente recordar la definición de impuesto que contiene el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, inspirado en las enseñanzas de Mario Pugliese y en la doctrina alemana, - al definir a los impuestos como las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio, a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito

(14) Opus cit., página 139.

(15) Opus cit., página 140.

(16) Opus cit., página 104.

to fiscal. Pues bien, en esta definición las situaciones -- previstas por la ley son precisamente el objeto del impuesto". (17)

La Sala Auxiliar de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión número 1017/58, - fallado el 27 de octubre de 1969 estableció la siguiente tesis: "... El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la Hacienda Pública Federal....." (18)

De lo expuesto queda fuera de discusión que la - expresión hecho generador del impuesto tiene el mismo significado doctrinal y legal que objeto del impuesto y que es la circunstancia de la cual depende que se establezca la obligación a cargo del sujeto pasivo. La ley, al establecer un impuesto, tiene que señalar en forma precisa y expresa cuál es la situación jurídica o de hecho que genera, que origina, -- que da lugar al impuesto. El hecho generador puede consistir en la realización de actos jurídicos, actos materiales o simplemente en una situación prevista por la ley como motivo de creación de la obligación tributaria. El sujeto pasivo - queda obligado a cubrir la prestación cuando su situación en

(17) Apuntes del Primer Curso de Legislación Fiscal, 1951, - página 192.

(18) Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, - 1969, página 97.

cuadre en la hipótesis legal.

El Lic. Ríos Elizondo indica que "los impuestos-únicamente se fijan y cobran a los individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, pues de no existir esta coincidencia, la fijación y cobro resultará indebida, debiendo ser anulada por el propio Estado". (19)

Por la exposición anterior llegamos a la conclusión de que el concepto hecho generador es un elemento esencial en la definición legal del impuesto y, por lo tanto, es un concepto esencialmente jurídico, a diferencia del concepto fuente de riqueza que, como veremos en el Capítulo siguiente, es de índole económica. Igualmente concluimos que el concepto hecho generador jurídicamente es sinónimo de objeto del impuesto.

Para ilustrar el contenido del elemento hecho generador estimamos conveniente examinar diversos impuestos a la luz de la Legislación Fiscal, tanto federal como local.

IMPUESTOS FEDERALES .

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Este impuesto está regulado por la Ley del mismo

(19) Opus cit., página 161.

nombre de 30 de diciembre de 1964, publicada en el "Diario - Oficial" de 31 del mismo mes y año.

Como es sabido, esta Ley suprimió el anterior -- sistema que establecía diversas cédulas y, en su lugar, señala los siguientes grupos generales de tributación:

A).- Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, ya se trate de causantes mayores o de causantes menores.

B).- Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, con separación del impuesto sobre productos del trabajo, del impuesto sobre productos o rendimientos del capital y del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

C).- Impuesto al ingreso de las asociaciones y - sociedades civiles.

La Ley del Impuesto sobre la Renta señala expresamente, respecto de cada uno de los grupos mencionados, --- cuál es el hecho generador, o sea, el objeto del impuesto.

A).- Por lo que se refiere al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, el artículo 16 dispone: "Son objeto del impuesto a que este título se refiere los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, las cuales se definen como sigue, para los efectos de esta Ley.

I.- Comerciales: las que conforme a las leyes -- federales tengan ese carácter y no estén comprendidas en las fracciones siguientes:

II.- Industriales: la extracción, conservación -- o transformación de materias primas, el acabado de produc--- tos, la elaboración de satisfactores y los servicios públi--- cos;

III.- Agrícolas: el conjunto de las encaminadas-- a la siembra, cultivo y cosecha y la venta de primera mano -- de los productos obtenidos, que no hayan sufrido transforma--- ción industrial;

IV.- Ganaderas: el conjunto de las desarrolla--- das en la cría y engorda de ganado, la cría de animales y -- aves de corral y la venta de primera mano de sus productos,-- que no hayan sufrido transformación industrial y,

V.- De Pesca: la captura y extracción de toda -- clase de peces o mariscos, ya sea en agua dulce o salada, y-- la venta de primera mano de esos productos, que no hayan su--- frido transformación industrial".

De esta disposición se desprende que el hecho ge-- nera₂or del Impuesto sobre la Renta, cuando se trata del Im- puesto al Ingreso Global de las Empresas, es la obtención de ingresos que provengan de la realización de actividades co--- merciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca. El hecho generador no estriba en realizar esas actividades eco- nómicas, sino en obtener ingresos provenientes de ellas. En

consecuencia, el sujeto pasivo queda obligado al pago de este impuesto cuando obtiene dichos ingresos y no en otras circunstancias.

En este sentido, la disposición del artículo 17- de la misma Ley es incompleta; este artículo dice: "Son sujetos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, las personas físicas y las morales que realicen actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca". Estimamos que la disposición es incompleta en dos aspectos: -- primero, porque omite el término "pasivos", ya que precisamente se trata de definir a los sujetos pasivos, dado que el precepto no es aplicable a los sujetos activos; segundo: por que, para ser sujeto pasivo de este impuesto, no basta realizar las actividades económicas que menciona, sino que también es indispensable obtener ingresos procedentes de la realización de estas actividades.

El artículo 16 aclara que los ingresos pueden -- ser en efectivo, en especie o en crédito.

Aun cuando pudiera parecer una redundancia, queremos insistir en que la obligación de cubrir el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas se origina cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis prevista en el artículo 16- de la Ley, o sea, cuando obtiene ingresos en efectivo, en especie o en crédito provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, definidas en la parte final del propio artículo.

La Ley que comentamos establece, en sus artículos 18 y 43, la base del impuesto, según se trate de causantes mayores o de causantes menores, pero no entramos en la exposición de esta materia por salir de la finalidad de nuestro trabajo.

B).- Pasando al Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, la Ley establece cuál es el hecho generador en cada uno de los tres subgrupos:

1.- Impuesto sobre productos del trabajo; 2.- Impuesto sobre productos o rendimientos del capital; y 3.- Impuesto al ingreso global de las personas físicas.

1.- En el primer caso, el artículo 48 precisa cuál es el hecho generador en los siguientes términos: --
"Son objeto del impuesto a que se refiere este Capítulo, los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneración del trabajo personal.

Entre los ingresos mencionados en el párrafo anterior quedan comprendidas las contraprestaciones, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, ya sean ordinarias o extraordinarias, incluyendo viáticos, gastos de representación, comisiones a trabajadores, premios, gratificaciones, participaciones de los trabajadores en las utilidades, rendimiento, honorarios y otros conceptos.

Son también objeto del impuesto las indemnizaciones por cese o separación y los retiros, subsidios y rentas vitalicias que tengan su origen en la prestación de servi---

cios personales."

El hecho generador en este impuesto sobre productos del trabajo es la percepción de ingresos obtenidos como remuneración del trabajo personal, así como los ingresos por indemnizaciones a consecuencia de cese o separación, por retiro, por subsidios o por rentas vitalicias que tengan su origen en la prestación de servicios personales.

El precepto aclara que los ingresos pueden ser en efectivo o en especie, y que los ingresos pueden consistir en el cobro de viáticos, gastos de representación, comisiones, premios, gratificaciones, participaciones de los trabajadores en las utilidades, etc.

El artículo 49, que se refiere a los sujetos del impuesto, y que también omite el término "pasivos", reafirma el alcance del hecho generador de este impuesto cuando dice que son sujetos del mismo las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de su trabajo personal, en las circunstancias previstas en las fracciones I y II del propio artículo 49.

2.- En el segundo caso, el artículo 60 precisa cuál es el hecho generador tratándose del impuesto sobre productos o rendimientos del capital. Este precepto dispone: "Son objeto del impuesto a que este Capítulo se refiere, los ingresos, en efectivo o en especie, que perciban como productos o rendimientos del capital, por los siguientes conceptos:

I.- Ingresos procedentes:

a) De intereses provenientes de toda clase - de actos, convenios o contratos.

b) De las prestaciones que se obtengan con - motivo del otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se pres- ten por instituciones legalmente autorizadas.

c) De toda clase de inversiones hechas en -- compañías extranjeras que no operen en el país.

d) De actos o contratos por medio de los cua - les, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la - explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o con-- tratos otorgados por la Federación, las Entidades Federati-- vas y los Municipios, o los derechos amparados por las soli- citudes en trámite.

e) De la cesión o aportación total o parcial de derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o -- contratos, otorgados por las entidades a que se refiere el - inciso d) de esta fracción, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.

f) De cualquier acto o contrato celebrado -- con el superficiario para la explotación del subsuelo.

g) De la participación en los productos obte - nidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, - explotador o superficiario.

h) De la explotación de derechos de autor.

i) De inversiones u operaciones de cualquier

clase siempre que los mismos no se encuentren gravados conforme a otras disposiciones de esta ley, ni expresamente --- exceptuados por la misma;

II.- Intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria;

III.- Ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios;

IV.- Ingresos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos y,

V.- Ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país y de los que deban distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias".

También en este caso el hecho generador u objeto del impuesto es la percepción de ingresos por concepto de productos o rendimientos del capital en los diversos casos enumerados en el propio artículo. También aquí se aclara que los ingresos pueden ser en efectivo o en especie, y, en el artículo 61, se confirma que el hecho generador consiste en la percepción de los ingresos indicados, pues establece que son sujetos de este impuesto quienes perciban ingresos de los indicados en el artículo 60.

3.- En cuanto al impuesto al ingreso global de -

las personas físicas, el hecho generador está integrado por las disposiciones de los artículos 76 y 77 que dicen:

"Artículo 76.- Son objeto del impuesto a que se contrae este capítulo, únicamente los ingresos en efectivo o en especie provenientes de productos o rendimientos del trabajo o del capital, comprendidos en los capítulos I y II de este título".

"Artículo 77.- Son causantes del impuesto -- mencionado en el artículo anterior quienes perciban los ingresos indicados en los capítulos I o II de este título, --- cuando en un año de calendario exceda de \$150,000.00 el importe acumulado de los ingresos de referencia; tomados en la proporción y con las deducciones en los mismos señaladas para calcular los impuestos que los preceptos de los propios - capítulos indican.

Los causantes con ingresos hasta de \$150,000.00, pero no inferiores a \$72,000.00, en un año de calendario, -- quedan autorizados para optar porque se les considere sujetos del impuesto a que este capítulo se contrae; pero una -- vez ejercitada la opción continuarán con ese carácter mientras reúnan el requerimiento del mínimo indicado en este artículo".

Es curioso observar cómo la indicación de cuál -- es el hecho generador, tratándose de este impuesto, se integra con disposiciones de dos preceptos distintos, uno que se refiere al objeto (Artículo 76) y, otro, que se refiere a --

los sujetos pasivos (Artículo 77). En efecto, para que se -- origine el impuesto al ingreso de las personas físicas no -- basta que el sujeto pasivo perciba ingresos provenientes de productos o rendimientos del trabajo o del capital, como lo dispone el artículo 76, sino que también es necesario que el importe acumulado de esos ingresos exceda de \$150,000.00 en un año de calendario, o que, si ese importe oscila entre --- \$ 72,000.00 y \$150,000.00, el propio contribuyente opte porque se le considere como sujeto pasivo del impuesto.

En consecuencia, quienes no obtengan ingresos ma yores de \$150,000.00 en un año de calendario o que, teniendo ingresos entre \$72,000.00 y \$150,000.00 no opten porque se les considere como sujetos del impuesto, no están obligados al pago de este impuesto, pues no quedan colocados en la hipótesis prevista por la ley.

C).- Por último, en lo relativo al Impuesto al Ingreso de las Asociaciones y Sociedades Civiles, el artículo 89, en forma incidental, menciona el hecho generador en una breve disposición que textualmente dice: "Las asociaciones y sociedades de carácter civil que perciban productos o rendimientos de capital de los señalados en el capítulo II, del título III, causarán impuestos sobre las mismas bases, - tasas y tarifas contenidas en dicho título.

Si las mismas asociaciones o sociedades civiles realizaren actos accidentales de comercio o, de hecho, llevar a cabo habitualmente actividades mercantiles, causarán -

impuesto de acuerdo con lo establecido en el título II de esta ley".

De aquí puede deducirse que el hecho generador de este impuesto es la percepción de ingresos por esas personas morales, como productos o rendimientos del capital, en los términos del artículo 60; o de los ingresos que menciona el artículo 16, si dichas asociaciones o sociedades civiles llevan a cabo actos accidentales de comercio o de hecho realizan habitualmente actividades mercantiles.

IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, de 30 de diciembre de 1951, fué publicada en el Diario Oficial el 31 del mismo mes y año y ha sido objeto de diversas reformas posteriores.

El hecho generador de este impuesto federal se precisa en el artículo 10. que establece: "El impuesto sobre ingresos mercantiles grava, en los términos de los artículos siguientes, los ingresos que se obtengan:

- I. Por enajenación de bienes;
- II. Por arrendamiento de bienes;
- III. Por prestación de servicios;
- IV. Por comisiones y mediaciones mercantiles".

Desde luego, debe observarse que este artículo está incluido en el capítulo I de la Ley, que se refiere al-

objeto. Según este artículo, el hecho generador de este impuesto es la obtención de ingresos por enajenación de bienes, por arrendamiento de bienes, por prestación de servicios y por comisiones o mediaciones mercantiles. Los artículos 4o., 5o., 6o., y 7o. definen, para los fines de este impuesto, los términos enajenación, arrendamiento, prestación de servicios, comisión mercantil y mediación mercantil; no hacemos el análisis de estos conceptos dado que las definiciones contenidas en dichos preceptos, se ajustan a las acepciones de esos conceptos jurídicos en Derecho Civil y Mercantil.

Nuevamente encontramos en este impuesto que los elementos integrantes del hecho generador quedan completados con una segunda parte que se encuentra en el artículo 10 --- que, al referirse al sujeto del impuesto, dispone que es la persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esta ley. Es decir, que no basta obtener ingresos por las operaciones mencionadas en el artículo 1o., sino que, además, se requiere que esos ingresos se obtengan habitualmente. El sujeto pasivo sólo queda obligado al pago de este impuesto cuando se coloca dentro del marco previsto por los artículos 1o. y 10 de la Ley; esto quiere decir que, si la persona física o moral en forma ocasional obtiene ingresos por las operaciones mencionadas en el artículo 1o., no está obligado al pago de este impuesto, pues no se realiza totalmente la hipótesis previs-

ta en la ley, ya que falta el dato de que la percepción de esos ingresos sea habitual.

A propósito del artículo 10 de la Ley en estudio, consideramos que su redacción no es del todo exacta. La disposición legal habla de que la persona física o moral habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por la ley, seguramente para tratar de limitar la aplicación de este impuesto, como su nombre lo indica, a los ingresos de carácter mercantil. A ese fin, el artículo 10 debió referir el término "habitual" no a la obtención de los ingresos, sino a la celebración de las operaciones. En efecto, para que una persona tenga el carácter de comerciante se requiere que haga del comercio su ocupación ordinaria (artículo 3o., fracción I, del Código de Comercio); las personas que accidentalmente hacen una operación de comercio no son en derecho comerciantes (artículo 4o. del mismo Código). Por tanto, pensamos que la redacción correcta del artículo 10 debiera ser la siguiente:

Es sujeto pasivo de este impuesto la persona física o moral que obtiene ingresos con motivo de la celebración habitual de operaciones gravadas por esta ley, realizadas o que surtan sus efectos en territorio nacional.

IMPUESTOS DEL TIMBRE.

Estos impuestos se regulan por la Ley General --

del Timbre de 30 de diciembre de 1953, publicada al día siguiente, y que ha sido objeto de numerosas reformas.

Los diversos impuestos materia de esta Ley tienen como hecho generador las siguientes circunstancias:

a).- La celebración de contratos no mercantiles y de actos no mercantiles señalados en esa Ley.

b).- La expedición de documentos no mercantiles precisados en la Ley (artículo 1o.).

c).- La celebración de contratos de compraventa, arrendamiento, promesa de venta o compraventa de inmuebles - (artículo 2o.).

El hecho generador queda completado con la relación de contratos, actos y documentos que contiene el artículo 4o. de la propia Ley, y con la aclaración de que el impuesto se causa siempre tratándose de contratos y actos celebrados y documentos expedidos en la República o bien cuando se celebren o expidan en el extranjero si surten algún efecto en la República.

Los contratos que se toman en cuenta en el artículo 4o., como hecho generador del impuesto, son los siguientes:

1.- Arrendamiento y subarrendamiento de muebles e inmuebles. (Frac. II).

2.- Compraventa (Frac. VII).

3.- Contrato no especificado (Frac. IX).

4.- Donación (Frac. XI bis).

- 5.- Depósito (Frac. XII).
- 6.- Permuta (Frac. XVI).
- 7.- Mandato (Frac. XVII).
- 8.- Promesa de venta o compra (Frac. XVIII).
- 9.- Contrato de sociedad civil (Frac. XXIV).

Los actos que figuran dentro del hecho generador, según el artículo 4o. son:

- 1.- Avalúo (Frac. III).
- 2.- Concesiones, permisos y autorizaciones (Frac. VIII).
- 3.- Finiquito (Frac. XIII).
- 4.- Legalización de firmas (Frac. XIV).
- 5.- Protocolización (Frac. XX).
- 6.- Registro de títulos profesionales (Frac. --- XXIII).
- 7.- Subrogación convencional (Frac. XXV).

Los documentos que se toman en cuenta para determinar el hecho generador de estos impuestos, según el artículo 4o. son:

- 1.- Carta de naturalización (Frac. IV).
- 2.- Certificado o certificación (Frac. V).
- 3.- Copia certificada (Frac. X).
- 4.- Minuta de contratos (Frac. XV).
- 5.- Protocolo (Frac. XIX).
- 6.- Recibo (Frac. XXI).
- 7.- Planilla de costas (Frac. XXII).

8° Testimonio (Frac. XXVI).

Para terminar, diremos que esta relación de contratos, actos y documentos, que son parte integrante del hecho generador del impuesto del timbre, están enumerados en el artículo 4o., que forma parte del capítulo II que se denomina "OBJETO Y CUOTAS".

IMPUESTOS LOCALES.

Para nuestro estudio vamos a tomar algunos impuestos de carácter local de aplicación en el Distrito Federal y reglamentados por la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal de 31 de diciembre de 1941, publicada en el Diario Oficial de la misma fecha.

IMPUESTO PREDIAL .

El artículo 30 de dicha Ley dispone: "Es objeto del impuesto predial:

- I.- La propiedad de predios urbanos;
- II.- La propiedad de predios rústicos;
- III.- La posesión de predios urbanos o rústicos, en los casos siguientes:
 - a).- Cuando no exista propietario;
 - b).- Cuando se derive de contratos de promesa de venta, de venta con reserva de dominio y de promesa de

venta o venta de certificados de participación inmobiliaria, de vivienda, de simple uso o de cualquier otro título similar que autorice la ocupación material del inmueble y que -- origine algún derecho posesorio, aun cuando los mencionados -- contratos, certificados o títulos, se hayan celebrado u obtg -- nido con motivo de operaciones de fideicomiso.

c).- Cuando los predios que menciona el artí -- culo siguiente se den en explotación, por cualquier título, -- a personas distintas de la Federación, Departamento del Dis -- trito Federal, Territorios Federales, Estados o Municipios;

d).- Cuando exista desmembración de la pro -- piedad de manera que una persona tenga la nuda propiedad y -- otra el usufructo.

El objeto del impuesto predial incluye la propie -- dad o posesión de las construcciones permanentes; pero tra -- tándose de predios rústicos sólo incluye la propiedad o pose -- sión de las construcciones permanentes que no sean utiliza -- das directamente, por propio destino, en fines agrícolas, ga -- naderos, forestales o de vigilancia de la heredad".

Este artículo, que se refiere al hecho generador del impuesto predial, está incluido, en primer término en el capítulo I que lleva el rubro "Objeto del Impuesto".

En este impuesto el hecho generador es la cir -- cunstancia de ser propietario o poseedor de predios rústicos o urbanos, en los casos que menciona el artículo transcrito.

Para que una persona quede obligada al pago del-

impuesto predial, se requiere que esté colocada en la hipótesis legal, o sea, que tenga la propiedad o la posesión de -- predios, tanto rústicos como urbanos.

IMPUESTO SOBRE TRASLACION DE DOMINIO DE BIENES INMUEBLES.

En los términos del artículo 443 de la Ley citada, es objeto de este impuesto la transmisión o adquisición de dominio de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Federal. La propia Ley enumera en el artículo 444 qué transmisiones o adquisiciones quedan incluidas dentro del hecho generador:

a).- Transmisión de la propiedad de bienes inmuebles o de derechos de copropiedad sobre éstos. Cuando se -- trata de la división de la copropiedad o de la disolución de la sociedad coyugal, se requiere, como elemento del hecho generador, que el valor de la parte adjudicada a alguno de los copropietarios o cónyuges, en su caso, exceda del valor de -- su respectiva porción (fracción I).

b).- Transmisión de la propiedad de bienes inmuebles en los casos de constitución o fusión de sociedades, -- aumento de capital social, adjudicación por disolución y liquidación de sociedades, sean civiles o mercantiles (frac--- ción II).

c).- Adquisición de bienes inmuebles en virtud -- de prescripción (fracción III).

d).- Adjudicación de la propiedad de bienes inmuebles en virtud de remate judicial o administrativo (fracción IV).

e).- Readquisición de la propiedad de bienes inmuebles a consecuencia de la revocación o rescisión voluntaria del contrato translativo de dominio (fracción V).

f).- Transmisión de la propiedad de bienes inmuebles por herencia, legado o donación y cesión de derechos hereditarios sobre inmuebles (fracción VI).

g).- Renuncia o repudiación de la herencia cuando se acrezcan las porciones de los coherederos, si se hacen después de la declaración de herederos y antes de la adjudicación de bienes (fracción VII).

El hecho generador en este impuesto es la transmisión o adquisición de dominio de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Federal, en las circunstancias previstas por el artículo 444. En resumen, para que una persona quede obligada al pago de este impuesto se requiere que haya transmisión o adquisición de dominio de bienes, que se trate de bienes inmuebles, que éstos se encuentren ubicados en el Distrito Federal y que se cumplan las demás circunstancias señaladas por la Ley.

IMPUESTO SOBRE DIVERSIONES Y ESPECTACULOS PUBLICOS.

El Título Sexto de la Ley que reglamenta este im

puesto, no menciona expresamente cuál es el objeto del impuesto, pero el mismo se deduce del artículo 344 que dice: - "Son causantes del impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos, que establece este capítulo, las personas que los organicen, exploten o patrocinen, aun cuando no tengan propósito de lucro".

En este impuesto el hecho generador consiste en la presentación de espectáculos públicos o en la explotación de diversiones públicas, aun cuando no tengan propósito de lucro; no basta el acto de organizar o patrocinar una diversión o un espectáculo para que nazca el gravamen, sino que es indispensable la efectiva celebración o explotación de una diversión o de un espectáculo público. Si la diversión o el espectáculo no se realizan o la diversión no se explota, no se origina el impuesto.

CAPITULO III.

FUENTE DE RIQUEZA.

Como ya apuntamos en el capítulo anterior, la ex presión fuente de riqueza en Derecho Tributario es un concepto de naturaleza económica, a diferencia del hecho generador que es de índole jurídica.

Cuando el legislador trata de establecer o crear un impuesto, tiene que examinar cuál va a ser el origen de los recursos que deban captarse mediante el impuesto o, en otras palabras, cuál va a ser la materia imponible, de dónde van a originarse las prestaciones que obligadamente tendrán que cubrir los sujetos pasivos. Por ello se explica que, tanto en la doctrina como en el Derecho Positivo y en la jurisprudencia, se hable de fuente de riqueza, fuente del impuesto o fuente del gravamen.

Ahondando en el aspecto económico, consideramos que el legislador, para determinar de dónde van a obtenerse los recursos con los que se hará frente a la obligación tributaria, tiene que examinar los elementos del proceso económico que, como sabemos, no son mas que dos: el trabajo y los bienes. Dentro de los bienes se incluyen los recursos naturales y el capital. Las prestaciones que se establecen a cargo del sujeto pasivo del impuesto no pueden tener otro origen o fuente, en sentido económico, que el trabajo o los

bienes.

Además, dentro del proceso económico, analizado en su aspecto dinámico, el legislador tiene que tomar en consideración la producción, la circulación y el consumo de los bienes. Al examinar la producción de bienes, el legislador tiene que considerar las industrias extractivas y de transformación.

Por último, el legislador también tiene que explorar el resultado del proceso económico y evaluar el ingreso o la ganancia.

Para precisar más el concepto fuente de riqueza, diremos que, al proyectarse el establecimiento de un impuesto, el legislador necesariamente tiene que ingeniarse para localizar la fuente de donde se originarán los recursos para el pago del tributo buscando qué bienes o qué actividades (trabajo) no están gravadas o puedan ser objeto de un mayor gravamen.

Si el legislador concentra su examen en los bienes, tendrá que hacer una revisión de los recursos naturales de toda índole, o de las diversas formas que reviste el capital, ya sean bienes muebles, inmuebles, corpóreos, incorpóreos (créditos, títulos de crédito o valores), etc.

Igualmente tendrá que analizar si conviene establecer el gravamen en la etapa de producción, de circulación o de consumo, es decir, si el gravamen debe tener su fuente en la industria, en el comercio o en los consumidores.

Por último, el legislador también deberá considerar si es conveniente tomar como fuente del gravamen los ingresos o las ganancias.

De acuerdo con esta exposición, tiene que concluirse que existe una íntima relación entre los elementos del proceso económico, la dinámica del mismo y su resultado, con el concepto de fuente del impuesto o fuente de riqueza.

Para evitar confusiones en el alcance de las expresiones fuente del impuesto, fuente del gravamen y fuente de riqueza pensamos que sería muy conveniente utilizar exclusivamente la expresión fuente de riqueza.

Para confirmar nuestra opinión, nos permitimos recurrir a la exposición de distinguidos autores que hacen expresa referencia a este tema.

El tratadista Carlos T. Von Eheberh sostiene: --
"Se llama fente del impuesto el fondo de bienes de los cuales se satisface efectivamente el impuesto, o debe satisfacerse según la intención del legislador". (20)

El Licenciado Roberto Ríos Elizondo afirma: --
"Por otra parte, los autores se refieren a la fente del impuesto explicando que ésta es la riqueza a que en última instancia se reducen los objetos imponibles o sean los ingresos: el patrimonio, el capital, el consumo o sean las adquisiciones de satisfactores y, por último, la realización de ciertos actos o hechos jurídicos, aconsejándose como norma de im

posición, que los tributos nunca deberán agotar la fuente, -- es decir, la riqueza". (21)

Por su parte, el Doctor Ernesto Flores Zavala escribe: "Las fuentes del impuesto son los bienes o la riqueza de los que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto. Son dos estas fuentes: el Capital y la Renta." (22)

A su vez, el Doctor R. Van Der Borht, al tratar lo relativo a fuentes explica: "La Tributación considerada -- como institución dotada de utilidad permanente tiene su último origen en los ingresos de las economías individuales a -- que afecta, ingresos resultantes, en esencia, de la valoración económica del capital y de la energía personal para el trabajo". (23) Posteriormente agraga: "De la renta de la economía individual solamente puede considerarse como fuente última del impuesto aquella parte que excede a los gastos de obtención de la misma, es decir, la renta y no la renta en bruto". (24)

Como síntesis de esta exposición, podemos definir la fuente de riqueza como el negocio, la industria, el comercio, la actividad del hombre (material o técnica, científica, artística o profesional) o los bienes que el legislador toma en cuenta para establecer el impuesto.

Debe hacerse la salvedad expresa de que la fuente de riqueza como la hemos definido, no debe confundirse con la fuente de pago del impuesto que se refiere a los recursos con

(21) Opus cit., página 191.

(22) Opus cit., página 118.

(23) Hacienda Pública, II 1934, página 35.

(24) Opus cit., página 36.

los cuales el sujeto pasivo paga la prestación a que está--- obligado.

Un ejemplo nos permitirá precisar exactamente -- nuestra concepción sobre fuente de riqueza y fuente de pago. Cuando el legislador decide establecer un impuesto sobre el_ comercio o la industria, está partiendo del supuesto de gra- var a los comercios o a las industrias que son la fuente de_ riqueza. Establecido el gravamen al expedir la Ley Tributa- ria correspondiente, los sujetos pasivos, que en el ejemplo_ serían los comerciantes o los industriales, para cubrir el - impuesto tomarían sus ingresos o sus utilidades que vienen - siendo la fuente de pago.

Otro ejemplo: indudablemente que el trabajo - - constituye una fuente de riqueza puesto que toda persona que desarrolla una actividad produce bienes u obtiene un pago -- por sus servicios; diversas leyes establecen impuestos sobre esa fuente de riqueza y el sujeto pasivo cubre la prestación con el precio que obtiene de los bienes producidos o con par- te de su salario, sueldo, honorario, etc. y éstos constitu-- yen la fuente de pago.

Un ejemplo más que ilustrará nuestra tesis es el impuesto sobre la propiedad raíz (impuesto predial). Aquí - el legislador se propuso establecer el gravamen sobre los -- bienes inmuebles, urbanos o rústicos, edificados o no edifi- cados y, en consecuencia, esos bienes constituyen la fuente_ de riqueza. Los sujetos pasivos obligados al pago de este -

impuesto, lo cubren con el producto de las rentas, si el inmueble las produce; en caso contrario, lo cubren con fondos procedentes de alguna actividad comercial, industrial, inversiones o trabajo personal que constituyen la fuente de pago.

Por tanto, consideramos que comúnmente se incurre en confusiones al referirse a los conceptos fuente de riqueza y fuente de pago. Así, la afirmación del Doctor Ernesto Flores Zavala, antes transcrita (cita 22), nos parece, -- con el debido respeto, que no es correcta; cuando habla de -- fuentes del impuesto, pensamos que quiere referirse a la --- fuente de pago, porque afirma que aquéllas son los bienes o la riqueza de los que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto.

Queremos insistir con otro ejemplo porque consideramos que este análisis es uno de los puntos básicos de -- nuestro trabajo que, modestamente, tiene mucho de elabora--- ción personal, y porque aspiramos a esclarecer conceptos que en la confronta de tesis doctrinales y disposiciones legales aparecen confusos e imprecisos y aun contradictorios.

En los impuestos sobre la minería, la fuente de riqueza es el mineral explotado, conscientemente no decimos que la fuente de riqueza sea el metal que va a extraerse, -- porque el legislador lo que toma en cuenta para estableceres impuestos no es la existencia de minerales que, mientras existen sin explotar, no tienen trascendencia económica. Lo que el legislador considera básico para establecer el grava--

men es el proceso económico, o sea, la producción de bienes y, en el caso concreto, la industria extractiva como es la explotación minera. La fuente de pago del impuesto es algo diverso, pues los recursos que la empresa minera destina para el pago del impuesto pueden ser los minerales mismos (pago en especie como en el caso del oro, que ya hemos citado), el precio obtenido por la venta de los minerales, el producto de algún empréstito obtenido, etc. Es frecuente que -- quien se dedica a la explotación de una mina invierte en -- los trabajos y demás gastos, incluyendo el pago de impuestos, recursos procedentes de otros negocios.

Pasemos ahora a examinar diversas disposiciones legales, en nuestro Derecho, que hacen referencia expresa o tácitamente a los conceptos fuente de riqueza, fuente del ingreso y fuente del impuesto.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone en su Artículo 30.: "Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta Ley:

I.- Respecto de todos sus ingresos gravables, - cualquiera que sea la ubicación de la fuentes de donde procedan;

a).- Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

b).- Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país.

c).- Las agencias o sucursales de empresa ex--
tranjeras, establecidas en la República;

II.- Los extranjeros residentes en el extranje--
ro y las personas morales de nacionalidad extranjera no com--
prendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos
gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el
territorio nacional, y,

III.- Las unidades económicas sin personalidad
jurídica, sólo en los casos en que esta Ley prevenga se gra--
ve en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas.

En los casos de las fracciones anteriores, cuan--
do la fente del ingreso se encuentre en el extranjero, el
contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda
pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubier--
to en el país en donde se originó el ingreso, hasta el lími--
te del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamen--
te, se causaría conforme a las disposiciones de esta Ley. -
Las exenciones concedidas en países extranjeros en el Im---
puesto sobre la Renta, excepto las que correspondan a ingre--
sos derivados de imposición de capitales, se considerarán -
como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país ex--
tranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere
este párrafo".

Si aplicamos al criterio que hemos sentado a --
las situaciones previstas en el artículo transcrito, estima--
mos que las expresiones fuente en la fracción I, fuentes de

riqueza en la fracción II y fuente del ingreso en el párrafo final, son utilizadas por el legislador como sinónimos y que deben entenderse referidas precisamente al concepto fuente de riqueza que expresamente se menciona en la fracción II. - Es decir, los ingresos que se gravan por esta Ley son los que proceden de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional en el caso de la fracción II, en el extranjero en el caso del párrafo final o en cualquier sitio en el caso de la fracción I. Esas fuentes de riqueza no pueden ser mas que las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, el trabajo personal, el capital, o la combinación del capital y del trabajo.

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles no menciona expresamente el concepto fuente de riqueza, pero hace referencia a él en el artículo 11 que dice: "Para los efectos de esta ley se considera percibido el ingreso en el lugar donde el contribuyente establezca su negocio, industria o comercio.....". Como se ve la fuente de riqueza es el negocio, industria o comercio.

En materia local, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal contiene las siguientes disposiciones:

"Artículo 316.- Son causantes del impuesto sobre producto de capitales las personas físicas o jurídicas que tengan derecho a obtener en el Distrito Federal o de fuentes de riqueza en el mismo Distrito, ingresos por concepto de:.."

"Artículo 317.- Para los efectos de este impuesto se considerará:

III.- Que se tiene derecho a obtener ingresos de fuentes de riqueza en el Distrito Federal:

a).- Cuando el deudor reside en éí;

b).- Cuando el pago de los ingresos gravables es té garantizado con bienes ubicados en el Distrito Federal, y

c).- Cuando el capital de que provengan esté invertido en el Distrito Federal".

Los dos preceptos transcritos son de los pocos casos en que las leyes locales hacen referencia expresa al concepto fuentes de riqueza. La disposición del artículo 316 tiene un fundamento económico puesto que establece como hecho generador del impuesto la percepción de ingresos por los conceptos enumerados en las diversas fracciones de ese artículo y relaciona la procedencia de esos ingresos con fuentes de riqueza ubicadas en el Distrito Federal. Estas fuentes de riqueza no pueden ser otras sino las inversiones que bajo las diversas formas mencionadas en el artículo 316 se realizan en el Distrito Federal.

Consideramos que la disposición contenida en la fracción III del artículo 317 se expidió exclusivamente para evitar la evasión del impuesto pero que técnicamente es incorrecta pues no es exacto que los dos casos que citan los incisos a) y b) de dicha fracción III mencionen casos de fuentes de riqueza en el Distrito Federal. Así por ejemplo, no

basta que el deudor resida en el Distrito Federal para que pueda concluirse que el sujeto del impuesto obtiene ingresos de fuentes de riqueza en el mismo Distrito ya que el préstamo otorgado, por ejemplo, puede haberse destinado por el deudor a crear o promover una industria en el Estado de Veracruz; la fuente de riqueza que en el impuesto sobre productos de capitales es la inversión, está ubicada en el Estado de Veracruz y no en el Distrito Federal donde reside el deudor.

Lo mismo puede decirse del supuesto mencionado en el inciso b) ya que la inversión, puede haberse hecho en el Estado de Michoacán y, haber quedado garantizada con bienes ubicados en el Distrito Federal; en este impuesto, la fuente de riqueza está ubicada en dicho Estado y jurídicamente no puede sostenerse válidamente que la fuente de riqueza esté en el Distrito Federal por el sólo hecho de que aquí estén ubicados los bienes que constituyen la garantía.

El inciso c) de la fracción III que comentamos, si define el concepto fuente de riqueza en relación con el impuesto de que venimos hablando al indicar que se considera que los ingresos gravables derivan de fuentes de riqueza en el Distrito Federal, cuando el capital de que provengan esté invertido en el propio Distrito.

El artículo 357 de la mencionada Ley de Hacienda dice: "Es objeto del impuesto que establece este capítulo, la venta en el Distrito Federal de boletos y tarjetas de derecho de apartado para diversiones y espectáculos públicos -

que se realicen fuera del propio Distrito". Como se ve, en este impuesto el hecho generador estriba en la venta de boletos para diversiones y espectáculos públicos foráneos y la fuente de riqueza es el patrimonio de los compradores de esos boletos. Aquí se comprueba que la fuente de riqueza, por lo que se refiere a los compradores que radican en el Distrito Federal, es el patrimonio de esas personas, aun cuando el espectáculo o diversión se realice fuera del Distrito Federal. En otras palabras, la fuente de riqueza no es el espectáculo o diversión que se ofrece fuera del Distrito Federal, sino el patrimonio de los adquirentes de boletos que, al pagar el importe del boleto, dentro del precio están pagando el impuesto. Por eso, el patrimonio de los compradores de boletos que viven en el Distrito Federal se considera fuente de riqueza del propio Distrito.

Cuando la venta de boletos para espectáculos foráneos se realiza fuera del Distrito Federal, no se cumple la hipótesis prevista como hecho generador y seguramente la justificación estriba precisamente en que la fuente de riqueza teóricamente está fuera del Distrito, aun cuando en la práctica se da el caso de que los habitantes del Distrito Federal, cuyo patrimonio radica en el propio Distrito, se trasladan a otras Entidades a fin de comprar sus boletos para asistir a espectáculos foráneos.

Igualmente la Ley Federal de Hacienda del Estado de Guerrero, de 27 de diciembre de 1963, hace referencia a -

la fuente de riqueza en su artículo 10 que dice: "Los habi--
tantes del Estado así como las personas que sin estar domici
liadas en él, tengan propiedades o ejecuten alguna actividad
industrial, comercial, profesional u otras de carácter lucra
tivo en su territorio, están obligados a contribuir para los
gastos públicos....." En esta disposición se hace una enume
ración de las fuentes de riqueza que se toman en cuenta para
establecer los impuestos.

CAPITULO IV.

HECHO GENERADOR Y FUENTE DE RIQUEZA.

En los capítulos II y III del presente trabajo, hemos tratado de precisar y definir los conceptos hecho generador y fuente de riqueza.

Si aceptamos que el hecho generador es la circunstancia que la ley toma en cuenta para establecer la obligación tributaria, es ineludible que cada uno de los impuestos existentes tenga como elemento esencial un hecho generador. Por otra parte, si por fuente de riqueza debe entenderse el negocio, la industria, el comercio, la actividad del hombre o los bienes que el legislador toma en cuenta para establecer el impuesto, se deduce que una misma fuente de riqueza puede estar gravada por dos o más impuestos.

La tributación múltiple sobre una misma fuente de riqueza puede presentarse en tres formas diferentes:

I.- Tributación múltiple establecida por dos Estados soberanos, sobre una misma fuente de riqueza.

II.- Tributación múltiple consistente en el establecimiento de dos o más impuestos por la misma Entidad -- (Federación, Estados y Municipios).

III.- Tributación múltiple en virtud de la concurrencia impositiva de diversas Entidades (Federación, Estados y Municipios) sobre la misma fuente de riqueza.

Estas tres situaciones se estudian por la doctrina bajo la denominación de doble tributación, que nosotros preferimos llamar tributación múltiple. Examinemos cada una de ellas.

I.- Es muy común el caso de que sobre una misma fuente de riqueza, se establezcan impuestos por dos Estados soberanos y es lo que se denomina doble imposición internacional. El problema se crea cuando dos Estados soberanos -- gravan la misma fuente de riqueza, lo que significa que existen dos hechos generadores que dan lugar a dos impuestos que gravan una misma fuente de riqueza.

Uno de los casos más frecuentes que se presentan en este campo es el que se relaciona con el impuesto sobre la renta. En general, cada país trata de considerar como su sujeto pasivo a sus nacionales, aun cuando el hecho generador esté ligado con la percepción de ingresos o ganancias procedentes de fuentes de riqueza ubicadas en país extranjero. En este sistema, en su aplicación práctica, lleva a situaciones de injusticia, pues el sujeto pasivo queda sujeto a una doble tributación.

Un ejemplo puede precisar el caso: Supongamos -- que un mexicano tiene inversiones en los Estados Unidos de -- Norteamérica que le producen intereses (si son bonos) o divi dendos (si son acciones), por lo que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en aquel país extranjero. Esta persona es tá sujeta a una doble imposición que recae sobre la misma --

fuerza de riqueza. Por una parte, en nuestro país es causante del impuesto sobre la renta, en los términos del artículo 3º de la Ley respectiva, en cuanto que es una persona de nacionalidad mexicana y percibe ingresos gravables sin importar la ubicación de la fuente de donde procedan; estos ingresos se consideran gravables por estar dentro del hecho generador previsto en el artículo 60 de la misma Ley que se refiere al impuesto sobre productos o rendimientos del capital. Por otra parte, esa persona debe cubrir el impuesto sobre los intereses o dividendos que establece el Income Tax de los Estados Unidos de Norteamérica.

Para evitar esta situación de injusticia, la legislación mexicana establece el siguiente sistema en materia de impuesto sobre la renta. Como hemos indicado anteriormente, las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, los extranjeros residentes en México, las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país y las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, son sujetos del impuesto, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan sus ingresos gravables (artículo 3º fracción I) pero, autoriza que, del monto del impuesto que deben pagar en nuestro país se deduzcan las cantidades pagadas en el país en donde esté ubicada la fuente de riqueza. Así lo establece el párrafo final del artículo 3º que dice: "En los casos de las fracciones anteriores, cuando la fuente del ingreso se encuentre en el ex--

tranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta Ley. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el Impuesto sobre la Renta, excepto las que correspondan a ingresos derivados de imposición de capitales, se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere este párrafo".

II.- Examinemos ahora casos en que una misma Entidad impositiva establece dos o más impuestos sobre una misma fuente de riqueza.

A.- Impuestos múltiples federales sobre una misma fuente de riqueza.

Concentremos nuestro examen al caso de la actividad comercial, ya se realice por una persona física o moral; esa es la fuente de riqueza que el legislador toma en cuenta como fuente del impuesto. La Federación tiene establecidos sobre esa fuente de riqueza los siguientes impuestos:

a).- Impuesto sobre ingresos mercantiles.— Hemos visto en el capítulo II cómo en este impuesto el hecho generador consiste, entre otros casos, en la obtención de ingresos por enajenación de bienes en forma habitual y precisamente el comerciante está dedicado a realizar esas enajenacio—

nes de bienes con propósito de lucro o con propósito de especulación comercial como indica el artículo 75, fracción I, - del Código de Comercio.

b).- Impuesto sobre la renta.- Este impuesto, como ya vimos, también grava la misma fuente de riqueza a través del impuesto al ingreso global de las empresas, ya se trate de causantes mayores o de causantes menores, puesto que - el hecho generador consiste en la obtención de ingresos procedentes de la realización de actividades comerciales, entre otras.

B.- Impuestos múltiples locales sobre una misma fuente de riqueza.

Seleccionemos la propiedad inmueble rústica y urbana como fuente de riqueza que el legislador toma en cuenta para establecer los siguientes impuestos en el Distrito Federal:

a).- Impuesto predial que, como dijimos en el capítulo II, se origina en la propiedad o posesión de esos bienes inmuebles.

b).- Impuesto para obras de planificación, que - también toma como fuente del impuesto éstos mismos bienes y - sólo varía el hecho generador al establecer que están obligados al pago del impuesto los propietarios o poseedores de - predios que estén ubicados dentro de las áreas de imposición fijadas en los términos del título noveno de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

c).- Impuesto sobre traslación de dominio de bienes inmuebles. La fuente de riqueza consiste en los mismos -

bienes inmuebles y el hecho generador es la transmisión de la propiedad de ellos, en las circunstancias previstas por el artículo 444 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

III.- Veamos, por último, casos en que, sobre una misma fuente de riqueza, concurren impuestos federales y locales.

Tomemos las operaciones de venta de inmuebles como fuente de riqueza. Esta fuente está gravada por los siguientes impuestos:

a).- Un impuesto federal, el del Timbre, establecido en el artículo 4º fracción VII de la Ley General del Timbre.

b).- Un impuesto local, el impuesto sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, que se causa en los términos del artículo 444, fracción I, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

El problema de la doble tributación o tributación múltiple, como nosotros la denominamos, tiene numerosas facetas muy interesantes, tanto desde el punto de vista económico como dentro del campo propiamente jurídico, pero no profundizamos en esos aspectos porque quedan fuera de nuestro tema. - Si hemos hecho referencia a esas situaciones, ha sido en forma obligada porque teníamos necesariamente que relacionar el hecho generador, como elemento esencial del impuesto, con la fuente de riqueza, concepto económico.

De la anterior exposición llegamos a la conclusión de que el hecho generador es un concepto más limitado que el concepto fuente de riqueza porque, insistimos, el hecho generador es elemento de un impuesto y tiene como presupuesto una fuente de riqueza y, en cambio una misma fuente de riqueza puede ser materia para el establecimiento de varios impuestos, bien sea de dos Estados soberanos, de una misma Entidad dentro de un país o de la Federación, Estados y Municipios en nuestra patria. No debe olvidarse, por otra parte, que el hecho generador es un concepto jurídico, integrante de la definición del impuesto, en tanto que la fuente de riqueza es un concepto económico que el legislador debe tomar en cuenta para la creación de los impuestos.

En una buena técnica fiscal, el legislador debe cuidar de que el hecho generador del impuesto que va a establecer tenga como base económica una fuente de riqueza productiva, y el impuesto será tanto más justo en tanto se logre fijar una proporción equitativa entre la carga tributaria y la productividad de la fuente de riqueza. Como acertadamente se ha servido comentarnos el maestro Miguel Valdés Villarreal, la fuente de riqueza es el fondo subyacente, dentro del ámbito económico que el jurista y legislador tienen que analizar y valorar para el establecimiento de los impuestos.

La fuente de riqueza, con el contenido que le damos en nuestra tesis, no tiene relevancia jurídica hasta en-

tanto el legislador no la vincula con un hecho generador de un tributo. Si en vista de la existencia de una fuente de riqueza la Federación, los Estados o los Municipios pretendieran exigir el pago de una prestación tributaria sin que la ley hubiera establecido el hecho generador del tributo, se estaría en presencia de un cobro ilegal y arbitrario. En el momento en que el legislador deja de considerar determinada circunstancia como hecho generador de un impuesto, automáticamente la fuente de riqueza queda desligada del campo de tributación. Es el caso de los impuestos federales sobre herencias, legados y donaciones; al quedar derogados esos impuestos, desapareció el hecho generador de ellos y, como consecuencia, la fuente de riqueza respectiva quedó fuera del campo jurídico tributario. Esa misma fuente de riqueza fue tomada nuevamente por el legislador como materia imponible, como fuente imponible, y eso se logró mediante una reforma legal que estableció la donación como hecho generador del impuesto del timbre en materia federal (artículo 4º fracción XI Bis de la Ley respectiva), y del impuesto sobre traslación de dominio de bienes inmuebles en materia local (artículo 444, fracción VI, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal).

Un punto muy importante de dilucidar es el de si hay coincidencia entre los conceptos hecho generador (objeto del impuesto) y fuente de riqueza o fuente del impuesto.

En vista del resultado de nuestra investigación-

consideramos que no existe tal coincidencia entre ellos puesto que se trata de conceptos diferentes, uno jurídico y el otro económico.

Para afirmar nuestra posición y hacer más accesibles nuestros conceptos y, a riesgo de ser redundantes, queremos hacer el siguiente desarrollo. Vamos a suponer que el legislador considera que es conveniente establecer un impuesto sobre el azúcar. El técnico fiscal tiene que examinar -- las diversas etapas del proceso económico para definir en -- qué momento conviene establecer el hecho generador del impuesto. Puede ser en la etapa del cultivo de la caña de azúcar, de la cosecha de la caña de azúcar (zafra), de la producción del azúcar, de la venta que el industrial hace del azúcar, de la venta del azúcar por el distribuidor, de la venta del azúcar por el mayorista o detallista o por la adquisición del azúcar por el consumidor.

Aun cuando esas actividades que abarcan diversas etapas del proceso económico tienen como materia el azúcar, no puede afirmarse que, en todas ellas, la fuente de riqueza sea exclusivamente el azúcar, sino que la fuente de riqueza va modificándose según sea la etapa del proceso económico -- que el técnico fiscal seleccione como fuente del impuesto. -- Si el legislador toma como fuente de riqueza la producción -- de caña de azúcar, el hecho generador tendrá que ser la venta de ese producto agrícola; si se toma como fuente de riqueza el ingenio en que se va a elaborar el azúcar, el hecho ge

nerador será el ingreso que se obtenga por la venta de ese--- satisfactor; si el técnico elige como fuente de riqueza la - venta del azúcar por el distribuidor, el mayorista o el detallista, el hecho generador será el ingreso o ganancia que el comerciante obtenga con la venta de ese artículo con fines - de especulación comercial y, por último, si se toma como --- fuente de riqueza la operación final en virtud de la cual el producto llega a manos del consumidor, el hecho generador podrá ser la adquisición que haga el consumidor. Pensamos que las discrepancias en la doctrina, la vaguedad en los conceptos, la falta de uniformidad en la terminología e inclusive- los errores de apreciación, y las fallas en la legislación - obedecen a que no se ha hecho un análisis completo y a fondo sobre el concepto fuente de riqueza. En el ejemplo que he-- mos propuesto es común que la doctrina considere que la fuente de riqueza en las diversas etapas del proceso económico - que mencionamos es solamente una: el azúcar. Este es preci- samente el meollo del problema porque creemos haber dejado - sentado que la fuente de riqueza va variando según sea el momento del proceso económico que el legislador considera pro- picio para derivar de él los recursos que permitirán cubrir- la prestación o sea el objeto de la obligación tributaria.

Una derivación fundamental de lo anterior consiste en que la ubicación de la fuente de riqueza se va despla- zando correlativamente con la transformación que va sufriendo el producto. Volviendo al ejemplo anterior, si el culti-

vo de la caña de azúcar se realiza en el Estado de Morelos, - la fuente de riqueza que es la explotación del cultivo de la caña de azúcar, está ubicada en esa Entidad Federativa. Si la caña de azúcar se traslada a un ingenio en el Estado de - Puebla para su elaboración, la fuente de riqueza es el ingenio, empresa de transformación, y no solamente ha habido desplazamiento de la fuente de riqueza de un Estado a otro sino que se ha operado un cambio en dicha fuente de riqueza, pues en el primer caso era una industria agrícola y ahora se trata de una industria de transformación.

El azúcar producida se entrega a un distribuidor radicado en la Ciudad de México que efectúa ventas de ese artículo. Si se establece un impuesto sobre los ingresos que obtenga ese distribuidor por la venta de dicha mercancía, la fuente de riqueza está en las operaciones mercantiles realizadas por el distribuidor y esa fuente de riqueza ahora está ubicada en el Distrito Federal. Y por último, si el azúcar se envía por el mayorista a un detallista en la Ciudad de Toluca y ahí se establece un impuesto sobre ventas de azúcar a los consumidores, la fuente de riqueza está ahora ubicada en el Estado de México; es decir que, cuando se establece un impuesto sobre venta de azúcar, la fuente de riqueza no es el azúcar, sino el patrimonio de quienes pagan el precio por la adquisición de ese producto.

Para completar nuestro análisis de las relaciones entre el hecho generador y la fuente de riqueza, considere

ramos indispensable examinar, desde el punto de vista de --- nuestro Derecho Positivo y de nuestra organización constitucional, el problema de la división de competencias entre la Federación y las Entidades locales.

Las bases fundamentales para este estudio, están contenidas en los artículos 73, fracción XXIX, 117 fracciones III, IV, V, VII y IX, 118 fracción I y 131 de nuestra --- Constitución Política.

De conformidad con estas disposiciones constitucionales las fuentes de riqueza que pueden constituir el origen de gravámenes, se pueden clasificar en los siguientes --- grupos:

I.- Fuentes de riqueza privativas de la Federación, o sea, que solo ésta tiene facultad para legislar y establecer impuestos sobre ellas. Estas fuentes privativas de la Federación son las siguientes:

1.- Comercio exterior.

2.- Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.

3.- Instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4.- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

5.- Energía eléctrica.

6.- Producción y consumo de tabacos labrados.

7.- Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

8.- Cerillos y fósforos.

9.- Aguardiente y productos de su fermentación.

10.- Explotación forestal.

11.- Producción y consumo de cerveza.

La propia Constitución dispone que las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de los impuestos mencionados en los puntos 5 a 11. (artículo 73 fracción ---- XXIX).

La propia Constitución confirma la existencia de fuentes de riqueza como materia exclusiva de impuestos federales en el artículo 117 que prohíbe a los Estados emitir estampillas y papel sellado, gravar el tránsito de personas o cosas, gravar la entrada a su territorio y la salida de él de mercancías nacionales o extranjeras, expedir disposiciones fiscales que establezcan distingos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras.

También ratifica esa exclusividad en el artículo 131 en que expresamente dispone que es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional.

II.- Fuentes de riqueza que pueden ser gravadas por las Entidades locales con la autorización del Congreso de la Unión. Estas fuentes de riqueza son las siguientes:

1.- La producción, el acopio o la venta del tabaco en rama. (artículo 117, fracción IX)

2.- Derechos de tonelaje, otros de puertos y contribuciones sobre importaciones y exportaciones. (artículo 118, fracción I)

III.- Fuentes de riqueza que pueden ser materia de imposición tanto por la Federación como por los Estados y Municipios.

Con excepción de las fuentes de riqueza reservadas exclusivamente a la Federación, todas las demás pueden ser materia de tributación tanto de la Federación como de las Entidades locales, presentándose los casos de tributación múltiple que ya hemos analizado anteriormente.

Independientemente de que las Entidades Federativas no pueden establecer impuestos sobre las fuentes de riqueza privativas de la Federación, porque se contravendrían normas constitucionales, en el Presupuesto de Egresos de la Federación para el año de 1970, se establecen sanciones de carácter económico para las Entidades Federativas que establezcan gravámenes sobre las fuentes de imposición privativas de la Federación. Estas sanciones son de dos especies: supresión de subsidios a las Entidades Federativas y Municipios infractores, y prohibición para que se inscriban, en el Registro que lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los compromisos que esas Entidades o Municipios pretendan contraer para financiar la construcción de obras públicas. (artículo 20)

CAPITULO V.

EL CASO "COFICO INTERNACIONAL MEXICO, S.A."

En el curso de nuestra investigación tratamos empeñosamente de localizar antecedentes jurisprudenciales sobre nuestro problema, para encontrar si nuestros tribunales habían hecho algún análisis para precisar el contenido y alcance del concepto fuente de riqueza. El único caso que hemos conocido, gracias a la gentileza del señor Licenciado Miguel-Valdés Villarreal, es el de "Cofico Internacional México, S.-A." que fue motivo de resoluciones de la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, del Juzgado Segundo de Distrito del Distrito Federal en Materia Administrativa y de la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Hemos considerado de importancia destinar este último Capítulo de nuestro trabajo al estudio y comentario de las consideraciones jurídicas contenidas en las resoluciones de los tres Tribunales mencionados, porque nos da oportunidad de aplicar nuestras propias opiniones a un caso concreto, porque es una comprobación de que el tema de esta tesis no se limita al campo de la mera especulación doctrinal, sino que tiene aplicación práctica y, por último, porque consideramos, — con el debido respeto y consideración a nuestros tribunales, — que el criterio sostenido en sus resoluciones no es correcto.

La exposición de los antecedentes del caso, las -

consideraciones de los tres Tribunales que conocieron del asunto, los argumentos de las partes interesadas y las resoluciones dictadas se resumen, en forma muy completa y muy clara, en la sentencia dictada por la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión número 4347/963/13, dictada el 15 de abril de 1969.

La sentencia de la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación dictada el 14 de marzo de 1967, en el expediente número 3241/65, se publicó en el número 21 de la Revista Investigación Fiscal (página 211) y la sentencia de la H. Suprema Corte en el número 46 de la misma Revista (página 145).

EL PROBLEMA.

Los antecedentes del caso son los siguientes:

Cofico Internacional México, S.A., con domicilio en la Ciudad de México, es comisionista o agente de Continental Fiber Corp. con domicilio en Texas, Estados Unidos de Norteamérica.

La Dirección del Impuesto sobre la Renta, en oficio de fecha 13 de agosto de 1965, dictó la siguiente resolución: "Primero.- Continental Fiber Corp., es causante del Impuesto sobre la Renta en México, por lo que se refiere a las operaciones de venta que realice en nuestro país a través de ustedes, en virtud de lo dispuesto en la fracción IV, del ar-

título 6o., de la Ley del Impuesto sobre la Renta, derogado - el 31 de diciembre de 1964, y de acuerdo también con lo dispuesto en la fracción II, del artículo 3o., de la Ley vigente....Segundo.- En vista de lo anterior y con fundamento en - el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Continental Fiber Corporation, tiene la obligación de presentar declaraciones anuales, por lo que se refiere a los ingresos que obtiene y que proceden de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.... Tercero.- Como hasta la fecha no ha cumplido con dicha obligación Continental Fiber - Corp., y siendo ustedes solidariamente responsables de dicha presentación, como lo disponen los artículos 211 de la Ley reformada el 31 de diciembre de 1961, el 228 de la Ley derogada el 31 de diciembre de 1964, y el artículo 6o., párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, (por ser - ustedes sus representantes y comisionistas en México, como lo acredita el contrato de comisión y el dicho de su representante legal Sr. Lic. Eduardo Belmar), se procede a formularles - liquidación de impuestos por las operaciones de ventas celebradas en México, por su comitente y cuyo monto ustedes mismos nos proporcionaron y que corresponden a los ejercicios - fiscales de 1961, 1962 y 1963, con base en los artículos 189, de la Ley reformada el 31 de diciembre de 1961, el artículo - 210 de la Ley derogada el 31 de diciembre de 1964 y el artículo 32 de la Ley en vigor".

EL JUICIO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

Con fecha 8 de septiembre de 1965, Cofico demandó, ante este Tribunal, la nulidad de la resolución mencionada, - con la siguiente argumentación: En mi escrito de demanda al - que correspondió el No. de juicio 3241/965, manifesté al Tribunal Fiscal de la Federación; que Cofico Internacional (México), S.A., tiene su domicilio en esta ciudad y es comisionista o agente de Continental Fiber Corp.; que como comisionista de Continental, Cofico realiza los trámites necesarios para - que Continental compre fibras duras, rafz de zacatón, cerda, - etc., a diversos productores mexicanos; que las empresas vendedoras de referencia, entregan su mercancía a Continental únicamente libre a bordo barco, con todos los gastos que esta operación requiere pagados y todos los derechos de exportación pagados también; que esta entrega no es material sino -- que se entiende hecha por la entrega de conocimiento de embarque marítimo; que esto se hace cuando ha terminado la operación de exportación y la mercancía ha salido de aguas nacionales; que estos productos son vendidos por Continental a empresas extranjeras domiciliadas en Italia, Irlanda, España u otros países europeos, africanos y asiáticos o Latinoamericanos; que Cofico en algunos casos ha vendido por su cuenta y - no por Continental este tipo de mercancías en México, pero -- cuando lo ha hecho su monto no ha excedido de \$10,000.00 en -

un año y que hay años en los cuales no ha hecho operación alguna, que cuando lo ha hecho ha pagado los impuestos mexicanos correspondientes, tanto de Ingresos Mercantiles como de Impuesto sobre la Renta. Que como regla general, las empresas vendedoras, le facturan a Continental, pero también se da el caso de que facturen directamente a la empresa extranjera a la que le vendió Continental, si ésta así lo considera conveniente; que Cofico percibe por sus servicios a Continental una comisión y se le cubren los gastos de oficina y empleados, pues se encarga de todas las operaciones necesarias para controlar la calidad y el peso de la mercancía, obtención de permisos, certificados de origen mexicano y demás trámites necesarios para que la mercancía pueda entregarse al comprador de los países extranjeros a quienes se remiten. Que los pedidos de los compradores de países extranjeros se hacen en tres formas: directamente a Continental, o por conducto de Cofico o por conducto de los agentes que Continental tiene en diversos países; que el pago lo hacen los compradores con documentos al Republic National Bank of Dallas, o bien por conducto de Cofico, que tan pronto como recibe el dinero lo deposita en la cuenta de Continental en el Banco de Dallas mencionado; que todos los gastos, tales como seguros, fletes, visaciones consulares y cualquier otro que demande la operación de venta y entrega al extranjero lo paga Continental, o el comprador en ultramar. Que Cofico se ve precisada a recibir en algunos casos el dinero que le envían los compradores a Continental,-

porque en algunos países miembros de la ALALC, y otros que tienen control de divisas, cuando la mercancía sale de México la carta de Crédito tiene que abrirse para México y no puede hacerse por un banco norteamericano o de cualquier otro país, que por esta razón Cofico recibe a veces el dinero mismo que le remite inmediatamente a Continental, endosándole los documentos relativos, para su abono en la cuenta de Continental en el Banco de Dallas, que Continental no tiene cuenta en banco alguno de México...IV.-En el Capítulo de Derecho de mi demanda, manifesté al Tribunal que el artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1964 decía: "Son sujetos del impuesto los extranjeros residentes en el extranjero cuando su ingreso proceda de fuentes de riqueza situada en México, o de negocios realizados en México", "Que la Continental Fiber Corp. no percibe ingresos de México, lo único que hace en México, es gastar en el pago de la mercancía que adquiere de los proveedores mexicanos, pagarle al comisionista que compra para ella esa mercancía y hacer los demás gastos que se derivan de esa comisión, pero el ingreso que obtiene se deriva de la venta hecha a diversas empresas domiciliadas fuera de México, en Europa, Africa, Asia, América, etc.; que en consecuencia las operaciones de las que se derivan los ingresos que percibe Continental se realizan fuera de la República Mexicana y se trata en consecuencia de una empresa extranjera, domiciliada en el extranjero, que percibe ingresos por negocios realizados en el extranjero, por lo tanto, no es causante -----

del Impuesto sobre la Renta en México. Que los actos que en el oficio que menciono se atribuyen a Cofico Internacional - (México), S. A., para controlar las operaciones de compra y entrega de las mercancías son exactos, pero de tales actos - no se deriva el ingreso que percibe Continental, empresa norteamericana, domiciliada en los Estados Unidos; que el ingreso de Continental se deriva de la venta hecha al comprador - europeo, africano o latinoamericano y que por lo tanto la -- fuente del ingreso de Continental se encuentra en esos países y no en México. Que los únicos que perciben ingresos en México son los proveedores de Continental pero no Continental, que los deriva de países extranjeros, por lo que no -- puede ser causante del Impuesto sobre la Renta en México y - Cofico no puede ser responsable solidario con ella, por impuestos que no se causan. Que Cofico no puede estar obligada a retener el Impuesto sobre la Renta de Continental, porque Continental no es causante del Impuesto sobre la Renta, - porque Cofico no le hace pagos a Continental, Cofico simplemente recibe en ocasiones, cantidades del extranjero que le envían a Continental sus compradores y Cofico se las remite a Continental. Que el artículo 201 de la Ley del Impuesto - sobre la Renta de 1953, que después se convirtió en el 218, - de la Ley vigente a partir del 1o. de enero de 1962, derogada el 31 de diciembre de 1964, impone la obligación de retener el Impuesto sobre la Renta a quienes hagan pagos por los conceptos que el propio artículo menciona, pero Cofico no ha

ce ningún pago a Continental, lo único que hace es recibir - algunas de las cantidades que le envían los compradores ex-- tranjeros y remitirlas a Continental, pero no le paga, sino- que por el contrario recibe dinero de ella por concepto de - su comisión y para cubrir otros gastos. Que si Cofico retu- viera alguna cantidad de las que le envían a Continental sus compradores extranjeros, sería un empleado infiel e incurri- ría en un delito, porque su situación es la de un comisionis- ta de Continental, para hacer compras de los productos que - Continental necesita y vigilar su envío a los compradores, - de fuera de México, porque en México Continental no vende, - que por lo tanto la resolución impugnada es ilegal. Negué - que mi representada tuviera responsabilidad solidaria alguna en la omisión de las declaraciones del Impuesto sobre la Ren- ta en que se dice incurrió Continental, porque dicha empresa ni es ni puede ser causante del Impuesto sobre la Renta en - México, porque no percibe ingresos en México; porque además, el artículo 211 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, refor- mado el 28 de diciembre de 1961, no tiene aplicación en el - caso y porque el artículo 228 de la Ley del Impuesto sobre - la Renta, derogado el 31 de diciembre de 1964, decía: "Los - representantes sea cual fuere el nombre con que se les desig- ne, de empresas extranjeras no domiciliadas en el país, con- cuya intervención las referidas empresas, desarrollen en el- territorio nacional, actividades que den lugar a ingresos -- gravables de acuerdo con esta ley, están obligados a presen-

tar, por cuenta de sus representantes, las declaraciones o manifestaciones que les corresponden y a retener y enterar el impuesto que se cause conforme a los artículos 28 y 36".- Que como he manifestado Continental no percibe ingresos de operaciones de fuente de riqueza de México, por lo que no tiene la obligación de presentar declaraciones, ni de pagar impuestos, ni Cofico está en la posibilidad de presentar tales declaraciones, porque ignora el monto de las operaciones celebradas en el extranjero por Continental, ni puede hacer retención alguna, porque las cantidades que recibe del extranjero no las paga ella sino solo las recibe para enviarlas a Continental; que la venta la hace Continental domiciliada en los Estados Unidos, a empresas domiciliadas fuera de la República Mexicana y lo único que se hace en México es comprar la mercancía, que se recibe libre a bordo barco es decir, fuera de la jurisdicción de la legislación de la República Mexicana y esa mercancía será entregada al comprador extranjero. Por lo tanto no es aplicable al caso el precepto mencionado y si Continental no tiene responsabilidades, Cofico tampoco puede ser corresponsable de un crédito inexistente.. También manifesté en el Capítulo de Derecho de mi escrito de demanda, que es falsa la conclusión a que llega la Dirección del Impuesto sobre la Renta, cuando dice que como Cofico en algunos casos cobra las cartas de crédito que expiden los compradores, tal cosa revela que Continental es causante del Impuesto sobre la Renta en México, porque aquí se modifica -

el patrimonio de ese causante al vender mercancías de origen mexicano a precio superior al de adquisición, manifesté que esta conclusión es falsa porque no es cierto que el patrimonio de Continental Fiber Corp. se modifique en México, al vender mercancía de origen mexicano al precio superior al de adquisición.... El artículo 2248 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales aplicable en materia federal, y que debe aplicarse supletoriamente en los términos del artículo 11, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dice: que habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero y el artículo 2249, dice: que por regla general, "la venta es perfecta y obligatoria para las partes, cuando han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregado, ni el segundo satisfecho". Igualmente se explicó que la operación de venta en el presente caso se hace de la siguiente manera: Continental recibe pedidos directamente o por conducto de Cofico o por conducto de sus agentes en todo el mundo. Cuando acepta un pedido, ordena a Cofico se ocupe de revisar la calidad de la mercancía, vigilar su entrega por los productores a bordo de los barcos más convenientes. Así pues, la venta de los productos comprados a proveedores mexicanos, la hace Continental, que es la propietaria de ellos y la venta se perfecciona cuando los pedidos son aceptados por Continental. -

Resulta así que la venta se celebra cuando Continental acepta los pedidos y esto ocurre en las oficinas de Continental en Dallas, Texas, por lo tanto no existe operación de compra venta celebrada en México. Lo único que hace Cofico es en cumplimiento del contrato de compraventa, realizar los trámites para la entrega de mercancía al comprador, pero desde luego Cofico no es el exportador, sino los productores mexicanos que la entregan a Continental, libre a bordo, al entregarle los conocimientos de embarque marítimo. Si la operación de venta se realiza en los Estados Unidos y los exportadores son los productores mexicanos, no puede hablarse de negocios celebrados en México o de fuentes de riqueza ubicados en México, porque el dinero para pagar el precio no sale de México, sino de los países en que está domiciliado el comprador y la mercancía con la que opera Continental la recibe a través de los conocimientos de embarque cuando se encuentra en mar libre....V.- También se manifestó en mi demanda que tampoco es exacto que el patrimonio de Continental se modifica cuando Cofico hace efectivas las cartas de crédito expedidas a su nombre. Estas cartas de crédito a nombre de Cofico las exigen algunos países que tienen control de divisas o miembros de la ALALC, por el hecho de que la mercancía sale de México. Las instituciones que pagan esas Cartas, expiden documentos que inmediatamente se endosan para ser abonados a la cuenta de Continental en el Republic National Bank de Dallas, Texas. En consecuencia estas cantidades modifican el-

patrimonio de Continental, cuando son abonadas a la cuenta - que Continental tiene en el Republic National Bank, Tex., y es entonces cuando pueden hablarse de una percepción de Continental, especialmente en el momento en que los documentos-relativos se hacen efectivos. Por lo tanto la operación generadora del ingreso se celebra en los Estados Unidos, Continental recibe la mercancía que vende en mar libre, el ingreso proviene de países ajenos a la Republica Mexicana y la modificación del patrimonio de Continental se realiza cuando - percibe el ingreso en los Estados Unidos, por lo tanto Continental no es causante del Impuesto sobre la Renta en México, ni Cofico puede tener responsabilidad alguna por este concepto por las supuestas omisiones en que incurrió Continental.

La Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación reconoció la validez de la resolución de la Dirección - del Impuesto sobre la Renta en vista de las siguientes consideraciones: "...PRIMERO.-En esencia, coinciden los hechos -- que se relatan en la demanda con los que se resumen en la resolución impugnada y con aquellos sobre los que versó la --- prueba pericial ofrecida por la actora, y a la que esta Sala concede valor probatorio pleno, aunque advierte su estrecha relación con los contratos de comisión mercantil, no --- exhibidos en autos, mediante los cuales la propia actora que dó instituida como agente exclusivo de Continental Fiber --- Corp., en la República Mexicana, de compras y de ventas; y - las partes convienen en el contenido y vigencia de las dispo

siciones legales que asimismo se invocan en dicha resolución. Ahora bien, la oposición de la actora se hace consistir en - que ni ella ni su comitente compran en México; y en que el - incremento del patrimonio de la Continental, se debe a las - ventas que realizan en Europa, Africa y Latinoamérica; pero - en concepto de la Sala, sus argumentaciones son inconsisten- tes. Lo cierto es que, precisamente a través de la actora, - dicha empresa extranjera, domiciliada en Estados Unidos de A - mérica adquiere productos que constituyen una riqueza cuya - fuente está situada en nuestro país, con el indiscutido pro- pósito de revenderlos; por tanto, la diferencia entre los in - gresos brutos que le provinieron de la venta de esos produc- tos en los años 1961, 1962 y 1963, y el monto de las deduccio- nes permitidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta enton- ces vigente, constituye una utilidad mercantil claramente - gravada por dicho impuesto. Además, si esa misma empresa - vende a países latinoamericanos, como indiferenciadamente se dice en la demanda, no es improbable que en determinadas cir- cunstancias, venda en México y obtenga una utilidad más ple- namente lograda en nuestro territorio; y toda vez que el co- metido de la actora incluye ventas a otros países congrega- dos en la ALALC, según lo explica, su intervención en esas - ventas ha determinado ingresos y consiguiente utilidad para - su representada. De estos razonamientos que se ajustan a la litis y a las pruebas aportadas por ambas partes, no obstan- te que la controversia se reduce a cuestiones de derecho, de

be concluirse que la Continental es causante del impuesto sobre la renta tal como se determina en la resolución impugnada; que han sido correctamente aplicados los artículos 6o. - fracción IV, y 228 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que estuvieron vigentes como se precisa en la misma resolución;- que la actora está obligada solidariamente al pago del impuesto correspondiente a los años por los que se liquida; y que, no impugnándose la cuantía del crédito, no es de declararse la nulidad demandada.

SEGUNDO.-La Sala considera por otra parte, que concluir en favor de las pretensiones de la demandante, equivaldría a desconocer la naturaleza jurídica de la comisión mercantil; y también a hacer enteramente nugatorias las normas tributarias en que se funda la resolución impugnada, mismas que no ameritan la supletoriedad de la legislación común, siendo como son, suficientes para entender su franca intención de evitar que empresas o personas mexicanas sirvan de interpósitas para exonerar del pago del impuesto de que se trata, a empresas extranjeras que de algún modo obtengan ganancias provenientes de la economía nacional, lo que sucede en la especie, puesto que Continental Fiber Corp., extrae de México materias primas al comprar o valores monetarios al vender, valiéndose para ello, más a manera de sucursal que de comisionista, de Cofico Internacional (México), S. A. En efecto, el mencionado artículo 6o. fracción IV de la Ley de la materia, en su texto aplicado al caso, habla de ingresos-

procedentes de fuentes de riqueza situadas en México, o de negocios realizados en México, por lo que si pudiera estimarse que las operaciones de compraventa de que se trata, se perfeccionan en el extranjero de acuerdo con el artículo 2249 del Código Civil para la República en Materia Federal, que por cierto da una regla general pero no absoluta, no por eso dejan de constituir negocios que se realizan en México, pues de lo contrario carecería de objeto la intervención de la actora; pero lo que no puede admitirse es que los ingresos que la Continental percibe de esos negocios, están comprendidos en la primera hipótesis de dicha fracción IV, es decir, proceden en determinada porción, de fuentes de riqueza situadas en México, sea indirectamente cuando revenda no importa a quién los productos que encuentra aquí, o más directamente cuando vende en México los productos que adquiere aquí mismo o de otros países. Y por lo que hace al artículo 228 de la misma Ley tributaria, es evidente que no habla de compraventa, sino genéricamente de actividades desarrolladas en territorio nacional por empresas extranjeras, con intervención de representantes, actividades que den lugar a ingresos gravables, ingresos que tratándose de actividades comerciales, representan normalmente una utilidad sujeta al pago del impuesto sobre la renta, amén de que pueden ser objeto de otros impuestos que no es pertinente examinar.

Contra la sentencia anterior, Cofico promovió -- juicio de amparo ante el Juzgado Segundo de Distrito del Distrito Federal en Materia Administrativa y el 28 de marzo de 1968 dictó sentencia en que concedió a Cofico el amparo y -- protección de la Justicia de la Unión en contra del acto que reclamó del Tribunal Fiscal de la Federación. Las consideraciones en que se fundó el Juzgado de Distrito para conceder el amparo, se transcriben a continuación: " Los conceptos de violación que la quejosa aduce en su demanda de garantías, -- son fundados. En efecto, el artículo 6o. fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1964 establece que son sujetos del impuesto cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esa ley, las sociedades extranjeras que se establezcan en México, sea cual fuere el país de donde procedan los ingresos gravables; las sociedades extranjeras que tengan en la República alguna agencia o sucursal, por lo totalidad de los ingresos de dicha agencia o sucursal, independientemente de su fuente; y las sociedades extranjeras establecidas fuera del país, -- cuando sus ingresos provengan de fuentes de riqueza situadas en el Territorio Nacional; y el numeral 228 de la propia ley previene que los representantes, sea cual fuere el nombre -- con que se les designe, de empresas extranjeras no domiciliadas en el país, con cuya intervención las referidas empresas desarrollen en el territorio nacional, actividades que den -- lugar a ingresos gravables de acuerdo con esa Ley, están ---

obligados a formular por cuenta de sus representadas, las de-
claraciones o manifestaciones que correspondan, y, a retener
y enterar el impuesto que se cause conforme a los artículos-
28 y 36. Por su parte, estos preceptos señalan que cuando -
en atención a la naturaleza y a las características de las -
operaciones que realizan los contribuyentes no sea posible, -
dentro de los procedimientos ordinarios, precisar con exacti-
tud el ingreso gravable, la Secretaría de Hacienda podrá ce-
lebrar convenios para la determinación de la base del impues-
to, y que los sujetos extranjeros residentes fuera del país,
a que alude el artículo 6o., que obtengan ingresos de fuen-
tes de riqueza situadas en el Territorio Nacional, por con-
cepto de asistencia técnica, alquiler de carros de ferroca-
rril o distribución de publicaciones extranjeras, causarán -
como impuesto sobre las operaciones que realicen, el 10% de-
los ingresos totales que obtengan en México, que será reteni-
do en los términos del artículo 201 por quienes les hagan --
los pagos. Ahora bien, según se desprende de los dictámenes
rendidos en el juicio fiscal, la quejosa Cofico Internacio-
nal de México, S.A., celebró con fecha veintisiete de febre-
ro de 1961 un contrato de comisión mercantil con la Empresa-
Continental Fiber Corp. de Dallas, Texas, U.S.A., por un pe-
riodo de diez años a partir de esa fecha, esto es, Cofico In-
ternacional de México, S.A., realiza a nombre de Continental
Fiber Corporation operaciones Mercantiles de compra de fi-
bras duras, raiz de zacatón, cerda, etc., mercancía que las-

empresas vendedoras (mexicanas) entregan a Continental Fiber Corporation, domiciliada en Dallas, Texas, libre a bordo, lo que también se desprende de los dictámenes en cuestión. Así las cosas, la simple intermediación de Cofico Internacional de México, S. A., no le da el carácter de sujeto obligado a la retención del impuesto sobre la renta, por utilidades de la expresada Continental Fiber Corporation, dado que es una empresa domiciliada en el extranjero, y como en el juicio fiscal no existe prueba alguna de la que se desprenda que la Continental Fiber Corporation tenga capital invertido en México por el que obtenga utilidades, ni tampoco se probó que la fuente de su ingreso o de sus utilidades esté en el país de compra, o sea en México, donde sólo adquiere los productos a que se alude con anterioridad en las condiciones detalladas, es válido concluir que la repetida Continental Fiber Corporation siendo sociedad extranjera no es causante del Impuesto sobre la Renta en México por las operaciones que se realizan en nuestro país, a través de la Cofico Internacional (México), S. A., quien no es una sucursal de aquella, pues vuelve a repetirse, tales operaciones, sólo tienen el carácter de intermediación mercantil o comisión y, al no haberlo entendido así la Sala responsable viola en perjuicio de la quejosa las garantías de legalidad y seguridad jurídicas consagradas por los artículos 14 y 16 Constitucionales, por lo que debe concederse a la quejosa el amparo que solicita".

REVISION ANTE LA H. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA
DE LA NACION.

Contra la resolución del Juzgado de Distrito, la Procuraduría Fiscal de la Federación interpuso el recurso de revisión del cual conoció la Segunda Sala de nuestro máximo-Tribunal.

Dicha Procuraduría hizo valer los siguientes --- agravios: "En primer término y en lo que se refiere a la afirmación del C. Juez de que la quejosa no está obligada a la retención del impuesto, resulta violatorio de los artículos- 200 del Código Federal de Procedimientos Civiles, 76, 78 y - 80 de la Ley de Amparo, y 228 de la Ley del Impuesto sobre - la Renta vigente en los ejercicios de que se trata, ya que - se hace notar que esa cuestión no fue materia de alguno de - los conceptos de violación, por lo cual el C. Juez viola el artículo 76 de la Ley de Amparo, por cuanto implica suplir - la deficiencia de la quejosa; además se desentiende que en - el punto II del Capítulo de hechos de la demanda de amparo - se dijo expresamente que la quejosa es representante de "Con- tinental Fiber Corp.", y esa confesión tiene el valor proba- torio pleno que le dá el artículo 200 del Código Federal de- Procedimientos Civiles, y en tercer término se hace notar --- que el artículo 228 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a- lude a los representantes, sea cual fuere el nombre con que- se les designe, de empresas extranjeras no domiciliadas en -

el país, con cuya intervención las referidas empresas desarrollan en el territorio nacional, actividades que den lugar a ingresos gravables....Por tanto el C. Juez violó los preceptos citados....Por otra parte, la consideración del C. Juez en el sentido de que no existe prueba alguna de la que se desprenda que "Continental Fiber Corp." tenga capital invertido en México por el que obtenga utilidades ni tampoco se probó que la fuente de sus ingresos o utilidades esté en México, en donde sólo adquiere los productos, como es una sociedad extranjera no es causante del impuesto sobre la renta por las operaciones que realiza en nuestro país....Esas afirmaciones, únicas que sirven de base al C. Juez para conceder la protección de la justicia federal, son violatorias de los artículos 76, 77 y 80 de la Ley de Amparo, 79, 80, 86, 200, 202 y 22 del Código Federal de Procedimientos Civiles y 60.-fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente -- hasta el 31 de diciembre de 1964....En efecto, el repetido artículo 60. señala como sujetos del impuesto a los extranjeros residentes en el extranjero, cuando su ingreso proceda de fuentes de riqueza situadas en México, por lo cual el C. Juez debió limitarse a examinar dicha disposición, sin introducir elementos ajenos a los expresados en los conceptos de violación, por lo cual violó los artículos 76 y 78 de la Ley de Amparo, por cuanto suplió la deficiencia de la queja....Por otra parte, cabe destacar que el fundamento del acto reclamado no consistió en que "Continental Fiber Corp." tenga-

capital invertido en México, por lo que el C. Juez aprecia el propio acto reclamado en forma distinta a como se planteó ante la autoridad responsable e incurrió en violación del artículo 78 de la Ley de Amparo...La sentencia recurrida es violatoria asimismo de los artículos 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles y 77 de la Ley de Amparo, porque al no hacer el análisis de la cuestión controvertida, la propia sentencia no está fundada legalmente, ni contiene las consideraciones jurídicas aplicables....Además el C. Juez se desentendiende de la confesión de la quejosa y de las demás constancias del juicio 3241/65 tramitado ante la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, de las que aparece plenamente comprobado que la quejosa adquirió por cuenta de "Continental Fiber Corp", de diversos productores nacionales, fibras duras, raíces de zacatón, etc.; que los vendedores entregaron la mercancía libre a bordo pagados todos los gastos que la operación requiere incluidos los impuestos de exportación; que los propios vendedores facturan a "Continental Fiber Corp." y en diversas ocasiones a las empresas extranjeras a las que "Continental Fiber Corp." revende los productos; que los pedidos de los compradores extranjeros se hacen directamente a "Continental Fiber Corp", o por conducto de la quejosa; que el pago lo efectúan dichos compradores con documentos que a veces recibe la quejosa, la que manifestó que los deposita en la cuenta bancaria que "Continental Fiber Corp" tiene en Dallas, Tex. ...En esas condiciones el-

C. Juez, aparte de que introduce elementos ajenos a los comprendidos en los conceptos de violación y en el acto reclamado, dejó de valorizar las pruebas de que se trata, y que demuestran que "Continental Fiber Corp.", sí realiza inversiones de capital en México. ...Por otra parte, la cuestión relativa a la determinación de la "fuente", no constituía un problema de hecho, sino una cuestión jurídica, por lo que el C. Juez violó también los artículos 79, 80 y 86 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de lo que se desprende -- que las pruebas sólo se refieren a los hechos controvertidos. ...Por último, es importante advertir que, como se ha dicho antes, el artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1964 señalaba como sujetos del impuesto a los extranjeros residentes en el extranjero, cuando su ingreso procediera de fuentes de riqueza situadas en México, y que como se hizo notar en los alegatos que formuló la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el texto de dicho precepto es explícito, y es irrelevante conforme al mismo, tener en cuenta el lugar en donde se percibe el ingreso, sino que lo importante es considerar el lugar en donde se origina, esto es de donde proviene o se encuentra situada su fuente, que no es otra cosa que el "principio", -- "fundamento" u "origen" de una cosa como claramente lo consigna el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, por lo que si "Continental Fiber Corp." percibe ingresos por la venta de artículos producidos en México, adquiridos -

en México, que forman parte de las riquezas forestales de México, no cabe duda que el origen o fuente también se encuentra en México. ...A este respecto, la quejosa se limitó a hacer diversas afirmaciones, con el fin de precisar, según dijo el concepto de fuente en lo que llamó "campo del derecho-internacional fiscal".

Finalmente, dicha Segunda Sala revocó la sentencia del Juzgado de Distrito y negó el amparo a Cofico, con apoyo en las siguientes consideraciones: "A juicio de esta Sala, resultan esencialmente fundados los conceptos de agravio hechos valer por la recurrente consistentes en que: a). El Juez de Distrito se abstuvo de examinar jurídicamente un punto básico de la controversia, ya que no determinó si, en la especie, Continental Fiber Corporation obtiene ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en México; b). Que el Juez de Distrito efectuó una incorrecta interpretación del artículo 6o. fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 1964; y, c). Que siendo Continental Fiber Corporation causante del tributo, y Cofico Internacional (México), S. A., su representante, ésta se halla obligada a retener el impuesto de aquélla, en los términos del artículo 22B del citado Ordenamiento.

A.-En efecto, por lo que se refiere al primer punto, si se examina integralmente la demanda de amparo, en relación con la sentencia de la Sala Fiscal que constituye el acto reclamado, y con el escrito de la Secretaría de Ha-

cienda y Crédito Público en que comparece como tercero perjudicado (fojas 246-250 del principal), se establece que al Juez de Distrito le fueron planteadas, en el presente negocio, dos cuestiones fundamentales e íntimamente relacionadas entre sí, a saber: 1.-Determinar si Continental Fiber Corporation obtiene o nó, ingresos gravables por fuentes de riqueza situadas en México, de acuerdo con lo preceptuado por la fracción IV, del artículo 6o., de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 1964; y, 2.-Determinar si Cofico Internacional (México), S.A., está obligada o no, a retener el tributo por Continental Fiber Corporation, en los términos del artículo 228 de la citada ley.

Ahora bien, tal como lo sostiene la recurrente, el Juez de Distrito no efectuó consideración alguna tendiente a resolver la cuestión planteada en el primer punto, pues fuera de la transcripción que hace, en su sentencia, al principio del considerando segundo, de la fracción IV, del artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, omite toda consideración respecto del alcance del criterio impositivo basado en la fuente de la riqueza, así como de su posible aplicación en la especie. Consecuentemente, esta Sala debe examinar esta cuestión planteada en la litis constitucional y que fue omitida por el Juez, como se sostiene en los agravios.

B.-Para ello, debe tenerse en cuenta que conforme al artículo 6o. fracción IV de la Ley del Impuesto sobre-

la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1964, "Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta Ley: ...Las sociedades extranjeras que se establezcan en México, sea cual fuere el país de donde procedan los ingresos gravables; las sociedades extranjeras que tengan en la República alguna agencia o sucursal, -- por la totalidad de los ingresos de dicha sucursal independientemente de su fuente; y las sociedades extranjeras establecidas fuera del país, cuando sus ingresos provengan de -- fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional..."

El texto mismo de esta norma permite establecer que adopta un sistema mediante el cual reserva al Estado Mexicano la potestad fiscal atendiendo a tres distintos criterios: a) La residencia, en la primera parte; b) La sede de los negocios, en la segunda; y, c) La fuente de la riqueza. Este último criterio adquiere singular relevancia en la vida moderna para todos los Estados que, como el nuestro, son eminentemente importadores de capitales y cuya economía descansa, en gran parte, en la producción o explotación de materias primas. Desde el punto de vista jurídico y económico, se fundamenta la potestad tributaria derivada de este criterio, en la circunstancia de que la obtención de la riqueza -- lograda merced a la vigencia de un determinado ambiente político, económico y jurídico garantizado por un Estado, obliga al adquirente de utilidades a participar tributariamente en el sostenimiento financiero de ese Estado.

Ahora bien, en el presente caso, han quedado probados en autos los siguientes hechos fundamentales, como lo aprecia el Juez de Distrito y en los que, incluso, coinciden las partes:

1.- Continental Fiber Corporation, empresa extranjera domiciliada en Dallas, Texas, Estados Unidos de América, se dedica a la compraventa de fibras duras, raíz de zacatón, cerda, etc.

2.- Cofico Internacional (México), S.A., empresa mexicana domiciliada en México, celebró el 27 de febrero de 1961, un contrato de comisión mercantil con la extranjera Continental Fiber Corporation, por el término de diez años a partir de esa fecha.

3.- Por medio de ese contrato de comisión mercantil, Cofico Internacional (México), S.A., está obligada, fundamentalmente, a lo siguiente: comprar a nombre de Continental Fiber Corporation, en México, fibras duras, raíz de zacatón, cerda, etc.; controlar la calidad y peso de las mercancías; obtener de las autoridades mexicanas los permisos correspondientes; gestionar los certificados mexicanos y, en fin, efectuar todos los trámites necesarios para que los vendedores mexicanos despachen las mercancías "libre a bordo" a los clientes que Continental Fiber Corporation tiene en diversas partes del mundo.

Acepta la empresa quejosa que Continental Fiber Corporation atiende los pedidos de tales mercancías a través de tres conductos: Directamente a la empresa extranjera en --

Dallas; por medio de representantes extranjeros que tiene en diversas partes del mundo; y a través de la quejosa. Y que una vez aceptado el pedido por parte de Continental Fiber Corporation, ésta ordena a la propia quejosa cumplir con las obligaciones que le corresponden, de acuerdo con el contrato de comisión mercantil.

La mencionada forma de operar, evidentemente, implica una compleja realización de actos y negocios jurídicos a nivel internacional: pedidos de empresarios de un país a Continental Fiber Corporation, domiciliada en Estados Unidos de América; aceptación del pedido por parte de esta empresa; orden de la misma a su comisionista en México para que compre la mercancía y vigile su despacho con destino a los clientes de Continental Fiber Corporation; pagos efectuados por los clientes de Continental Fiber Corporation a esta empresa, etcétera. Sin embargo, todas estas diversas operaciones están referidas, básicamente, a los productos o materias primas que constituyen su objeto material o sean, las fibras duras, la raíz de zacatón o la cerda, que se obtienen en México, como expresamente lo acepta la empresa quejosa. Así, pues, esos productos o materias primas constituyen la fuente de riqueza de Continental Fiber Corporation, porque en razón de la adquisición de ellos, las operaciones mercantiles antes mencionadas producen ganancias a dicha empresa extranjera, en los términos del artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como se advierte, resulta fundado el concepto de agravio hecho valer por la recurrente, en el sentido de que el Juez de Distrito no interpretó correctamente el artículo 60. fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1964, pues además de que omitió efectuar consideración alguna sobre el criterio impositivo que atiende a la fuente de la riqueza, establecido en la última parte de la citada disposición, según ya se estableció en párrafos precedentes, sólo hace referencia muy somera, al hecho de que Continental Fiber Corporation no tiene en México su "fuente de ingresos o utilidades", introduciendo, -- erróneamente, un concepto ajeno a la norma tributaria que, -- como ya se puso de manifiesto, no alude a "fuente de ingresos o utilidades", sino a fuente de riqueza. Además, debe señalarse que el sentenciador de primera instancia asevera -- que no existen pruebas de que Continental Fiber Corporation haya invertido capital en México por el que obtenga utilidades, afirmación totalmente inexacta si se tiene en cuenta -- que, como ya se observó, la misma quejosa confiesa en su demanda que la multicitada empresa extranjera compra en México, por su conducto, las materias primas necesarias para cumplir sus compromisos mercantiles.

Por otra parte, resulta inaceptable la afirmación de la quejosa en el sentido de que el criterio impositivo que atiende a la fuente de la riqueza permite el absurdo de considerar como gravadas a todas las compras efectuadas --

en México por los extranjeros, residentes en el extranjero, como sucede en la especie. En efecto, en el caso a estudio, no se pretende gravar a Continental Fiber Corporation por las compras que realiza en México, sino, obviamente, por los ingresos que obtiene derivados de fuentes de riqueza situadas en México.

Por último, sostiene la quejosa que excepcionalmente, y sólo como una tendencia proteccionista de los países productores de materias primas, se acepta que si una empresa explota directamente materias primas ubicadas en un país extranjero, debe pagar impuestos a este país, agregando que Continental Fiber Corporation no se encuentra en este supuesto. Tampoco es aceptable esta objeción; en primer lugar, porque el artículo 6o. fracción IV de la Ley de la materia no alude a las condiciones de las que, según la quejosa, depende su aplicación; y en segundo lugar, porque si se admitiera que por fuente de riqueza debe entenderse la obtención de ingresos gravables por la explotación directa de materias primas de un país por una empresa extranjera, ya no se estaría en el supuesto previsto por la última parte de la multitudinaria disposición, sino en el primer supuesto, es decir, se estaría en el caso de que se gravara a esta empresa extranjera por tener su residencia en el territorio nacional; o en el segundo, por tener establecida en el país de la explotación, sucursales o agencias.

C).-Finalmente, también resulta fundado el ter-

cer concepto de agravio, respecto de que siendo Continental-Fiber Corporation causante del tributo, y Cofico Internacional (México), S. A., su representante, ésta se halla obligada a retener el impuesto de aquélla, en los términos del artículo 228 de la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable - en la época, pues en contra de lo asentado por el a quo, este precepto no se refiere únicamente a sucursales de la empresa extranjera causante, sino a toda clase de representantes.

En efecto, el citado precepto, vigente hasta el 31 de diciembre de 1964, establecía lo siguiente: "Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, - de empresas extranjeras no domiciliadas en el país, con cuya intervención las referidas empresas desarrollan en el territorio nacional actividades que den lugar a ingresos gravables de acuerdo con esta ley, están obligados a formular por cuenta de sus representadas, las declaraciones o manifestaciones que correspondan, y a retener y enterar el impuesto - que se cause conforme a los artículos 28 y 36".

Ahora bien, si en la especie está demostrado que Cofico Internacional (México), S.A., es comisionista de Continental Fiber Corporation, debe considerarse que la quejosa es representante de esta empresa puesto que el contrato de - comisión mercantil no es más que el mandato aplicado a actos concretos de comercio, según previene el artículo 272 del Código de Comercio; y si por otra parte, con la intervención -

de la misma quejosa es como la empresa extranjera desarrolla en México la actividad que dá lugar a los ingresos gravables, de acuerdo con la última parte de la fracción IV del artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como ya se dijo antes, debe concluirse que sí está obligada a formular -- por cuenta de Continental Fiber Corp., las declaraciones tributarias que le corresponden por la obtención de ingresos de rivados de fuentes de riqueza ubicadas en México."

Contra nuestros deseos, esta exposición del caso Cofico ha sido más extensa de lo que nos habíamos propuesto, pero hemos preferido reproducir los textos fielmente y no -- pretender sintetizarlos con el peligro de cambiar su sentido.

Para facilitar el análisis y comentario de las -- diversas tesis sostenidas en las tres sentencias que se dictaron en la secuela de este interesante caso, seguiremos el curso normal del procedimiento. Sin embargo, antes de en-- trar a ese análisis, consideramos absolutamente necesario -- puntualizar cuál es el hecho generador del impuesto sobre la renta en el caso planteado y cuál la fuente de riqueza del -- propio impuesto a fin de que, con esas bases, podamos valo-- rar los criterios sostenidos en las resoluciones judiciales.

En el caso Cofico se trata de una sociedad (corporación) norteamericana, residente en Texas, que compra fibras duras, raíz de zacatón, cerda, etc. en México y que ven de esos mismos productos a diversos países de Europa, Africa y Latinoamérica. El negocio de esta Empresa es típicamente-

comercial, ya que su actividad consiste en comprar dichos -- productos para revenderlos y obtener ganancias que, tanto la legislación extranjera, como la mexicana, toman como fuente del impuesto, llámese income tax o impuesto sobre la renta.-- En los Capítulos II y III de esta tesis se precisaron estos puntos y a ellos nos remitimos. En nuestro país, tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1953 -- que establecía el sistema cedular, como la Ley vigente, consideran como hecho generador del impuesto sobre la renta la percepción de ingresos por quienes ejecuten, habitual o accidentalmente, actos de comercio (artículos 1o. y 22 de la Ley de 1953) y, por lo que se refiere a agrupaciones con residencia en el extranjero, están sujetas al pago del impuesto, -- cuando su ingreso provenga de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados dentro del país (artículo 6o., fracción IV, 2o. párrafo de la Ley de 1953), disposición análoga a la del artículo 3o., fracción II de la Ley en vigor.

Veamos ahora en qué situaciones puede encontrarse la Empresa extranjera, residente en el extranjero, que -- realiza operaciones de compraventa sobre productos obtenidos en México:

1o.- La Empresa extranjera, residente en Estados Unidos de Norteamérica, compra, a agricultores o comerciantes radicados en México, dichos productos que son embarcados al extranjero. La Empresa norteamericana vende esos productos a países de Europa, Africa, etc., y obtiene ganancias o

beneficios que modifican su patrimonio en forma más o menos-cuantiosa.

Aquí vemos con toda claridad que, no obstante -- que el comprador es una Empresa extranjera residente en el extranjero, no hay ninguna duda de que no es sujeto del impuesto sobre la renta en México, aunque la compra haya versado sobre productos obtenidos en México, dado que esa Empresa extranjera, como compradora, no ha obtenido ingresos, sino, al contrario, ha hecho erogaciones al pagar el precio. En este caso, quienes son sujetos del impuesto sobre la renta son los agricultores o los comerciantes mexicanos que, al vender los productos obtenidos en México, percibieron un ingreso por ese negocio. Volvemos a reiterar nuestra tesis de -- que el concepto fuente de riqueza tiene que ligarse necesariamente con el de hecho generador del impuesto. En el caso que estamos tratando, la fuente de riqueza, desde el punto de vista del impuesto sobre la renta, no son los productos -- (fibras duras, raíz de zacatón, cerda, etc.) obtenidos en México, sino las actividades comerciales, ya que el hecho generador de ese impuesto es la percepción de ingresos por las operaciones o negocios realizados sin importar que versen sobre productos agrícolas o manufacturados, de procedencia nacional o extranjera.

2o.- La Empresa extranjera, residente en el extranjero, realiza las compras en México, por conducto de un-comisionista; los productos son embarcados al extranjero y --

la Empresa extranjera los vende a países de Europa, Africa, etc., obteniendo utilidades. Por las mismas consideraciones hechas en el caso anterior, la solución es igual, con la única salvedad de que el comisionista mexicano si es sujeto del impuesto por los ingresos que haya obtenido en virtud de su actuación como comisionista. La situación jurídica y fiscal no se afecta por la circunstancia de que el comisionista reciba en México, en nombre y por cuenta de su comitente, los productos comprados en México, si se limita a recibir esos productos y a embarcarlos al extranjero, ya sea al lugar de residencia de la Empresa comitente, ya al lugar que ésta señale, siempre y cuando el comisionista mexicano no venda en México dichos productos. Tampoco afecta el hecho de que el comisionista, al adquirir en México los productos objeto del contrato, en nombre y por cuenta de su comitente, pague el precio directamente a los agricultores o comerciantes mexicanos vendedores. En todos estos casos, se trata de una compra hecha por el comisionista mexicano, por cuenta de la Empresa extranjera residente en el extranjero, operación que no origina en sí misma un ingreso para dicha Empresa, sino, por el contrario, una erogación.

30.- La Empresa extranjera, residente en el extranjero, tiene un comisionista en México que se encarga, por cuenta de aquélla, de comprar los productos mexicanos y venderlos en México a países de Europa, Africa, etc. La circunstancia de que el comisionista esté efectuando en México-

negocios que producen ingresos por operaciones realizadas en México, cambia totalmente la situación jurídica y fiscal, -- porque en este caso, si se realiza el hecho generador del impuesto sobre la renta, la percepción de ingresos derivados de actividades comerciales en México. Puede advertirse, con toda claridad, que la fuente de riqueza se encuentra en México y que esa fuente de riqueza es la operación comercial donde derivan los ingresos gravables. No debe confundirnos el hecho impresionante de que el negocio se haga con productos mexicanos, pues el impuesto también se causaría exactamente en las mismas circunstancias si la operación versara sobre artículos italianos, franceses, egipcios, etc.

Es nuestra convicción que esa confusión en el contenido del concepto fuente de riqueza en materia tributaria es lo que ha motivado dudas, contradicciones y errores en la doctrina y en la jurisprudencia.

4o.- Examinemos ahora la actividad comercial de la Empresa extranjera, radicada en el extranjero. Ella ha adquirido productos en México que ya son de su propiedad y que vende a países de Europa, Africa, etc. Si esas ventas las hace en los Estados Unidos de Norteamérica, o en otros países extranjeros, y de esas operaciones obtiene utilidades muy cuantiosas, esas utilidades seguramente serán gravadas en los Estados Unidos, o en el país extranjero en que realice la venta, pero en ninguna forma pueden serlo en nuestro país, aunque esas ventas se refieran a bienes de origen mexi

cano; tratar de gravar en México esos ingresos sería una ---
pretensión absurda e imposible.

Con base en estas consideraciones y supuestos es
tinamos que se facilita el comentario y crítica de las tesis
sostenidas en las sentencias dictadas en el caso Cofico.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL
DE LA FEDERACION.

Esta resolución no entró a estudiar el fondo del problema pues sólo aduce que la Empresa extranjera, domiciliada en Estados Unidos de Norteamérica adquiere productos que constituyen una riqueza cuya fuente está situada en nuestro país, con el indiscutido propósito de revenderlos y que de esas ventas se derivan ingresos. Obviamente la tesis no tiene base legal, ya que el hecho generador del impuesto sobre la renta, en el caso, no consiste en que se adquieran productos que constituyan una riqueza cuya fuente esté en México, sino en la obtención de ingresos por la realización de actividades comerciales en México y, en el supuesto, la venta de productos mexicanos se efectúa en el extranjero a países extranjeros; el impuesto que se causa en esas operaciones comerciales no tiene su fuente de riqueza en México aunque, como ya dijimos, la operación comercial se efectúe con artículos producidos en México. En el considerando segundo de la sentencia se vuelve a confundir la fuente de riqueza que es la operación comercial (venta en el extranjero) con el hecho generador que el legislador tomó en cuenta para establecer el gravamen, o sea la percepción de ingresos derivados de esa operación. Insistimos en el impacto que causa la expresión "ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en México o de negocios realizados en México" en la apli

cación del artículo 6o., fracción IV de la Ley de 1953, queda motivo a pensar que la compra de esos productos, por ser de origen nacional, constituye hecho generador del impuesto citado. Sin justificación, la sentencia afirma que las operaciones de compraventa que se perfeccionan en el extranjero no dejan de constituir negocios que se realizan en México; esta afirmación no tiene base legal ni fundamento económico. Las ventas que se realizan en el extranjero no pueden considerarse como negocios hechos en México, aun cuando esas ventas se refieran a mercancías producidas en México.

Nuestra opinión es en el sentido de que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, al reconocer la validez de la resolución de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, no estuvo debidamente fundada.

SENTENCIA DEL JUZGADO DE DISTRITO.

El Juzgado de Distrito amparó a Cofico contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, sin haber hecho ningún estudio a fondo del problema, pues se limitó a reproducir el texto del artículo 6o., fracción IV de la Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1964, y a argumentar que "la simple intermediación de Cofico Internacional de México, S. A., no le da el carácter de sujeto obligado a la retención del impuesto sobre la renta, por utilidades de la expresada Continental Fiber Corporation, dado que es una empresa-

domiciliada en el extranjero, y como en el juicio fiscal no existe prueba alguna de la que se desprenda que la Continental Fiber Corporation tenga capital invertido en México por el que obtenga utilidades, ni tampoco se probó que la fuente de su ingreso o de sus utilidades esté en el país de compra, o sea en México, donde sólo adquiere los productos a que se alude con anterioridad en las condiciones detalladas, es válido concluir que la repetida Continental Fiber Corporation --- siendo sociedad extranjera no es causante del Impuesto sobre la Renta en México

No obstante la brevedad del considerando relativo y de que no se hizo una exposición a fondo del problema, creemos que la sentencia del Juzgado de Distrito estuvo bien --- orientada.

SENTENCIA DE LA H. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE
LA NACION.

Tenemos que reconocer que la revisión promovida - por la Procuraduría Fiscal de la Federación colocaba a nuestro máximo Tribunal en situación muy delicada por varias razones: una sentencia del Juzgado de Distrito que concedía el amparo; el planteamiento de un problema poco explorado y que no había sido analizado a fondo ni en la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, ni en la sentencia del Juzgado de Distrito y, por último, la importancia de un juicio en que

se versaba un impuesto de \$1.880,699.45. Todo esto explica - que esta sentencia sea muy extensa, que haya procurado analizar a fondo los diversos ángulos del problema y que la tesis sustentada en esta sentencia esté citada en el Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1969, Segunda Sala, página 141.

Dicha Sala consideró fundados los agravios hechos valer en contra de la sentencia del Juzgado de Distrito, en dos puntos que se refieren a nuestro tema: a).- El Juez de Distrito no examinó si Continental Fiber Corporation obtiene ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en México.- b).- El propio Juez efectuó una incorrecta interpretación del artículo 6o., fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 1964.

Al entrar la Sala al estudio de estos problemas, toma como punto de partida el texto del multicitado artículo 6o., fracción IV, y argumenta: "El texto mismo de esta norma, permite establecer que adopta un sistema mediante el cual reserva al Estado Mexicano la potestad fiscal atendiendo a tres distintos criterios: a).- La residencia, en la primera parte; b).- La sede de los negocios, en la segunda; y, c).- La fuente de la riqueza. Este último criterio adquiere singular relevancia en la vida moderna para todos los Estados que, como el nuestro, son eminentemente importadores de capitales y cuya economía descansa, en gran parte, en la producción o explotación de materias primas. Desde el punto de vista jurídico-

y económico, se fundamenta la potestad tributaria derivada de este criterio, en la circunstancia de que la obtención de la riqueza lograda merced a la vigencia de un determinado ambiente político, económico y jurídico garantizado por un Estado, obliga al adquirente de utilidades a participar tributariamente en el sostenimiento financiero de ese Estado".

Esta exposición, que en principio es inobjetable, no tiene relación con el problema, pues no analiza el concepto de fuente de riqueza (falla que la misma Sala también reprocha al Juzgado de Distrito) ya que las consideraciones que formula se refieren al fundamento de la obligación tributaria.

Posteriormente, la Sala hace referencia a la forma de operar de la Continental Fiber Corporation y de Cofico-Internacional de México, S. A., y dice: "La mencionada forma de operar, evidentemente, implica una compleja realización de actos y negocios jurídicos a nivel internacional: pedidos de empresarios de un país a Continental Fiber Corporation, domiciliada en Estados Unidos de América; aceptación del pedido por parte de esta empresa; orden de la misma a su comisionista en México para que compre la mercancía y vigile su despacho con destino a los clientes de Continental Fiber Corporation; pagos efectuados por los clientes de Continental Fiber Corporation a esta empresa, etc. Sin embargo, todas estas diversas operaciones están referidas, básicamente, a los productos o materias primas que constituyen su objeto material o sean, las fibras duras, la raíz de zacatón o la cerda, que se

obtiene en México. Así pues, esos productos o materias primas constituyen la fuente de riqueza de Continental Fiber Corporation, porque en razón de la adquisición de ellos, las operaciones mercantiles antes mencionadas producen ganancias a dicha empresa extranjera, en los términos del artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta".

Consideramos que la exposición que hemos hecho - en este Capítulo, antes de entrar al estudio de las diversas resoluciones judiciales, nos eximen de mayor comentario en cuanto a las afirmaciones de la Sala. Sin embargo, no está por demás, insistir en nuestros puntos de vista. Desde luego, el hecho de que la manera de operar de la Empresa extranjera entrañe complicaciones, no tanto en el terreno jurídico, sino en cuanto a los arreglos económicos propios del comercio internacional, no justifica que todas esas operaciones se mencionen dentro de un bloque informe, como se hace en el párrafo transcrito, ya que es posible analizarlas por separado y darles un tratamiento y solución jurídica según las variantes de cada operación, tal como nosotros lo hemos intentado líneas arriba.

Volvemos a insistir, si la Empresa extranjera, domiciliada en el extranjero, vende fuera de México, a otros países, productos originarios de México, el hecho de que esté obteniendo ganancias más o menos cuantiosas con esas operaciones, no es motivo para que esa Empresa quede comprendida en la disposición del artículo 6o. de la Ley. Desde un punto de vista económico es muy lamentable que nuestros productos y materias primas se vendan a bajos precios y que los compradores extranjeros de esas mercancías obtengan cuantiosas utilidades con motivo de la reventa de esos artículos en los mercados internacionales; éste es un problema al que deben buscarse otras soluciones económicas y fiscales, pero no

puede ser argumento para aplicar inexactamente las disposiciones legales relativas al impuesto sobre la renta y dar un alcance incorrecto al concepto fuente de riqueza.

La última consideración que formula la Sala en su sentencia todavía es menos consistente, pues dice: "..... resulta inaceptable la afirmación de la quejosa en el sentido de que el criterio impositivo que atiende a la fuente de la riqueza permite el absurdo de considerar como gravadas a todas las compras efectuadas en México por los extranjeros, residentes en el extranjero, como sucede en la especie. En efecto, en el caso a estudio, no se pretende gravar a Continental Fiber Corporation por las compras que realiza en México, sino, obviamente, por los ingresos que obtiene derivados de fuentes de riqueza situadas en México".

Discrepamos de esta consideración que hace la Sala porque, en nuestra opinión, si exclusivamente se atendiera a la fuente de riqueza entendida como el conjunto de artículos producidos en México, si se llegaría al absurdo de considerar gravadas todas las compras hechas en México por extranjeros, residentes en el extranjero. La afirmación de la Sala en el sentido de que no se pretende gravar a la Empresa extranjera por las compras que realiza en México, sino por los ingresos que obtiene derivados de fuentes de riqueza situadas en México, en vez de ser un argumento para justificar la causación del impuesto en México, lleva precisamente a la conclusión contraria, dado que los ingresos que obtiene la -

Empresa extranjera, se originan en operaciones comerciales efectuadas en el extranjero, sin que tenga relevancia jurídica el hecho de que esos negocios en el extranjero se realicen con productos mexicanos o de cualquiera otra procedencia.

Del análisis que hemos hecho de esta sentencia, llegamos a la conclusión de que Continental Fiber Corporation no es sujeto del impuesto sobre la renta en México por las operaciones de compra de productos mexicanos, si la reventa de esos productos los hace en el extranjero y no obstante que se trate de mercancías de origen mexicano y de que esa reventa produzca beneficios a la Empresa extranjera. Reafirmamos que la fuente de riqueza que la ley toma en cuenta para gravar los ingresos derivados de actividades comerciales es el comercio mismo y no los artículos o mercaderías con que se trafica.

Sin que implique modificación a nuestra opinión, queremos poner de relieve que la Sala no examinó un punto básico que fué planteado por Cofico y recogido en el considerando cuarto de la sentencia. Cofico admitió que los pedidos de los compradores de países extranjeros se hacen en tres formas: directamente a Continental, por conducto de Cofico o por conducto de los agentes que Continental tiene en diversos países.

Con relación a estos hechos Cofico argumentó que, "la venta de los productos comprados a proveedores mexi

canos, la hace Continental, que es la propietaria de ellos y la venta se perfecciona cuando los pedidos son aceptados por Continental. Resulta así que la venta se celebra cuando Continental acepta los pedidos y esto ocurre en las oficinas de Continental en Dallas, Texas, por lo tanto no existe operación de compraventa celebrada en México."

La Sala se limitó a establecer que Cofico aceptó que los pedidos se hacían a Continental Fiber Corporation en la forma indicada, pero sin hacer consideraciones jurídicas sobre este aspecto del problema. Desde luego es claro que en los casos en que los pedidos de los compradores de países extranjeros se hacen directamente a Continental o por conducto de agentes de Continental en diversos países, no se causa el impuesto sobre la renta en México. En cambio, en el caso en que los pedidos se hacen por conducto de Cofico, la Sala debió entrar al estudio del punto jurídico. Se plantea aquí el problema de cuándo, y en qué lugar se entiende perfeccionado el contrato de compraventa mercantil, en vista de que se trata de una operación entre ausentes.

De conformidad con el artículo 80 del Código de Comercio "Los contratos mercantiles que se celebren por correspondencia quedarán perfeccionados desde que se conteste aceptando la propuesta o las condiciones con que ésta fuere modificada." Por tanto si como lo afirma Cofico, los pedidos que ella recibía de compradores extranjeros se remitían a Continental y tenían que ser aceptados por ésta, se concluy

ye que efectivamente el negocio jurídico se perfeccionaba en el momento en que los pedidos eran aceptados por Continental y esto ocurría en Estados Unidos de Norteamérica. En consecuencia aun cuando el pedido se recibiera por Cofico en México, la venta se perfeccionaba en el extranjero y siendo esa la fuente de riqueza, no estaba ubicada en México y por lo mismo no se causaba el impuesto en nuestro país. Si por el contrario Cofico, residente en México, en su carácter de comisionista de Continental Fiber Corporation hubiera tenido facultades para aceptar pedidos de compradores extranjeros, el negocio jurídico se habría perfeccionado en México y, en tal supuesto, sí se hubiera causado el impuesto en nuestro país. Esta circunstancia ni fué aceptada por Cofico ni tampoco quedó comprobada en el juicio.

Por otra parte, la forma de operar de Continental Fiber Corporation entraña, como dice la Sala "una compleja realización de actos y negocios jurídicos", y es de pensarse que el mecanismo del negocio fué debidamente planeado para eludir el pago del impuesto sobre la renta en México. Estas situaciones son muy frecuentes en materia fiscal y entra en juego el ingenio de los contribuyentes para colocarse en la situación fiscal más favorable a ellos. Esta actitud no es exclusiva de la materia tributaria, sino del derecho en general y es estudiada por la doctrina bajo la denominación de fraude a la ley.

Para cerrar esta exposición, queremos hacer dos-

ye que efectivamente el negocio jurídico se perfeccionaba en el momento en que los pedidos eran aceptados por Continental y esto ocurría en Estados Unidos de Norteamérica. En consecuencia aun cuando el pedido se recibiera por Cofico en México, la venta se perfeccionaba en el extranjero y siendo esa la fuente de riqueza, no estaba ubicada en México y por lo mismo no se causaba el impuesto en nuestro país. Si por el contrario Cofico, residente en México, en su carácter de comisionista de Continental Fiber Corporation hubiera tenido facultades para aceptar pedidos de compradores extranjeros, el negocio jurídico se habría perfeccionado en México y, en tal supuesto, sí se hubiera causado el impuesto en nuestro país. Esta circunstancia ni fué aceptada por Cofico ni tampoco quedó comprobada en el juicio.

Por otra parte, la forma de operar de Continental Fiber Corporation entraña, como dice la Sala "una compleja realización de actos y negocios jurídicos", y es de pensarse que el mecanismo del negocio fué debidamente planeado para eludir el pago del impuesto sobre la renta en México. Estas situaciones son muy frecuentes en materia fiscal y entra en juego el ingenio de los contribuyentes para colocarse en la situación fiscal más favorable a ellos. Esta actitud no es exclusiva de la materia tributaria, sino del derecho en general y es estudiada por la doctrina bajo la denominación de fraude a la ley.

Para cerrar esta exposición, queremos hacer dos-

últimas consideraciones:

1a.- Si la Empresa extranjera, domiciliada en el extranjero, por conducto de un comisionista en México, compra productos mexicanos y los revende en México a mexicanos o a extranjeros, esa Empresa sí es causante del impuesto porque la fuente de riqueza, la operación mercantil, se ha efectuado en nuestro país.

2a.- El caso concreto que hemos examinado se presta a confusión porque, insistimos, se está confundiendo la fuente de riqueza que en el caso es la operación comercial que genera ingresos, con la materia prima producida en México que es objeto del negocio. Esto puede verse con mayor claridad si un extranjero, radicado en el extranjero, invierte su dinero en una fábrica en México; esa persona sí es sujeto del impuesto en nuestro país pues sus ingresos (utilidades) las obtiene de una fuente de riqueza en nuestro país, o sea dicha industria.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Del análisis que hicimos de las diversas definiciones doctrinales y legales del impuesto, nosotros proponemos la siguiente que estimamos comprende los elementos fundamentales de este concepto: Los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que la ley fija, con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal y que se destinan a cubrir los gastos públicos.

SEGUNDA.- Deben distinguirse claramente dos conceptos diversos: objeto de la obligación tributaria y objeto del impuesto. Las prestaciones que, en dinero o en especie, debe cubrir el sujeto pasivo, constituyen el objeto de la obligación tributaria. Por objeto del impuesto se entiende el hecho generador, cuya definición daremos más adelante.

TERCERA.- Igualmente hay que establecer una nota distinción entre fuente de la obligación tributaria y fuente de riqueza. La fuente de la obligación tributaria es la ley. El concepto fuente de riqueza será precisado en conclusión posterior.

CUARTA.- El concepto hecho generador es un elemento esencial en la definición legal del impuesto y podemos afirmar que es la circunstancia que la ley toma en cuenta para considerar que el sujeto pasivo debe cubrir la prestación señalada. La expresión hecho generador tiene el mismo signi

ficado doctrinal y legal que objeto del impuesto, y puede consistir en la realización de actos jurídicos, actos materiales o simplemente en una situación prevista por la Ley como motivo de creación de la obligación tributaria. El concepto hecho generador es esencialmente jurídico.

En el Capítulo II de nuestro trabajo hacemos el análisis del elemento hecho generador en diversos impuestos tanto federales (impuesto sobre la renta, impuesto sobre ingresos mercantiles e impuestos del timbre) como locales (impuesto predial, impuesto sobre traslación de dominio de bienes inmuebles e impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos).

QUINTA.- La expresión fuente de riqueza, en Derecho Tributario, es un concepto de naturaleza económica. Definimos la fuente de riqueza como el negocio, la industria, el comercio, la actividad del hombre (material o técnica, científica, artística o profesional) o los bienes que el legislador toma en cuenta para establecer el impuesto. La fuente de riqueza no debe confundirse con la fuente de pago del impuesto que se refiere a los recursos con los cuales el sujeto pasivo paga la prestación a que está obligado.

En el Capítulo III hemos tratado de esclarecer estos conceptos que comúnmente se confunden y examinamos disposiciones legales, federales y locales, que hacen expresa mención al concepto fuentes de riqueza.

SEXTA.- Una fuente de riqueza puede estar grava-

da por dos o más impuestos. La tributación múltiple sobre una misma fuente de riqueza puede presentarse en tres formas:

a).- Dos Estados soberanos gravan una misma fuente de riqueza (doble imposición internacional).

b).- La misma Entidad, ya sea la Federación, los Estados o los Municipios, establece dos o más impuestos sobre una fuente de riqueza.

c).- Diversas Entidades, la Federación, los Estados y los Municipios concurren impositivamente sobre la misma fuente de riqueza.

En el Capítulo IV estudiamos estas tres situaciones que la doctrina denomina doble tributación y que nosotros llamamos tributación múltiple.

SEPTIMA.- El concepto hecho generador es más limitado que el de fuente de riqueza. El hecho generador es elemento de un impuesto y tiene como presupuesto una fuente de riqueza. En cambio, una misma fuente de riqueza puede ser materia para el establecimiento de varios impuestos. La fuente de riqueza no tiene relevancia jurídica hasta en tanto el legislador no la vincula con un hecho generador de un tributo.

OCTAVA.- Como lo indicamos en la Introducción, no existe uniformidad ni en la doctrina, ni en la legislación ni en las resoluciones judiciales sobre el contenido y alcance de los conceptos que son el tema de nuestro trabajo. Por el contrario, en algunos casos encontramos vaguedad en -

los conceptos, tesis contradictorias, terminología disímbola, lo que tal vez se explique porque, independientemente de la dificultad de llegar a conceptos precisos y definidos, el campo ha sido explorado por juristas, economistas, financieros y políticos y, al tratar de definir los conceptos, se ha operado una recíproca influencia de unos sobre otros.

Únicamente pudimos conocer un caso en que nuestros tribunales se han ocupado de nuestro problema y a él dedicamos el Capítulo V. La controversia fue materia de sentencias de la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, del Juzgado Segundo de Distrito del Distrito Federal en Materia Administrativa y de la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, y ninguna de las tres resoluciones coinciden en el enfoque del problema. Con todas las debidas salvedades para la reconocida competencia y sentido de justicia de nuestros tribunales, y sólo en el terreno estrictamente doctrinal, nosotros nos hemos permitido hacer el comentario y crítica de dichas resoluciones. Sólo aspiramos a que nuestras opiniones puedan dar base para el estudio más profundo de los temas tratados.

BIBLIOGRAFIA.

Carlos T. Von Eheberg.- Hacienda Pública.

Ernesto Flores Zavala.- Elementos de Finanzas Públicas Mexi-
canas.

Eduardo García Máñez.-Introducción al Estudio del Derecho.

Carlos M. Giuliani Fonrouge.- Derecho Financiero.

Francisco Nitti.- Traité de la Science des Finances.

Mario Pugliese.- Instituciones de Derecho Financiero.

Roberto Ríos Elizondo.- Apuntes del Primer Curso de Legisla-
ción Fiscal.

R. Van Der Borcht.- Hacienda Pública.

Adolfo Wagner.- Principes de Science des Finances.

Revista Investigación Fiscal.- Secretaría de Hacienda y Cré-
dito Público, números 43 y 46.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley de Impuestos y Fomento a la Minería.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Código de Comercio.

Código Aduanero.

Ley General del Timbre.

Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal -
de 1970.

Ley de Ingresos del Departamento del D.F. para el Ejercicio
Fiscal de 1970.

Ley de Hacienda del Departamento del D.F.

Ley General de Hacienda del Estado de Guerrero.

Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio -
Fiscal de 1970.

Informe de la Suprema Corte de la Nación correspondiente al
año de 1969.

SECRETARÍA DE HACIENDA
M. A. M. U.