

853
2ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

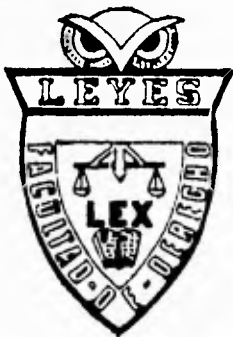
FACULTAD DE DERECHO

*“ LA APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA A LOS SUJETOS AGRARIOS ”*

FALLA DE ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
NAIKI SAUCEDO NIETO



MEXICO, D. F.

OCTUBRE 1995

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO.

DR. FRANCISCO VENEGAS TREJO
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE
DERECHO CONSTITUCIONAL Y DE
AMPARO.

P R E S E N T E.

Distinguido Maestro:

Con toda atención me permito informar a usted que he dirigido y revisado completa y satisfactoriamente la tesis profesional intitulada "LA APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS SUJETOS AGRARIOS", elaborada por el alumno NAIKI SAUCEDO NIETO, la cual denota en mi opinión una investigación exhaustiva, y en consecuencia, reúne los requisitos que establecen los artículos 18, 19, 20, 26 y 28 del vigente Reglamento de Exámenes de nuestra Universidad.

Aprovecho la ocasión para reiterar a usted las seguridades de mi consideración más distinguida.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARÉ EL ESPÍRITU"
Cd. Universitaria, D.F. Septiembre 11 de 1995.

LIC. ROSA MARÍA GUTIÉRREZ ROSAS.
Profesora Adscrita al Seminario de
Derecho Constitucional y de Amparo.

RGR'pao.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO.

OF.SCA/287/95.

SR. ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACION
ESCOLAR DE LA U.N.A.M.

P R E S E N T E.

Muy Distinguido Señor Director:

El compañero NAIKI SAUCEDO NIETO inscrito en el Seminario de Derecho Constitucional y de Amparo a mi cargo, ha elaborado su Tesis Profesional intitulada "LA APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS SUJETOS AGRARIOS", bajo la dirección de la Lic. Rosa Ma. Gutiérrez Rosas para obtener al grado de Licenciado en Derecho.

La licenciada Gutiérrez Rosas en oficio de fecha 11 de septiembre del presente año, me manifiesta haber aprobado la referida tesis; por lo que con apoyo en los artículos 18, 19, 20, 26 y 28 del vigente Reglamento de Exámenes Profesionales suplico a usted ordenar la realización de los trámites tendientes a la celebración del Examen Profesional del citado compañero.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HA SIDO" ESPERITU"
Cd. Universitario septiembre 12 de 1995.



DR. FRANCISCO MENDOZA SANCHEZ
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO

FVT/pao.

A MIS PADRES:

CIRO SAUCEDO JENORIO.

CAROLINA NUESTO HERNANDEZ.

*Quienes con su ejemplo y consejos
supieron hacer de mi un
profesionista; por el amor y el
apoyo que siempre me han
brindado.*

*Este trabajo es el resultado de sus
sacrificios.*

A MIS HERMANOS:

CIRO

CORINA

FLORENZ Y

JEZHUANA.

*Por haber contribuido con su
comprensión, fraternidad y
cariño a elevarme a mi
ansiada meta.*

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO Y EN PARTICULAR A LA
FACULTAD DE DERECHO:

*Como testimonio de su indeclinable propósito
de forjar jóvenes en siervos de la justicia y
fieles intérpretes de la ley.*

A LA LIC. ROSA MARÍA
GUERREROS ROSAS:

*Con respeto y admiración, a
quien con su erudición en la
materia supo guiar mis pasos
para la realización de éste
trabajo.*

AL LIC. EDUARDO JAMES HERNANDEZ:

*Con profundo agradecimiento a su
inapreciable orientación y a su
desinteresada ayuda para la
culminación de éste anhelo.*

*Pero sobre todo por contar con su
invaluable amistad.*

*A MIS COMPAÑEROS Y
AMIGOS:*

*Por que con su entusiasmo
me motivaron a seguir
progresando para realizar y
culminar éste trabajo*

INDICE

LA APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS SUJETOS AGRARIOS

INTRODUCCION. -----	I.
---------------------	----

CAPITULO I

DE LOS CONCEPTOS AGRARIOS Y FISCALES

A) QUIENES SON SUJETOS AGRARIOS. -----	1.
B) AUTORIDADES AGRARIAS. -----	10.
1.- Autoridades internas de los ejidos. -----	10.
2.- Autoridades agrarias jurisdiccionales. -----	12.
3.- La justicia Federal. -----	13.
C) IMPUESTO: DEFINICION, CONCEPTO Y NATURALEZA JURIDICA. -----	15.
1.- Definición. -----	15.
2.- Concepto. -----	21.
3.- Naturaleza jurídica. -----	28.
D) EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. -----	35.
E) EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. -----	36.

CAPITULO II

BREVES ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL DERECHO AGRARIO MEXICANO

A) ORDENAMIENTOS QUE ANTECEDIERON A LA LEY AGRARIA.	39.
B) LEYES QUE PRECEDIERON A LA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	47.
C) EL ARTICULO 27 DE LA CONSTITUCION DEL 5 DE FEBRERO DE 1917.	57.
D) LA REFORMA AL ARTICULO 27 CONSTITUCIONAL DEL 6 DE ENERO DE 1992.	63.
E) LA LEY AGRARIA DEL 26 DE FEBRERO DE 1992.	69.

CAPITULO III

LA REFORMA DE LA PROPIEDAD RURAL EN LA REFORMA DEL ARTICULO 27 CONSTITUCIONAL Y SU LEY REGLAMENTARIA

A) LOS SUJETOS DEL IMPUESTO EN LA LEY AGRARIA.	75.
1.- Personas Físicas.	76.
2.- Personas Morales.	80.
B) LA EXENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU JUSTIFICACION.	83.
C) LOS ACTOS JURIDICOS QUE REALICEN LOS SUJETOS AGRARIOS CON TERCEROS Y LA APLICACION DEL IMPUESTO.	92.

D) FORMA DE RECABARSE EL IMPUESTO.	94.
E) REGIMEN COACTIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CAUSEN LOS TERCEROS EN LOS ACTOS JURIDICOS AGRARIOS.	101.
1.- Embargo precautorio.	101.
2.- Embargo definitivo.	103.
3.- Ampliación del embargo.	106.

CONSIDERACIONES FINALES

A) REGIMEN IMPOSITIVO PLASMADO EN LA LEY AGRARIA.	108.
B) LA NECESIDAD DE HACER CONGRUENTE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON EL REGIMEN IMPOSITIVO DE LA LEY AGRARIA.	109.
C) EXENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS EJIDATARIOS Y COMUNEROS.	111.
D) PROPUESTA DE REFORMA A LOS ARTICULOS 10-B DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 86 DE LA LEY AGRARIA.	114.
E) JUSTIFICACIONES DE LAS REFORMAS PROPUESTAS.	115.
 BIBLIOGRAFIA.	 117.

INTRODUCCION

La presente tesis tiene como objetivo fundamental, el estudio de dos ordenamientos, a saber: la Ley Agraria como un cambio estructural de un derecho eminentemente social, por reglamentar una clase social, que son ejidatarios, comuneros, avecindados, etc...; y, el otro ordenamiento que es de orden público, o sea, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que forma parte del Derecho Tributario.

Este último cuerpo normativo, tiene que ser reformado, a fin de que reglamente una nueva realidad de la sociedad y del hombre, esto es, que al aplicarse la Ley Agraria, cuando se trate de actos jurídicos que incluyan a terceros, bien como personas físicas o como personas morales, exista la forma específica que determine el pago del impuesto sobre la renta, cuando proceda, a los sujetos del Derecho Agrario.

Asimismo, se pretende crear una interpretación hermenéutica, adecuada a los casos que se presenten en el futuro, poniendo los impuestos en las leyes tributarias; y por su parte, que la Ley Agraria reglamente exclusivamente los derechos sustantivos y adjetivos, correspondientes a los actos en que intervengan comuneros, ejidatarios, avecindados, etc.

En conclusión, el estudio sistemático y progresivo de este trabajo, tiene como objetivo general, hacer congruente la Ley Agraria con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o sea, que el derecho regule las realidades del cambio en el artículo 27 constitucional y en su ley reglamentaria, dejando a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su ámbito de aplicación, determinar los casos en que procede la aplicación de esta ley en los actos que realicen los sujetos agrarios.

Para este fin, se principia por estudiar los sujetos agrarios y el otorgamiento pleno del ius abutendi o disponendi de los bienes agrarios, los actos con terceros y las exenciones de impuestos de que disfrutaban hasta la fecha de entrada en vigor la nueva ley agraria, el estudio del pago del impuesto sobre la renta, la forma de recaudarlos y la propuesta de reforma al artículo 10-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CAPITULO I

DE LOS CONCEPTOS AGRARIOS Y FISCALES

A) QUIENES SON SUJETOS AGRARIOS; B) AUTORIDADES AGRARIAS; C) IMPUESTO: DEFINICIÓN, CONCEPTO Y NATURALEZA; D) EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA; E) EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

A) QUIENES SON SUJETOS AGRARIOS.

La reforma del artículo 27 constitucional y su ley reglamentaria (Ley Agraria), mantienen los mismos sujetos de las leyes que les antecedieron. Así, conservan a los ejidatarios, comuneros, pequeños propietarios y sociedades que éstos forman, hasta constituirse en confederaciones como la Confederación Nacional Campesina y la Central Campesina Independiente; asociaciones y sociedades que quedan integradas al sector campesino que interviene en la política de nuestro país.

La Ley vigente reconoce como sujetos a los avecindados y a los terceros, tales como son las sociedades mercantiles o civiles, o en su defecto, las personas físicas que realicen actos jurídicos con los sujetos agrarios señalados.

Para los efectos de la Ley Agraria, se reputa ejidatario a los hombres y mujeres titulares de derechos ejidales; comunero, es el hombre o mujer titular de un derecho, que individualmente le permite el uso y disfrute de su parcela; avecindado es aquel mexicano mayor de edad que ha residido un año o más en las tierras del núcleo de población ejidal y que ha sido reconocido como tal por la Asamblea Ejidal o el Tribunal Agrario competente.

Este nuevo sujeto agrario, independientemente de que sea mexicano, mayor de edad y que tenga la residencia requerida, necesita un acto solemne consistente en una sentencia del Tribunal Agrario, o que sea reconocido por la asamblea en el acta respectiva.

Los terceros, son aquellas personas físicas o morales que intervendrán en los actos jurídicos que realicen los ejidatarios, comuneros, avecindados o asociaciones de producción integradas por éstos. Al reformarse la fracción IV del artículo 27 de nuestra Ley Suprema, se permitió que las sociedades civiles o mercantiles pudieran adquirir bienes agrarios, limitándose la extensión de tierra a 25 veces la porción que puede tener un pequeño propietario, al disponer que:

"...en ningún caso las sociedades de esta clase podrán tener en propiedad tierras dedicadas

a actividades agrícolas, ganaderas o forestales en mayor extensión que la respectiva equivalente a veinticinco veces los límites señalados en la fracción XV de este artículo..."

Para aclarar la anterior disposición, la misma Carta Magna en la fracción XV del mismo artículo 27, establece la extensión que puede tener un pequeño propietario, limitándola a la calidad de tierra y tipo productivo o actividad productiva. Así, la referida fracción XV, dispone:

"... Se considerará pequeña propiedad agrícola la que no exceda por individuo de cien hectáreas de riego o humedad de primera o sus equivalentes en otras clases de tierras. Para los efectos de la equivalencia se computará una hectárea de riego por dos de temporal, por cuatro de agostadero de buena calidad y por ocho de bosque, monte o agostadero en terrenos áridos. Se considerará, asimismo, como pequeña propiedad, la superficie que no exceda por individuo de ciento cincuenta hectáreas cuando las tierras se dediquen al cultivo del algodón, si reciben riego; y de trescientas, cuando se destinen al cultivo del plátano, caña de azúcar, café, henequén, hule, palma, vid, olivo, vainilla, cacao, agave, nopal o árboles frutales. Se considerará pequeña propiedad ganadera la que no exceda por individuo la superficie necesaria para mantener hasta quinientas cabezas de

ganado mayor o su equivalente en ganado menor, en los términos que fije la Ley..."

Respecto de los terceros como personas físicas, la misma Constitución en su artículo 27 fracción VII, autoriza que los ejidatarios y comuneros se puedan vender entre sí hasta el límite del 5% de las tierras ejidales, creando un derecho preferente para los sujetos agrarios. La citada fracción en su parte conducente dispone:

"... La Ley, con respeto a la voluntad de los ejidatarios y comuneros podrá adoptar las condiciones que más les convengan en el aprovechamiento de sus recursos productivos, regulará el ejercicio de los derechos de los comuneros sobre la tierra y de cada ejidatario sobre su parcela. Asimismo establecerá los procedimientos para los cuales ejidatarios y comuneros podrán asociarse entre sí, con el Estado o con terceros y otorgar el uso de sus tierras; y, tratándose de ejidatarios, transmitir sus derechos parcelarios entre los miembros del núcleo de población; igualmente fijará los requisitos y procedimientos conforme a los cuales la asamblea ejidal otorgará al ejidatario el dominio sobre su parcela. En caso de enajenación de parcelas, se respetará al derecho de preferencia que prevea la Ley. Dentro de un mismo núcleo de población, ningún ejidatario podrá ser titular de más tierra que la equivalente al 5% del total de las tierras ejidales.

En todo caso la titularidad de tierras en favor de un solo ejidatario deberá ajustarse a los límites señalados en la fracción XV..."

En la ley reglamentaria del artículo 27 de nuestra Ley Fundamental, se otorga a los ejidatarios y comuneros, además del ius fruendi y ius utendi, el ius abutendi o disponendi. Así, en el artículo 4o., se autoriza la celebración de todo tipo de contrato y en el 7o., se reglamentan las relaciones entre ejidatarios y comuneros con sociedades civiles y mercantiles, al disponer los preceptos de referencia:

" Artículo 4o.- Las tierras ejidales podrán ser objeto de cualquier contrato de asociación o aprovechamiento celebrado por el núcleo de población ejidal, o por los ejidatarios titulares, según se trate de tierras de uso común o parceladas, respectivamente. Los contratos que impliquen el uso de tierras ejidales por terceros, tendrán una duración acorde al proyecto productivo correspondiente, no mayor a treinta años prorrogables."

" Artículo 7o.- En los casos de manifiesta utilidad para el núcleo de población ejidal, éste podrá transmitir el dominio de tierras de uso común a sociedades mercantiles o civiles en las que participen el ejido o los ejidatarios..."

De todo lo expuesto, se infiere que los sujetos agrarios, actualmente son los ejidatarios de tierras parceladas, los comuneros, vecindados, pequeños propietarios, sus asociaciones y los terceros que pueden ser personas físicas y morales que llenen los requisitos previstos en la ley; pues actualmente se deja una parte social del derecho agrario y otra se tiende a privatizar, producto del neoliberalismo económico que sigue el Estado mexicano; por ello, a la propiedad rural, como modalidad, se permitió integralmente el ius abutendi o ius disponendi, sin más límite que las extensiones de tierra marcadas por la ley y el tipo de cultivo que realice.

La privatización parte desde el momento en que se autoriza a comuneros y ejidatarios la realización de actos jurídicos, tales como son la compraventa, arrendamiento, comodato, etc.

Por otra parte, al darse la acción de prescripción positiva adquisitiva o usucapión, así como la prescripción negativa en 10 años, existe el mecanismo para privatizar al ejido; hasta el punto de que, en los casos de terminación del ejido, previsto en la Ley Agraria, puede cancelarse la propiedad en el Registro Agrario Nacional e inscribirse en los registros públicos de la propiedad de cada Estado.

Para que el ejido tienda a privatizarse la Ley Agraria en su artículo 2o., establece como leyes supletorias las federales en materia civil y mercantil; por lo que el devenir de este ordenamiento será incorporar al régimen federal civil la propiedad agraria, tal vez dejando únicamente las tierras de los pueblos indígenas.

Esta afirmación se desprende de lo preceptuado por el artículo 164, párrafo segundo de la citada ley, que dispone:

" Art. 164.- ...En los juicios en que se involucren tierras de los grupos indígenas, los tribunales deberán de considerar las costumbres y usos de cada grupo mientras no contravengan lo dispuesto por esta ley ni se afecten derechos de tercero. Asimismo, cuando se haga necesario, el tribunal se asegurará de que los indígenas cuenten con traductores..."

Es evidente, que al referirse la Ley Agraria a la costumbre y usos indígenas, casi se refiere a las instituciones romanas; pues es la única costumbre y uso que no puede contrariar a la ley agraria ni afectar derechos de terceros, ya que la primera institución (costumbre) es la Inveterada consuetudo quod necessitates, o sea, la existencia del elemento material de repetición de actos necesarios; y el elemento psicológico de opinio juris, es decir, el consenso social de que esos actos constituyen derecho.

Con relación a la segunda fuente de derechos (usos), éstos son prácticas complementarias profesionales que les falta el elemento de opinio juris; por lo que no pueden ser costumbres ni formar parte de un derecho consuetudinario. A mayor abundamiento, dejamos asentado que de acuerdo con el criterio sustentado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, la costumbre únicamente se aplica

cuando la ley así lo autoriza, v. gr., el artículo 2741 del Código Civil para el Distrito Federal, referente al contrato de aparcería, que dispone en su parte conducente:

"Artículo 2741.- Tiene lugar la aparcería agrícola, cuando una persona da a otra un predio rústico para que lo cultive, a fin de repartirse los frutos en la forma en que convengan, o a falta de convenio, conforme a las costumbres del lugar, en el concepto de que al aparcerero nunca podrá corresponderle por sólo su trabajo menos del cuarenta por ciento de la cosecha."

O bien, la costumbre dentro del contrato de servicios profesionales, plasmada en el artículo 2607 del Código Civil:

" Art. 2607.- Cuando no hubiere habido convenio, los honorarios se regularán atendiendo juntamente a las costumbres del lugar, a la importancia de los trabajos prestados,..."

Ante la terminación del socialismo, la corriente de la economía del orbe sufre un vuelco, un regreso, pero un regreso con innovación. Así, se vuelve al principio económico "laissez faire, laissez passer".

Este neoliberalismo, implica una privatización o venta de empresas que administraba directamente el Estado, reservándose

aquellas empresas que se consideran estratégicas y, por ende, necesarias. La función del Estado es de vigilancia; este regreso se realiza buscando una nueva perspectiva económica, una corriente que pueda surgir y corrija los problemas de producción, distribución, circulación y consumo que pueda ser un medio de llegar a una deflación, pues las experiencias no dieron el resultado esperado por la humanidad, de esta suerte, el bloque formado por la entonces Unión Soviética fracasó, y al lado, el capitalismo se encontró con barreras infranqueables, pero esta corriente económica, como dicen algunos autores, casi es invulnerable, permitiendo buscar una nueva corriente que pueda surgir como un remedio a la economía universal.

En México, debido a su nueva política económica, retomada de las políticas de globalización mundial en materia económica, se realizó la venta de empresas, se reformó la Constitución, por ejemplo en sus artículos 25, 26, 27 y 31, a fin de que la privatización no resultara violatoria de las normas jurídicas, creándose los mecanismos para privatizar el ejido, se preparó la estructura legislativa para la celebración del Tratado de Libre Comercio y se reformó la ley sobre inversiones de capital extranjero.

En este estado de cosas, el titular del Ejecutivo de la Unión, sostiene que se trata de un liberalismo social, porque tiene como fin último un reparto equitativo del producto social bruto para combatir la pobreza. Esta nueva idea económica hasta ahora no ha dado los frutos pretendidos, pues las privatizaciones pueden hacer prosperar la economía de un país, sin que exista solución a la desocupación y,

como consecuencia, a la pobreza; experiencia que tuvo nuestro estado en la época del General Porfirio Díaz, en la que mediante la explotación y los bajos sueldos, la economía mexicana tuvo un crecimiento, quedando en poder de unas cuantas manos, permitiéndose que se embelleciera la ciudad de México con construcciones y dispendios de la clase poderosa.

B) AUTORIDADES AGRARIAS.

Las autoridades agrarias de acuerdo con su jurisdicción, se pueden dividir en tres clases:

1.- Autoridades internas de los ejidos.

Estas son en primer término, la Asamblea de Ejidatarios, que es el órgano supremo de los ejidos, cuyas facultades son, entre otras, las formulación y modificación del reglamento interno del ejido; aceptación y separación de ejidatarios, así como sus aportaciones; recepción de los informes del comisariado ejidal y del consejo de vigilancia, hacer balances de las cuentas del ejido, manejar los recursos económicos y otorgar poderes y mandatos; aprobar los contratos con terceros que explotan las tierras de uso común; distribuir las ganancias; señalar y delimitar las áreas necesarias para

el asentamiento humano, fundo legal y parcelas con destino específico, así como la localización y relocalización del área de urbanización; reconocimiento y regularización de posesionarios de parcelas; autorización para otorgar la explotación a sociedades; delimitación, asignación y destino de las tierras de uso común, así como su régimen de explotación; división y fusión del ejido; terminación del régimen ejidal; conversión del régimen ejidal al comunal; y cancelación del régimen de explotación colectiva.

El Comisariado Ejidal, está integrado por un presidente, un secretario y un tesorero, con sus respectivos suplentes, cuyas atribuciones o funciones son de representación, con las facultades de un apoderado general para actos de administración y pleitos y cobranzas del ejido; convocan a asamblea para informar de las labores efectuadas, del movimiento de fondos y sobre el aprovechamiento de las tierras de uso común y el estado en que éstas se encuentren.

El Consejo de Vigilancia está integrado por un presidente y dos secretarios, con sus respectivos suplentes, sus facultades y obligaciones son de vigilancia y fiscalización de las operaciones del comisariado ejidal; y convoca a asamblea cuando no lo hace el comisariado.

Existe un órgano de participación de la comunidad, que puede existir o no en cada ejido, como la Junta de Pobladores, formada por ejidatarios y vecindados del núcleo de población, cuyas atribuciones y obligaciones son las de coadyuvar con el comisariado ejidal,

opinando y haciendo recomendaciones sobre aquello que sea de interés de los pobladores dentro de los asentamientos humanos y solares del ejido.

2.- Autoridades agrarias jurisdiccionales.

Los Tribunales Unitarios Agrarios y el Tribunal Superior de Justicia, gozan de autonomía y jurisdicción plena, tienen como función resolver todas las controversias que se susciten en materia agraria, en todo el territorio nacional.

El Tribunal Superior Agrario, tiene su sede en la ciudad de México, Distrito Federal y lo preside un magistrado numerario de entre los cinco que lo integran; en cuanto a la distribución del territorio nacional, la República mexicana se dividirá en Distritos y habrá el número de Tribunales Unitarios que el Tribunal Superior establezca, y que además puede modificar en su caso, usando supletoriamente la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (artículos 1o., 2o. 3o y 5o de la Ley Orgánica de los Tribunales Agrarios).

Se crea la Procuraduría Agraria como un organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, con personalidad y patrimonio propios, sectorizado a la Secretaría de la Reforma Agraria. Es un órgano de representación de los ejidatarios, y está encargada de la defensa de los derechos de los ejidatarios, comuneros, sucesores de ejidatarios o comuneros, ejidos,

comunidades, pequeños propietarios, vecindados y jornaleros agrícolas, mediante la aplicación de las atribuciones que le confiere la Ley Agraria y su reglamento correspondiente.

Una nueva autoridad, la constituye el Fedatario Público, cuya función es dar fe de los actos celebrados por ejidatarios y comuneros, bien en los actos jurídicos que realicen con sus bienes agrarios, tal como lo prevé en diversos artículos (45, 75 y demás relativos), es decir, cuando las tierras ejidales sean objeto de cualquier contrato que implique el uso de las mismas por terceros, o bien, cuando el dominio de las tierras de uso común, sea transmitido a sociedades mercantiles o civiles; así como la fe que da en diversos actos de la Asamblea previstos en los artículos 28 y 31 parte última de la Ley Agraria, y que se refieren al señalamiento, delimitación, reconocimiento de áreas para el asentamiento humano, del parcelamiento económico, de tierras uso común; autorización a ejidatarios para que adopten el dominio pleno sobre sus parcelas; división y fusión del ejido; e instauración, modificación, conversión, cancelación y terminación del régimen ejidal.

3.- La Justicia Federal, en los casos siguientes:

Contra las sentencias definitivas que dicten el Tribunal Superior Agrario o los Tribunales Unitarios, procede el juicio de amparo directo o uni-instancial, constituyéndose este órgano Colegiado de Circuito en materia Administrativa, como órgano jurisdiccional en materia agraria (artículos 200 de la Ley Agraria, 158 y demás relativos de la

Ley de Amparo). Cuando se impugnan autos distintos, es decir, que no pongan fin al procedimiento, se promoverá amparo directo o bi- instancial, ante los Jueces de Distrito en materia Administrativa; y en caso de promover recurso de revisión, conocerá el Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa. En suma, las autoridades federales jurisdiccionales, son los jueces de Distrito en materia Administrativa cuando se promueva juicio de garantías indirecto o bi- instancial, y los Tribunales Colegiados de Circuito en materia Administrativa, cuando se trate de amparo directo o uni- instancial.

Finalmente, para los efectos de las certificaciones y antecedentes registrales o cancelaciones, se desconcentra el Registro Agrario Nacional a todas las entidades federativas, a fin de que en cada Estado o en el Distrito Federal, existan las antecedentes registrales y se ejecuten las resoluciones del Tribunal Agrario, con esto se busca el control de la tenencia de la tierra y la seguridad documental; pues además, el registro contará con una sección especial para las inscripciones correspondientes a la propiedad de sociedades.

C) IMPUESTO: DEFINICIÓN, CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA.

Definición

Definir la institución "Impuesto", es señalar su género próximo y diferencia específica. De esta suerte, agruparemos las definiciones doctrinarias y legales, tal como lo realizan unánimemente los fiscalistas.

Dentro de las doctrinales podemos citar la señalada por Gerardo Gil Valdivia¹, quien considera que: "El impuesto, es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una Ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la relación tributaria".

Por su parte Antonio Berliri², define el impuesto como 'la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor

1.- Gil Valdivia, Gerardo, Impuesto Vid, Diccionario Jurídico Mexicano, T. I-O, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., México, 1988, p. 1638.

2.- Antonio Berliri, citado por Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial. Porrúa S.A., 17 edición, México, 1992, p. 372.

de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria'.

A.D. Giannini dice que es: 'La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada'³.

Héctor Villegas lo define como: "El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado"⁴.

Dentro de las legalistas, o sea aquellas que se refieren a las definiciones contenidas en los Códigos, tenemos las siguientes:

El Código Fiscal de la Federación de 1938, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de ese mismo año, disponía: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio".

En el Código Fiscal de la Federación de 1967 (artículo 2o.), se definía el impuesto como: "Las prestaciones en dinero o en especie,

³.- Giannini, A.D., citado por Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 372.

⁴.- Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ediciones Depalma, 3a. edición, Buenos Aires, Arg. pp. 78-79.

que la Ley fija con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos".

En el Código Fiscal de la Federación de 1981 (art. 2o.), se incluyó dentro del rubro de las contribuciones la definición de impuesto, previéndose además la situación jurídica o de hecho, diferenciándolo de las fracciones II, III y IV del mismo precepto, ya que estas últimas tratan de aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos. Así, esta disposición preceptúa:

"Art. 2o.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV".

Sergio Francisco de la Garza⁵, cita algunas definiciones legales de otros países, entre las cuales glosaremos las siguientes:

El Ordenamiento Fiscal Alemán dice: 'Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación'.

⁵.- Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 373.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ofrece la siguiente definición: 'Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código, o de sus leyes especiales, están obligados a pagar a la Provincia las personas que realicen actos u operaciones (o se encuentren en situaciones que la Ley considera como hechos punibles).'

El modelo de Código Tributario para la América Latina, de la Organización de Estados Americanos (O.E.A.) y el Banco Interamericano de Desarrollo (B.I.D.), establece que el impuesto es: 'El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente'.

El Código Tributario de Uruguay, en su artículo 11, lo define: 'Impuesto es el Tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente'.

En suma, las definiciones que se han dado sobre el impuesto, desde el punto de vista doctrinario, varían en cuanto a su forma de exposición, aunque el contenido es semejante, o sea que existe una obligación de las personas físicas y morales para contribuir al ingreso del Estado, ente moral que tiene derecho a exigir a éstas, cuando se coloquen en el supuesto de los Códigos Fiscales o cualesquiera que sea su denominación, el pago del tributo, inclusive mediante un acto coactivo de imperio.

Respecto de las definiciones legales, éstas varían de acuerdo con el orden jurídico de cada Estado. Así, el sistema centralista como el de Argentina, varía por su misma estructura, tal como sucede con

España; sin embargo, la definición legal cambia cuando se trata de un país federado que tiene que mantener tres niveles, federal, estatal y municipal. La definición contenida en la ley también varía de acuerdo con el desarrollo y educación de los habitantes de un Estado, tal como sucedió con México al abrogarse la Ley del Timbre y entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Todas estas condiciones dan origen a que no exista una uniformidad en las leyes vigentes en todos los Estados; por ello, admitimos como más precisa la definición del ordenamiento fiscal alemán, con la salvedad de que no menciona que la entidad pública siempre es el Estado y que es en uso de sus atribuciones propias, quien debe exigir el pago del impuesto, haciendo uso de la coacción inclusive, por tratarse de normas de derecho público ius imperium.

A nuestro juicio, el impuesto puede definirse tentativamente como: "Las contribuciones establecidas unilateralmente por el Estado en las Leyes para las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho, previstas por las mismas".

Este aserto, se desprende de que el Estado tiene facultad constitucional para establecer impuestos, ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone:

"Art. 31.- Es obligación de todos los mexicanos...

IV.- Contribuir para los gastos así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El impuesto debe ser pagado por las personas físicas y por las morales, atendiendo al criterio sustentado por nuestro derecho positivo vigente, que mantiene la ficción de las personas morales como entes jurídicos. Así en el artículo 25 del Código Civil vigente en el Distrito Federal, que se aplica en toda la República en asuntos del orden federal, establece:

"Art. 25.- Son personas morales:

I.- La Nación, los Estados y los Municipios.

II.- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley;

III.- Las sociedades, civiles o mercantiles;

IV.- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal.

V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI.- Las asociaciones distintas de las demás enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley;

VII.- Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736".

Cuando las personas físicas o morales al realizar sus actos jurídicos, se colocan en la situación jurídica o en una situación de hecho que coincide con la situación abstracta prevista en la ley, tendrán la obligación de pagar impuestos, bien voluntariamente o mediante la coacción del Estado.

Con todo lo expuesto queda precisado que aunque el texto constitucional únicamente se refiere a los mexicanos como personas físicas, también deben ser incluidas las personas morales por ser considerados entes jurídicos o seres de derecho, pues cuando una sociedad deja de pagar algún impuesto, el Estado ejecuta sobre el patrimonio social y, en caso de fraude, no se castiga a la persona moral, atendiendo al principio de derecho "societas delinquere non potes"; por lo tanto, la prisión preventiva se realizará sobre sus gerentes o responsables administrativos.

Concepto:

Es casi unánime la doctrina al considerar que las características del impuesto son las siguientes:

1.- Es una prestación tributaria ex-lege.

El impuesto forma parte de los tributos, es decir, del Derecho Tributario; sin embargo éste debe estar basado en un hecho real y una hipótesis que debe estar prevista en una disposición legal, que permite definirlo, esto es, dar su género próximo, que es el Derecho Tributario, y su diferencia específica, que comprende todos los elementos propios del impuesto. A continuación se transcribe la siguiente tesis, sustentada por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación,

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a

título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida".

Séptima época, Primera Parte:

Vols.91-96. Pág.90. A.R. 5332/75. Blanca Meyerberg de González. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 90. A.R. 331/76. María de los Ángeles Prendes Vera. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 90. A.R. 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño, Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 90. A.R. 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 90. A.R. 1008/764. Antonio Hernández Abarca. Unanimidad de 15 votos.

2.- De dar en dinero o en especie de carácter definitivo.

El impuesto se paga normalmente en dinero; excepcionalmente se paga en especie, tal como sucede con la explotación minera, cuyo pago se realiza con oro, tal como lo dispone el artículo 267 de la Ley Federal de Derechos. Es importante anotar que autores como Berliri, sostienen que el impuesto también se paga mediante un timbre y por

ello le denomina 'impuesto timbrado'⁶; pero este tipo de impuesto en México ya no está vigente por haberse abrogado la Ley del Timbre.

3.- El presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al sujeto pasivo.

En efecto, el impuesto implica una desvinculación entre el Estado y el sujeto pasivo; por ello, se considera por los autores que el Código Uruguayo, tomando como base la definición plasmada en el modelo de Código Tributario para la América Latina, contiene una definición exacta al decir: "impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

La mayor parte de los tratadistas, entre ellos Geraldo Ataliba, definen al impuesto como: "El tributo que no tiene ninguna característica especial, o también que es el tributo que no reúne las características de las tasas y las contribuciones".⁷

En conclusión, el impuesto implica un hecho real que coincide con la hipótesis normativa de un código determinado; sin embargo, el impuesto tiene como característica la capacidad económica del contribuyente y su proporcionalidad.

6.- Antonio Berliri, citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 374.

7.- Citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. , p. 375.

4.- El impuesto está a cargo de las personas físicas y morales.

El impuesto siempre se causa por hechos reales, resultado de una actividad de una persona física o centro de imputación normativa, o bien una persona moral, que puede ser una sociedad mercantil o civil o una asociación; no se extiende como en otras épocas a unidades económicas.

5.- Su destino es cubrir los gastos públicos.

Los impuestos encuentran su fundamento en el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental, como ya lo hemos visto en líneas anteriores. Es evidente que todos los tributos son encaminados a la prestación de servicios públicos, que constituyen casi la actividad del poder ejecutivo, tal como lo ha sostenido Joaquín B. Ortega⁸, al definir el derecho financiero, diciendo: 'La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines'. El impuesto siempre tiene tres características: proporcionalidad, o sea, debe ser proporcional al ingreso de la persona física o moral; equitativo, es decir, que debe mantenerse un principio de igualdad en todos aquellos que realizan hechos reales que coincidan con la

8.- Joaquín B. Ortega, citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 382.

hipótesis normativa; y finalmente que se destine al gasto público, o sea, a los servicios que presta el Estado a sus habitantes. El aserto anterior encuentra su apoyo en la siguiente tesis jurisprudencial:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno, no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que se han sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así, se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación a las garantías cuando los tributos que decreta el poder legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se

respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación a los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Época, Primera Parte:

Vol. 62, Pág. 31. A.R. 6138/63. Alfonso Córdoba y Coags. (acums). Mayoría de votos. Vols. 97-102, pág. 108. A.R. 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y Coags. Unanimidad de 18 votos.

Vols. 145-150, Pág. 123. A.R. 33658/80. Octavio Barocio. Unanimidad de 16 votos.

Vols. 181-186. A.R. 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.A. Mayoría de 16 votos.

De todo lo expuesto podemos inferir que el concepto del impuesto es:

"Toda prestación en dinero, en general, y excepcionalmente en especie, de naturaleza tributaria ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica de una persona física o moral que no constituye un actividad del Estado referida a los obligados, cuyo pago debe ser proporcional, equitativo y destinado a los gastos públicos".

Naturaleza Jurídica.

Para explicar la naturaleza jurídica de los impuestos es necesario recurrir a los efectos del acto, el cual se clasifica por diversos autores, respecto si es de carácter declarativo, constitutivo o de ambos a la vez.

A.D. Giannini⁹, sostiene que el efecto es declarativo, al decir 'La obligación tributaria, como natural consecuencia de ser una obligación ex lege, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores: la norma legal, por una parte, y la realización del presupuesto, por la otra parte, aún cuando no excluye ello que el legislador pueda adoptar una regla diversa, cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación,

⁹.- Citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 558.

obviamente, tiene un efecto meramente declarativo'. Dentro de los autores que opinan que el efecto es constitutivo, citaremos a Allorio¹⁰, quien dice que 'La obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la Administración Tributaria produce el acto administrativo, al que da el nombre de 'acto de imposición', el cual, por tanto, tiene un efecto constitutivo sobre la obligación, (apoyándose para ello en la disposición de una ley italiana) que previene que antes de la producción de ese acto administrativo, el contribuyente aunque lo desee, no puede hacer el pago del tributo'. En España Miguel Fénech, se adhiere a esa doctrina.

Por su parte Berliri¹¹, sostiene una posición menos radical, pues expone que 'antes de la determinación, la Administración no tiene derecho en contra del sujeto pasivo, sino un mero derecho potestativo (a diferencia de Allorio, que sostiene que en ese momento sólo existe un interés). Afirma Berliri que el accertamento produce como efecto constitutivo el nacimiento de la obligación tributaria'.

Giannini, señala los efectos declarativos y constitutivos de la naturaleza del impuesto, al escribir que reconoce efecto declarativo a la determinación y que además produce otros efectos, que tiene carácter constitutivo, tomando en cuenta la necesidad y la forma jurídica en que se realiza el acto administrativo de determinación, - continúa diciendo- deben obtenerse los siguientes corolarios:

10.- Citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 558.

11.- Antonio Berliri, citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 558.

a) Puesto que la liquidación es un elemento indispensable para determinar si un crédito impositivo ha surgido y cuál es su importe, es evidente que el ente público se encuentra en la posibilidad de realizarlo y que el sujeto obligado no tiene posibilidad de satisfacer su deuda antes de que se haya practicado la liquidación. Esta constituye, por tanto, una condición para la exigibilidad del crédito; condición necesaria, pero no siempre suficiente, ya que requiere además, que la deuda esté vencida, pudiendo ocurrir que el vencimiento se produzca en un momento posterior a la liquidación.

b) Finalmente, puesto que el derecho objetivo confía al ente público acreedor la determinación de su crédito mediante un acto administrativo, que, al igual que cualquier otro acto de la misma naturaleza, goza de una presunción de legitimidad y es sin más ejecutivo, se desprende que el último efecto de la liquidación consiste en determinar, con eficacia obligatoria, la existencia del crédito y su cuantía.

Sainz de Bujanda, piensa que no existe razón alguna -de orden lógico ni legal- para que el nacimiento del vínculo y la posibilidad de su disolución hayan de producirse en el mismo instante. Por el contrario, son múltiples los argumentos para sostener que, tanto en el terreno de los principios como de las exigencias prácticas, ambos fenómenos deban, en ciertos supuestos, quedar separados en el tiempo. Dice Sainz de Bujanda que deben distinguirse dos hipótesis claramente diferenciadas, a saber: 1a., Que la Obligación sea exigible desde el instante en que nace, esto es, desde el momento en que se

*produzca el presupuesto de hecho; y la 2a., Que la obligación, ya surgida, no sea exigible hasta que se produzca el acto liquidatorio. Esta última posibilidad no es sólo teórica, sino que encuentra su respaldo constante en los ordenamientos positivos, que con manifiesta reiteración sitúan en momentos distintos el nacimiento de la deuda tributaria y su exigibilidad*¹².

El derecho positivo mexicano, admite la doctrina expuesta. Así, el artículo 6o. del Código Fiscal de la federación, dispone que:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran". que "dichas contribuciones, se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre el procedimiento que se expidan con posterioridad " y que "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario" en el sentido de que si "a las autoridades fiscales a quienes deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación".

12.- Sainz de Bujanda, citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 559.

De este aserto se colige que nuestro Código Fiscal Federal, prevé el nacimiento y ejecución del crédito fiscal y que tratándose de las obligaciones tributarias que requieran determinación por la autoridad administrativa, ésta las hizo inexigibles hasta antes de la liquidación, pues la administración aún no tiene un derecho en contra del sujeto pasivo, ya que la obligación ocurre en el momento en que se produce el acto administrativo; o bien al plazo de su pago hasta 15 días después de que se haya hecho la notificación, por lo que se produce el fenómeno observado por Berliri y Allorio de que no pueden ser pagadas antes de la liquidación, aún en el supuesto de que el propio deudor quisiere hacerlo, ya que está sujeto a una condición y a un plazo, esto es, a que la autoridad haga la determinación (condición) y que una vez notificada, transcurra el plazo de 15 días de la fecha en que haya surtido sus efectos. Por otra parte, tratándose de obligaciones tributarias que deben ser determinadas o liquidadas por los deudores tributarios, y suponiendo desde luego que los deudores cuentan con un plazo de veinte días para realizar la determinación, no es sino hasta el transcurso de dicho plazo cuando los créditos fiscales previamente liquidados, devienen exigibles por la autoridad tributaria¹³.

A este respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación resolvió que la relación tributaria, "tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del

¹³.- Sergio Francisco de la Garza, *op. cit* p. 560.

crédito fiscal a su determinación precisa en cantidad líquida, o sea, el accertamento según la expresión de la doctrina italiana y la exigibilidad".¹⁴.

No entramos al estudio de la determinación del crédito fiscal atendiendo al sujeto activo y a la base del impuesto, por no ser nuestro tema de derecho tributario; sino una monografía del impuesto sobre la renta en la aplicación de la Ley Agraria; sin embargo podemos afirmar que la naturaleza del impuesto, es de Derecho Tributario Administrativo. Es de derecho tributario, en cuanto que el impuesto forma parte del presupuesto del Estado, y es de derecho Administrativo, en razón de que todo se origina a través de un acto administrativo que fija el monto del impuesto determinable, estimativo o presuntivo, usando los medios coercitivos cuando el sujeto pasivo no cumple con la obligación y ésta se hace exigible por la administración.

Lo anteriormente expuesto, se desprende de la obra de Sergio Francisco de la Garza¹⁵, quien escribe: " La existencia del Derecho Tributario Administrativo, resulta de que para que el Estado logre la satisfacción del interés en percibir los tributos, no es suficiente que el poder Legislativo dicte leyes que crean los hechos imposables y que en la vida real se produzcan hechos generadores que produzcan obligaciones a cargo de determinados sujetos, sino que debe

14.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, n. 12, resolución de XI-11-1941 del Pleno, P. 5985.

15.- Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 655.

desarrollarse una actividad por parte de la Administración para que esos hechos generadores no queden sin declararse o sin descubrirse, para que los elementos necesarios para que se haga la determinación del crédito fiscal sean verazmente obtenidos o declarados, y para controlar que efectivamente ingresen a las cajas públicas los créditos que se han creado a favor del Estado".

Existe pues, una actividad administrativa que se desarrolla en el campo de la tributación y que está dirigida a la satisfacción de la pretensión tributaria, pues la Administración, no puede ni debe simplemente esperar a que todos los ciudadanos cumplan espontánea, puntual e íntegramente con sus obligaciones tributarias. 'En consecuencia, el Estado debe proveer con la actividad administrativa en el campo de la imposición, a fin de que se cumpla efectivamente cuanto el derecho le atribuye. Resulta así un campo jurídico situado al lado del derecho tributario de las obligaciones que lo llamamos con el nombre de Derecho Tributario Administrativo'¹⁶.

¹⁶.- Hansel A., citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 655.

D) EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Casi unánimemente, está de acuerdo la doctrina en que el impuesto sobre la renta se define de la manera siguiente: Se llama renta, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo.

Sergio Francisco de la Garza, dice: "El Impuesto Sobre la Renta se propone gravar la riqueza en formación, la renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos"¹⁷.

Leopoldo Rolando Arreola¹⁸, lo define: "Contribución impuesta por la Ley Fiscal del mismo nombre, sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero, cuando la fuente de la riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en el territorio nacional".

17.- Sergio Francisco de la Garza, op. cit., p. 392.

18.- Leopoldo Rolando Arreola, Impuesto Sobre la Renta Vid. Diccionario Jurídico Mexicano. T. I-O, op. cit., p. 1645.

E) EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Históricamente se tiene conocimiento de que el impuesto sobre la renta nace en Inglaterra con la invasión napoleónica, su objeto era obtener fondos o ingresos para el sostenimiento de la guerra. Sin embargo, al término de ésta, se dejó vigente tres años más.

No nos detendremos en hacer una glosa histórica del impuesto sobre la renta, por considerarlo prolijo, pero es necesario saber cuando fue recibida esta institución y desarrollada en México.

En México, se expide la primera Ley el 20 de julio de 1921, que estableció el llamado "Impuesto del Centenario"; posteriormente se expidió la ley del 21 de febrero de 1924, llamada "Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes Sobre Sueldos , Salarios, Emolumentos, Honorarios y utilidades de las Sociedades y Empresas"; la "Ley del Impuesto Sobre la Renta" del 18 de marzo de 1925; "Ley del Impuesto Extraordinario Sobre Ingresos" del 31 de julio de 1931; el 14 de febrero de 1934, la "Ley del Impuesto Sobre el Ausentismo"; "Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales"; con fecha 27 de diciembre de 1939, se expide la "Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho; la "Ley del Impuesto Sobre la Renta" de 31 de diciembre de 1941; posteriormente la Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes" de 29 de diciembre de 1948; "Ley del Impuesto Sobre la Renta" de 31 de diciembre de 1953; "Ley del Impuesto Sobre la Renta" de 30 de

diciembre de 1964; la "Ley del Impuesto Sobre la Renta" vigente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

El objeto del impuesto sobre la renta es gravar el capital, el trabajo o ambos a la vez, gravando los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente.

En efectivo, quiere decir en dinero de curso legal o pecuniariamente; en especie es el impuesto que cubre la producción minera mediante metal precioso ; y, finalmente, en créditos se refiere a títulos de crédito (cheques, pagarés, etc.). Al referirnos que aumenten el patrimonio, tenemos que acudir a los conceptos de renta bruta, renta neta y renta libre. La primera, dice Ernesto Flores Zavala¹⁹, "es el ingreso total percibido sin deducción alguna, como cuando sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del trabajo o los derivados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava una renta neta, que es la que resulta después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de la renta...", esta última ganancia, ingresa al patrimonio de las personas físicas o morales, entendiéndose por patrimonio, el conjunto de bienes y derechos valorables en dinero.

Nuestro sistema legislativo, obliga a presentar una declaración de ingresos a las personas físicas y morales para gravar aquellos

19.- Ernesto Flores Zavala, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., 9a. edición, México, 1967, p. 431.

ingresos excedentes que no fueron enterados; por ello permite hacer declaraciones complementarias.

Es necesario dejar precisado que para los efectos fiscales, el domicilio de las personas físicas y morales, sigue la regla del Código Civil vigente en el Distrito Federal en asuntos del orden común y en toda la República en asuntos del orden federal, pues la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 1o., 2o. y 3o., se refieren al domicilio establecido en los artículos 29 al 39 del citado Código Civil.

CAPITULO II

BREVES ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL DERECHO AGRARIO MEXICANO

**A) ORDENAMIENTOS QUE ANTECEDIERON A LA LEY AGRARIA;
B) LEYES QUE PRECEDIERON A LA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA;
C) EL ARTICULO 27 DE LA CONSTITUCIÓN DEL 5 DE FEBRERO DE 1917; D) LA REFORMA DEL ARTICULO 27 CONSTITUCIONAL DEL 6 DE ENERO DE 1992; E) LA LEY AGRARIA.**

A)ORDENAMIENTOS QUE ANTECEDIERON A LA LEY AGRARIA.

En relación a la forma primitiva de pago de los tributos en México, Abel Quezada²⁰, dice: 'A los soberanos aztecas del antiguo México, no sólo se les debía entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también anualmente, cierto número de

20.- Citado por Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, 5a. edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, p. 4.

mancebos, a los que -naturalmente por motivos religiosos- se les arrancaba solemnemente el corazón. Según los Códices, el rey Azcapotzalco, pidió a los aztecas que además de la balsa sembrada de flores y frutos que llevaban como tributos, en adelante deberían entregarle una garza y un pato echado sobre sus huevos, de modo que al recibirlos estuvieron picando el cascarón. Los aztecas, comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica: para su cobro empleaban a los "Calpixquis", que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra: se pagaban tributos normales de tiempo de guerra y religiosos, aparte de otros que se daban en diversas ceremonias'.

Por lo que ve al pueblo azteca, Porras y López²¹, nos dice: 'En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso imperio azteca, imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códigos pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la gran Tenochtitlan'.

Gregorio Sánchez León²², nos dice: "La matrícula de tributos es, justo con la segunda parte del Códice Mendocino, el único registro de verdad a la manera antigua de los tributos que se cobraban en el

21.- Citado por Gregorio Sánchez León, op. cit. pp. 4-5.

22.- Gregorio Sánchez León, op. cit., p.5.

imperio azteca. El tributo azteca en especie, fue cambiando al tributo en monedas que cobraban los españoles".

El problema agrario en México, comienza en las culturas amerindias. Así, al llegar los españoles se encontraron diversos tipos de propiedad: el Tlatocalli o tierra del Rey; al respecto nos dice Martha Chávez P. de Velázquez²³: "El señor podía dejar las tierras para sí, llamándose Tlatocalli (tlatoa, mandar; calli, casa)", el Pillalli o de los nobles, "eran posesiones antiguas de los pipiltzin [principales], transmitidas de padres a hijos, o concedidas por el Rey en galardón a los servicios hechos a la corona"; el Tleotlalpam o tierra de los dioses, cuyos productos estaban destinados a sufragar los gastos del pueblo".

Para los efectos de la presente monografía, únicamente cobra trascendencia el tributo pagado por los "Mayeques" y el "Altepetlalli" como un medio de sostenimiento del pueblo, pues es lo que más se asemeja al impuesto sobre la renta, sin embargo, apunta José Miranda²⁴, "El tributo consistía en prestaciones materiales -cosas o especies- y prestaciones personales -servicios o trabajo; los labradores daban frutos de la tierra, de aquello que cosechaban; los artesanos, productos de su industria, de aquello que producían, y los mercaderes, artículos de su comercio, de aquello en que trataban".

²³.- Martha Chávez P. de Velázquez, El Derecho Agrario en México, 1a. ed., Editorial Porrúa, S.A., México 1964, p.92.

²⁴.- José Miranda, El Tributo Indígena en la Nueva España, Durante el Siglo XVI, El Colegio de México, Centro de Estudios Históricos, reimpresión a la 1a. edición, México, 1980, p.26

Consumada la conquista, el 13 de agosto de 1521; y de manera definitiva el 28 de febrero de 1525, martes de carnaval, en que fue ejecutado Cuauhtémoc en Izancanac o Teotilac, cuando se dirigía Hernán Cortés a las Higueras, hoy territorio de Guatemala, ya se había repartido el botín de la Conquista.

A los soldados de a caballo o caballeros, se les otorgó como recompensa del botín, una caballería, que era una medida de tierra; a los infantes o soldados de a pie, se les dio en pago una pionía, que era de todo una quinta parte de una caballería; además, los reyes de la Metrópoli, otorgaban mercedes reales a sus favoritos o a quienes les prestaban servicios importantes, se les concedieron a los conquistadores y colonizadores. Estas mercedes consistían en una extensión de tierra, (que podía comprender una o varias caballerías o una o varias peonías) y de indios para sus servicios y evangelización; pues la palabra encomienda deriva del vocablo latino encomendo, encomendare, encomendabi, encomendatum y quiere decir depósito.

Los impuestos que pagaban los dueños de tierra, eran destinados al sostén del virreinato y a mandar el "quinto real" a los reyes de la Metrópoli, otro quinto correspondía a Cortés y el resto del botín, como ya lo indicamos en líneas anteriores, era repartido entre los soldados que acompañaran al extremeño en la Conquista. La iglesia, en ocasiones estuvo exenta de pagar tributos, sin embargo, recibía bienes por herencias y legados, diezmos, primicias, invertía capitales, operaciones de cofradía y archicofradías.

Como los indios fueron desplazados hacia las montañas, estos quedaban fuera de la civilización española, frecuentemente eran reducidas sus tierras por las mercedes reales otorgadas. No nos detendremos en el estudio de las reales cédulas de indias, sin embargo durante la colonia, los impuestos mantuvieron cierto desorden; pues se mantenía un caos en su aportación.

Gregorio Sánchez León²⁵, dice: "A partir de la fundación de la villa de la Vera-Cruz, se estableció el 'quinto real' destinado al Rey de España. El impuesto de Avería, que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4%, habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII. El impuesto de Almirantazgo era el pago que hacían los dueños de mercaderías por la carga y descarga de éstos en puertos, el cual era a favor del Almirante de Castilla. El de Almojarifazgo se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías; este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fue del 5% y luego llegó hasta el 15%. El impuesto de Lotería establecido en 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería. Establecida la colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1573 fue implantada la Alcabala

²⁵.- Gregorio Sánchez León, *op. cit.*, pp. 13-14.

(pago por pasar mercancía de una intendencia o provincia a otra) y después el Peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez. El impuesto de Caldos, aplicado a vinos y aguardientes".

Los anteriores impuestos se originaron debido a que entre las colonias españolas y la metrópoli, se realizaba un comercio cerrado, pues únicamente se podía comerciar con la Metrópoli; vr.g., de esta manera se importaba vino, aceite, lencería, vajillas, jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabón etc... y la colonia exportaba principalmente oro, plata, grano o cochinilla, azúcar, cueros, etc.

Al consumarse la Independencia en el año de 1821, el día 24 de agosto, con los tratados de Córdoba para unos autores; y para otros el día 27 de septiembre del mismo año, con la entrada del Ejército Trigarante por la hoy avenida de los Insurgentes, como a las diez de la mañana, y al frente de ellos en un caballo blanco, Agustín de Iturbide; México era declarado independiente de la Metrópoli, empezaba su nueva vida; el Virrey Don Juan O'Donojú había estado de acuerdo en consumar la independencia, ya que no llegó como virrey a la capital de la entonces Nueva España.

Dice Benjamín Retchkiman²⁶: "En repetidas ocasiones se ha llegado a afirmar que existe una relación muy estrecha entre la

26.- Benjamín Retchkiman K., Política Fiscal Mexicana, U.N.A.M. Instituto de Investigaciones Económicas, México, 1983, pp. 123-124.

forma de cobrar tributos de los aztecas, muchos de cuyos sistemas respetaron los españoles, con el procedimiento simple de sobreponer algunas de sus propias instituciones fiscales; lo que es evidente es que a partir de la independencia no se produjeron cambios ni medianamente importantes y se continuó con ligeras variantes, con el sistema tributario heredado de la colonia".

En realidad la conquista la hicieron los indios y la independencia los criollos, que era la clase segregada por los españoles peninsulares, pero que tenía acceso a los puertos públicos de segunda y en el clero también eran segregados, tal como sucedió con el cura Miguel Hidalgo y Costilla.

Los criollos o españoles americanos, nacidos en Nueva España, mantuvieron las instituciones de la metrópoli, pues fue una lucha de independencia en la que los mestizos, indios y castas participaron sin un ideal preciso.

Esto dio origen a una lucha fratricida en el año de 1910, la llamada Revolución Mexicana, en la que los mestizos revelaron su inconformidad ante los criollos, quedando con una participación mínima los indios.

Fue así, en aquellos momentos de la historia, en que se reconoce el derecho agrario como derecho social, surgiendo a la vida jurídica la Ley Agraria de 1915.

En relación al tema que nos ocupa, primero señalaremos los acuerdos o decretos en que se ordenó pagar impuestos a ejidatarios y

comuneros, o bien se les exceptuaba de su pago y, posteriormente, la promulgación de la primera ley del impuesto sobre la renta.

1.- Circular número 9 de la Comisión Nacional Agraria, de fecha 22 de agosto de 1916, exceptuando del impuesto al timbre a las actuaciones sobre concesión de ejidos.

2.- Circular número 36 de la Comisión Nacional Agraria, que niega a los municipios la capacidad para administrar ejidos y señala el cobro de los impuestos municipales, expedida el 11 de julio de 1919.

3.- Circular número 52 que propone que desde el momento en que un terreno sea dado en posesión a un pueblo, se suspenda el pago de las contribuciones prediales que cause, emitida por el presidente de la Comisión Nacional Agraria el 24 de octubre de 1922.

4.- Circular 306-1-59, dirigida a los jefes de las oficinas federales de hacienda y que da a conocer el régimen fiscal aplicable a los miembros de las comunidades ejidales (artículos 196, 197 y 198 del código agrario de 1942) emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el 29 de junio de 1945 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de julio del mismo año.

Como siempre se mantuvo la idea de eximir casi en la totalidad de los impuestos a ejidatarios y comuneros, al otorgársele el ius abutendi o ius disponendi en sus unidades de dotación, la Ley Agraria de 26 de febrero de 1992, establece en que caso se pagará el impuesto, al disponer:

"Art. 86.- La primera enajenación a personas ajenas al núcleo de población de parcelas sobre las que hubiere adoptado el dominio pleno, será libre de impuesto o derechos federales para el enajenante y deberá hacerse cuando menos al precio de referencia que establezca al Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o cualquier institución de crédito".

A continuación, entraremos al estudio de los antecedentes históricos de las leyes que precedieron a la del impuesto sobre la renta:

B) LEYES QUE PRECEDIERON A LA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

1.- Ley del 20 de julio de 1921.

Conocida como Ley del Centenario, fue expedida por el General Alvaro Obregón, se cobraba un impuesto extraordinario pagadero por una sola vez, este impuesto se calculaba sobre ingresos y ganancias brutas, en numerario, en especie o en valores, sin deducción alguna, gravando los ingresos derivados del comercio, de la industria, del ejercicio de una profesión liberal, literaria artística o innominada, del trabajo a sueldo o salario, de la colocación de dinero o valores a

rédito, participación o dividendo, se pagaba dentro de la primera quincena del mes de septiembre por medio de timbres. Este impuesto era cedular y se dispuso que la recaudación sería destinada exclusivamente a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y obras de mejoramiento de los puertos.

2.- Ley del 21 de febrero de 1924.

A este ordenamiento se le llamó "Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y utilidades de las Sociedades y Empresas", dividido en dos capítulos fundamentales; a diferencia del anterior, ésta tendría carácter permanente

En el primer capítulo de la ley, se estableció que los sujetos obligados al pago del impuesto eran aquellos que regular o accidentalmente percibieran sueldos, salarios, honorarios y emolumentos del gobierno federal, de los estados o de los municipios o por trabajos prestados regular o accidentalmente, como empleados, obreros o dependientes y las personas que percibieran honorarios o emolumentos por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas.

En el capítulo segundo, el gravamen sobre las utilidades de la empresas, afectaba a toda clase de sociedades: nacionales, anónimas, colectivas, comanditas, cooperativas, asociaciones monetarias o en participación, sociedades civiles, sucursales y agencias de sociedades extranjeras, particulares o empresas que ejercieran el comercio y

cualesquiera otros individuos que aislada o colectivamente tuvieran o explotaran con capital propio o ajeno algún negocio industrial, minero, de transportes, de banca, de espectáculos, de educación o cualquier otro en el que se girara un capital, siendo la única excepción la de las negociaciones agrícolas que perteneciesen a individuos particulares.

Este impuesto se pagaría por medio de estampillas y los causantes del impuesto a las sociedades y empresas y los de profesiones liberales, presentaban sus declaraciones, que eran aprobadas por las juntas calificadoras, y las inconformidades contra éstas, se resolvían por medio de una junta revisora, la cual estaba integrada por representantes oficiales y representantes de los causantes.

3.- Ley del 18 de marzo de 1925.

Expedida por el presidente, Gral. Plutarco Elias Calles, siendo Secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. Pani, estuvo vigente hasta finales del año de 1941.

Esta Ley, inspirada en las anteriores de 1921 y 1924, logró un mayor orden en sus normas, pues dentro de los diferentes capítulos, se agruparon las disposiciones generales, las correspondientes a cada una de la cédulas, con sus tarifas respectivas, así como los preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, vigilancia en el cumplimiento de la obligación y un capítulo correspondiente a las sanciones.

La Ley gravaba a todos los mexicanos domiciliados en la República mexicana o fuera de ella, por sus ingresos o por sus ganancias, cualquiera que fuera su procedencia; a los extranjeros domiciliados en la república o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provinieran de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional. Y las sociedades civiles o mercantiles, asociaciones, fundaciones, mancomunidades, copropiedades, sucesiones y en general las corporaciones en los casos en que lo estuvieran los individuos.

La Ley tenía el sistema cedular, contando con siete: la Primera para aquellos que estaban dedicados al comercio, la Segunda comprendía a los negocios industriales, la Tercera para los negocios agrícolas, la cédula Cuarta a los que obtuvieran intereses de préstamos, de descuentos o anticipos de documentos, de pensiones por usufructo, censos, de obligaciones y bonos, salvo los de la deuda pública mexicana, de acciones comanditas, participaciones, etc. en empresas extranjeras; del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas y de cualquiera otra inversión de capital; en la cédula Quinta, estaban comprendidos los que obtuvieran ingresos provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el gobierno federal, los estados o por el municipio; por los que aportaran, enajenaran o en cualquier otra forma, transmitieran totalmente o en parte la propiedad de una concesión otorgada por la federación, los estados o los municipios o

los derechos derivados de ella y los que hicieran esas mismas operaciones con los derechos de explotación del subsuelo.

En la cédula Sexta, aquellos que percibían sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias, incluyendo sobresueldos, comisiones, premios, gratificaciones o cualquier otra clase de ventajas concedidas a los interesados, así como las indemnizaciones por ceses y las participaciones que se dieran a empleados y obreros en los términos del artículo 123 constitucional.

La última cédula, comprendía a aquellos dedicados al ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas; los que ejercieran un arte u oficio y los que obtuvieran lucro o ganancia por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza similar, así como los ingresos obtenidos por concepto de funciones de beneficio.

Por ingreso se entendía toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que modificara el patrimonio del causante y de la que pudiera disponer sin obligación de restituir su importe.

Para la calificación de las declaraciones existía una Junta Calificadora y sus resoluciones eran revisadas por la Junta Revisora, ambas integradas por representantes del gobierno y de los causantes.

4.- Ley del 31 de diciembre de 1941.

Esta Ley trató de impulsar la iniciativa y la empresa privada, el ordenamiento gravaba las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modificaran el patrimonio del causante.

La ley mantiene el sistema cedular, pero ahora son sólo cinco cédulas, la primera, gravaba a las personas morales que habitual u ocasionalmente ejecutaran actos de comercio o explotaran algún negocio industrial o agrícola, así como a las instituciones nacionales de crédito, a las sociedades mexicanas que practicaran operaciones de crédito y a las sucursales o agencias de bancos extranjeros, autorizados para operar en la República, de acuerdo con la ley y a las instituciones auxiliares de crédito, también menciona a las empresas constituidas para la explotación comercial de bienes inmuebles.

La Cédula segunda, regulaba los intereses de toda clase de préstamos, operaciones de compraventa, anticipos a cuenta del precio de toda clase de bienes o derechos, de cuentas corrientes, de descuento de documentos, de constitución de depósitos, de otorgamiento de fianzas, de obligaciones y bonos, de acciones o participaciones en empresas extranjeras que no operan en el país; el usufructo, el arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas; los premios, primas regalías y retribuciones de todas clases; de rentas de inmuebles; de juegos de azar y de cualquiera otra inversión de capital.

La Cédula tercera, a aquellos que normal o accidentalmente percibieran rentas o ingresos por la explotación del subsuelo, concesiones otorgadas por el gobierno federal; los que aportaban o enajenaban la propiedad de una concesión y los que lo hicieran con los derechos de explotación del subsuelo.

El la Cédula cuarta se incluían los causantes que normalmente percibieran sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias.

La Cédula quinta, a aquellos que se dedicaban al ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas, los que ejercieran un arte u oficio y los que obtuvieran una ganancia o lucro por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo o alguna otra ocupación de naturaleza análoga

5.- Ley del 31 de diciembre de 1953.

Esta Ley gravaba los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, entendiéndose por ingreso a toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y ,en general, cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie, o en crédito que modificara el patrimonio del contribuyente.

Contaba con siete cédulas, e incluía una tasa de utilidades excedentes; La Cédula primera para el comercio, la segunda para la industria; la tercera trataba a la agricultura, ganadería y pesca; la cuarta, remuneración del trabajo personal; la quinta, honorarios de

profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; la sexta, imposición de capitales; y la séptima, regalías y enajenación de concesiones.

El pago del impuesto se hacía a través de pagos provisionales los quince primeros días de los meses quinto, noveno y décimo segundo del ejercicio.

Todas las declaraciones, eran calificadas por la Junta Calificadora, por el Departamento Técnico Calificador o por las Delegaciones.

6.- Ley del 31 de diciembre de 1964.

Este ordenamiento entra en vigor el 1o. de enero de 1965, y disponía que el impuesto, gravaría los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modificaran el patrimonio del contribuyente, que provinieran de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Se dividió en 4 Títulos, el primero prevé las disposiciones preliminares; el segundo, abarca lo referente al impuesto global de las empresas; el tercero, contiene disposiciones sobre el impuesto al ingreso de las personas físicas, el cual se dividió en tres; impuestos sobre el producto del trabajo, impuestos sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos y en el impuesto global de las personas físicas; el último título, hace referencia al impuesto por los ingresos de las asociaciones y sociedades civiles.

Así el artículo 5o., mencionaba todas las exenciones de la obligación del pago del impuesto y en esencia, eran las mismas que estaban contenidas en la ley anterior.

Las autoridades fiscales gozan de facultades de revisión, pues pueden verificar los datos consignados por los contribuyentes en sus declaraciones.

Se definió a los sujetos del impuesto global de las empresas, como las personas físicas y morales que realicen actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, de igual manera que las unidades económicas sin personalidad jurídica.

Se tenía derecho a una reducción del 40% cuando se trataba de ingresos obtenidos por actividades como la agricultura, la ganadería y la pesca; del 20% cuando se industrializaban los productos y del 25% si además se realizaban actividades comerciales o industriales.

Debido a las demandas económicas del Estado, la ley fue reformada y modificada año con año, así, en 1977 la reforma a la ley se apoyó en un estudio de la capacidad de pago de los diferentes grupos de contribuyentes, por lo que se tomó en cuenta el desarrollo previsible de la economía de ese año.

Se dijo que los sectores sociales con menores recursos pagarían menos impuesto sobre la renta a partir del citado año; y por supuesto que los contribuyentes con otros niveles de ingreso, no verían alterada la tasa del impuesto que pagaban.

Se introdujo una reforma con el objeto de captar a favor del fisco, las utilidades extraordinarias que hubieran resultado de movimientos anormales de los precios; y que además alterasen de manera significativa el equilibrio que debía mantenerse entre las

utilidades y los salarios, todo esto fue hecho como condición para obtener un crecimiento sano de la economía.

Durante los años de 1976 a 1978, la estructura de la ley siguió siendo la misma, sin embargo, existieron diversas reformas y adiciones en casi todos los artículos. Así, por ejemplo, el artículo 46 bis se adiciona para establecer la participación de las Entidades Federativas y de los Municipios, sobre el impuesto que gravara la utilidad de las empresas causantes menores o causantes que contribuyeran bajo bases especiales de tributación en los giros agrícolas, ganaderos o de pesca.

La ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 1979, modifica su estructura, pues sustituye un sistema cedular por un sistema global. El artículo 1o, tiene una reforma trascendente en cuanto al objeto del impuesto, para gravar los impuestos en efectivo, en especie o en crédito, salvo los objetos exentos de manera expresa; que eran los que provenían de la realización de actividades ganaderas, comerciales, industriales, agrícolas y de pesca, las que obtuviesen las personas físicas, así como las percepciones de las asociaciones y sociedades de carácter civil. Esta sustitución del sistema cedular, trata de dar una mejor adaptación a las necesidades del desarrollo social del país, así como una reestructuración del régimen de las personas físicas, brindándole un sistema único de declaración anual de ingresos, que debía comprender todos los ingresos percibidos en el año, salvo los ingresos exentos y aquellos por los que se hubiese pagado el impuesto

definitivo. Es hasta el año de 1981 cuando sucede una transformación estructural de manera radical, siendo abrogada definitivamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1964, de conformidad con el artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 1o. de enero de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

C) EL ARTICULO 27 DE LA CONSTITUCIÓN DEL 5 DE FEBRERO DE 1917.

La Constitución del 5 de febrero de 1917, que entró en vigor el 1o. de mayo de ese mismo año, está formada por una parte dogmática y otra orgánica. Esta Ley Suprema, mantiene una doble estructura, es decir, las llamadas normas burguesas y normas de carácter social. Dentro de estas últimas se encuentran las garantías sociales de educación (artículo 3o.); de la propiedad (art. 27) y de trabajo y previsión social, (art. 123); actualmente se ha agregado la de la salud, (art. 40).

Para el efecto del presente trabajo, únicamente nos interesa realizar un somero esbozo del artículo 27, respecto de la propiedad ejidal y comunal.

Para comenzar, encontramos que la fracción IV prohibía que las sociedades por acciones pudieran poseer bienes rústicos y, en caso de explotación diversa a la agrícola, únicamente podrían explotar los bienes rurales en la proporción que fuere necesaria para la realización de sus fines.

En la fracción V, obviamente, contemplaba el régimen para los bancos o instituciones de crédito, consistente en la imposición o inversión de capitales, pero no para administrar ni poseer bienes rústicos; con excepción de aquellos bienes rústicos que fueren necesarios para la realización de sus fines.

En la fracción VI, se disponía que ninguna corporación civil podría administrar ni imponer capitales sobre la población agrícola o el estado comunal, pudiendo poseer únicamente los edificios. Asimismo, autorizaba a que la federación, estados y municipios pudieran poseer bienes rústicos para la prestación de servicios públicos.

En la fracción VII, se reglamenta y protege a comuneros y ejidatarios que les hayan sido restituidas sus tierras o que les restituyeren, estableciendo que el titular del Ejecutivo de la Unión, es la autoridad máxima en materia agraria, sobre todo para conocer de conflictos de límites, dando competencia a la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer sobre los amparos que se tramiten en contra de las resoluciones que dicte el Ejecutivo Federal.

En las fracciones VIII y IX, se establecieron casos de nulidades y excepciones, señalando los requisitos necesarios para convalidar

algunas situaciones de la tenencia de la tierra. Así, en la fracción VIII se establecen tres tipos de nulidad:

a) Las enajenaciones de tierras, aguas y montes, pertenecientes a pueblos, rancherías, congregaciones o comunidades, hechas por autoridades locales, en contravención a lo dispuesto por la ley del 25 de junio de 1856 y demás leyes relativas;

b) Todas las concesiones, composiciones o ventas de tierras, aguas y montes, hechas por cualquier autoridad federal, desde el 10 de diciembre de 1876, hasta la fecha; y

c) Todas las diligencias de apeo y deslinde, transacciones, enajenaciones o remates practicados durante el periodo de tiempo a que se refiere el inciso anterior.

En la fracción IX se consagra una nulidad respecto de la división o reparto con error o vicio, que podrá ser nulificada. Esta nulificación se declaraba a solicitud de:

a) Las tres cuartas partes de los vecinos que estén en posesión de una cuarta parte de los terrenos.

b).- Una cuarta parte de los vecinos, cuando estén en posesión de las tres cuartas partes de los terrenos.

Finalmente, en la misma fracción VIII, se hace una excepción a las nulidades, teniendo como requisitos:

a) Las tierras que hubieren sido tituladas con apego a la Ley del 25 de junio de 1856.

b) Poseídas en nombre propio a título de dominio por más de diez años

c) Que no exceda de 50 hectáreas su superficie.

En la fracción X, se establece la acción de dotación y a la vez la de ampliación del ejido, pues se autoriza tomar tierras y aguas de los terrenos próximos, para dotar a quienes de ellas carezcan, en la extensión que fuere necesario. Las unidades de dotación individual, no podrían ser menos de 10 hectáreas.

En la fracción XI, se estableció quienes son las autoridades agrarias y, como ya vimos, el Presidente de la República, es la máxima autoridad en materia agraria.

En las fracciones XII y XIII, se estableció el procedimiento para el ejercicio de las acciones agrarias de restitución o dotación de tierras; en la primera se establece el procedimiento a seguir en la Comisión Agraria Mixta de cada entidad federativa, sustanciándose el procedimiento hasta emitirse un dictamen por la Comisión, y a falta de cumplimiento de ésta, por el Gobernador o Jefe del Departamento del Distrito Federal. Estas autoridades, daban la posesión provisional de las tierras; y se les llamó primera instancia en el procedimiento.

En la fracción XIII, se estableció el procedimiento de la llamada 2a. instancia, que se realizaba en el Cuerpo Consultivo Agrario, órgano colegiado que formulaba su dictamen o proyecto de resolución presidencial, terminando el procedimiento administrativo o agrario con la firma del titular del ejecutivo federal, autoridad suprema en materia agraria. Estas resoluciones se impugnaban a través del juicio de garantías, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En la fracción XIV, se reglamentaron las acciones de los propietarios de bienes afectados con las resoluciones presidenciales; cuando las tierras eran de cultivo, únicamente tenían derecho a la indemnización, siempre que las reclamaran dentro del año siguiente al día de la publicación de la resolución presidencial en el Diario Oficial de la Federación; pues de manera expresa, se les negaba la posibilidad de impugnar las resoluciones presidenciales en vía de amparo; por lo que tenían que ofrecer y desahogar pruebas en la primera y segunda instancia procedimental.

Cuando las tierras afectadas eran de agostadero o agrícolas en explotación, que estaban amparadas por certificado de inafectabilidad, tenían derecho a promover el juicio de amparo respectivo.

En la fracción XV, se establecía la responsabilidad en que incurrían las Comisiones Agrarias Mixtas, los Gobiernos de los Estados y las demás autoridades agrarias encargadas de las tramitaciones agrarias, que afectaran la pequeña propiedad agrícola o ganadera en explotación, cuyos propietarios tenían certificados de inafectabilidad. Después se definía la pequeña propiedad, la que se consideraba de 100 hectáreas o su equivalente en calidad de tierra o cultivo en explotación, contemplándose el caso en que la pequeña propiedad, fuere mejorada por distritos de riego o drenaje o cualquiera otra ejecutada por los dueños.

En la fracción XVI, se establece que las tierras deben ser fraccionadas en unidades de dotación individual, al ejecutar las resoluciones presidenciales.

La fracción XVII del precepto constitucional en estudio, facultaba al Congreso de la Unión en su ámbito federal, y a las Legislaturas de los Estados en su ámbito local, para determinar la extensión de la propiedad rural que correspondiera a cada individuo y en caso de excedentes, se obligaba al propietario a venderlo o se le expropiaba; de esta suerte, se creó la ley, facultando a los Estados para organizar el patrimonio de familia, determinando los bienes que lo constituyen. Posteriormente, en 7 incisos, se establecen las formas de venta de interés amortizable del 3% anual y los bonos de deuda agraria.

En la fracción XVIII, se consagró la nulidad de los contratos anteriores a la Ley de 1876, para evitar el acaparamiento de tierras, aguas y riquezas nacionales por un sólo individuo. Para ese efecto, se facultó al Ejecutivo de la Unión para declarar nulos esos actos jurídicos.

En las fracciones XIX y XX, se consagró la justicia social, la seguridad jurídica en la tenencia de la tierra, tanto de comuneros, ejidatarios, pequeños propietarios y se creaba la asesoría legal de los campesinos. Se facultó al Estado para legislar todo lo relativo a la producción industrialización, comercialización, etc. de los productos agrícolas y a expedir la Ley de Planeación Agropecuaria, a fin de desarrollar los bosques y zonas para el óptimo aprovechamiento de la tierra.

Con esta somera glosa, damos por terminado este inciso, pues es evidente que el tema central es el impuesto sobre la renta, en la aplicación de los sujetos agrarios.

D) LA REFORMA DEL ARTICULO 27 CONSTITUCIONAL DEL 6 DE ENERO DE 1992.

Como consecuencia del fracaso del capitalismo, como ya vimos en el primer capítulo, el mundo busca un sistema económico que permita un desarrollo de los países en su economía. De esta suerte, se tendió a quitar el carácter social al derecho agrario, con el propósito de realizar una privatización, para buscar un medio que remediara la economía mexicana, o sea, como sostenía Gramsci, citado por Juan Carlos Portantiero²⁷, "el invulnerable capitalismo", dio un vuelco que permita una integración económica a través de un neoliberalismo.

El artículo 27 constitucional fue reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 16 de enero de 1992. La reforma mantiene la parte social del derecho agrario, pero sobre todo permitió que el ius abutendi o ius disponendi, fuera ejercido por ejidatarios y comuneros; pues les permitió desde ese

²⁷.- Juan Carlos Portantiero, "Los Usos de Gramsci", 1a. edición en español, Editorial Folios Ediciones, S.A., México, 1981, p. 44

momento la realización de actos jurídicos sobre sus unidades de dotación. Así, pueden hipotecar, dar en prenda, enajenar y celebrar, de una manera general, todos los actos jurídicos como si se tratara de propiedad privada.

Hay que dejar asentado, que el artículo 52 de la Ley Federal de Reforma Agraria, declaraba inexistentes todos los actos jurídicos que se realizaran sobre bienes ejidales, en cambio, como veremos más adelante, la vigente Ley Agraria, reglamentaria del artículo 27 constitucional que se estudia, permite todos los actos y reglamenta las acciones de las sociedades civiles y mercantiles.

El artículo 27 anterior y su ley reglamentaria habían dictado una modalidad a la propiedad agraria, consistente en que tenían los derechos de propiedad del ius fruendi, ius utendi y les limitaba el ius disponendi, pues la única forma de transferir la unidad de dotación, era a través de la sucesión agraria.

La reforma faculta a los campesinos para terminar con la explotación ejidal y comunal.

Desde luego, la fracción IV del artículo 27 reformada, permite que las sociedades, puedan poseer en propiedad hasta 25 veces lo de un pequeño propietario, sin que los socios, individualmente posean el máximo de un pequeño propietario, dejando a la Ley Agraria establecer la reglamentación de las sociedades extranjeras. Para mayor comprensión, y sin seguir el orden del precepto constitucional que se glosa, entramos el estudio de la fracción XV, que señala las proporciones que pueden poseer los pequeños propietarios, para

determinar la extensión que pueden poseer las sociedades mercantiles por acciones.

La extensión máxima que puede poseer un pequeño propietario , es atendiendo a la calidad de tierra y al cultivo. Así, un pequeño propietario puede poseer 100 hectáreas de riego o humedad de primera o bien su equivalente de otras clases de tierras. Doscientas de temporal, cuatrocientas de agostadero de buena calidad y ochocientas de bosque, monte o agostadero en terrenos áridos.

En cuanto al cultivo, 150 hectáreas que se dediquen al algodón, trescientas para el plátano, caña, etc.

En relación a la propiedad ganadera, la necesaria para mantener hasta 500 cabezas de ganado, o su equivalente en ganado menor.

De lo anteriormente expuesto, se infiere que una sociedad mercantil por acciones puede poseer hasta 2,500 hectáreas de riego o humedad de primera o su equivalente en otras clases de tierras; 5,000 de temporal; 10,000 de agostadero de buena calidad; 20,000 de bosque, monte o agostadero en terreno árido.

En relación a la extensión para el cultivo; cuando se dedique al algodón, será el máximo de 3,750 hectáreas, de 7,500 para el cultivo de plátano, caña de azúcar, café, henequén, hule, palma, vid, olivo, quina, vainilla, cacáo, agáve, nopal o árboles frutales; y en relación a la propiedad ganadera, la necesaria para mantener hasta 12,500 cabezas de ganado mayor o su equivalente en ganado menor.

En la fracción V, se reglamenta la tenencia de los bienes en propiedades urbanas rústicas, por parte de bancos autorizados,

quienes no podrán tener bienes, más que los necesarios para su objeto directo, ya sea en propiedad o en administración, cuando existan imposición de capitales, de conformidad con las leyes de instituciones de crédito.

La fracción VI, se refiere a las facultades que tienen los Estados, Distrito Federal y Municipios, para adquirir y poseer los bienes necesarios para el servicio público; para determinar la utilidad pública, se estará a lo que dispongan las leyes federales y locales, tomándose en cuenta para la indemnización el valor fiscal del bien raíz, bien que éste haya sido manifestado por el particular o que la autoridad lo haya fijado; en caso de demérito o excedente de valor, se sujetará al juicio correspondiente, fijándose el valor por peritos; sin embargo, las autoridades podrán ocupar el bien dentro de un mes y los actos jurídicos relativos a remate, administración o venta, no será revocados antes de que se dicte sentencia ejecutoriada.

La fracción VII, empieza por reconocer personalidad jurídica a los núcleos ejidales y comunales, dividiendo la tierra para su aprovechamiento en de asentamiento humano y de producción. Esta disposición es garante de los derechos de propiedad de ejidatarios y comuneros, permitiéndoles el ius disponendi para que se asocien entre sí, con el Estado o con terceros; les autoriza venderse las tierras entre sí, limitando la venta por individuo al 5% del total de las tierras ejidales o, en su defecto, el límite de propiedad que pueden adquirir comuneros y ejidatarios es la equivalente a un pequeño propietario,

cosa que no se reproduce por considerarlo innecesario y haberse tratado en renglones anteriores.

Un punto importante es la tutela que se hace de los grupos indígenas, pues se mantiene un aspecto eminentemente social de lo que fue el derecho social.

Se mantienen las autoridades internas, como son la asamblea general, como órgano supremo y el comisariado ejidal, órgano que debe ser electo democráticamente, con las funciones que tenía la Ley Federal de Reforma Agraria.

En el artículo 27 reformado, se mantiene integralmente la fracción VIII, del que le precedió, esto es las nulidades y excepciones, que no se reproducen en obvio de repetición, por haber sido tratados en el inciso anterior.

En la fracción IX, también se mantiene el texto del artículo 27 anterior. Se derogan las fracciones de la X a la XIV y la XVI. Respecto de la fracción XV, ya comentada, se mantiene la institución surgida en la Revolución Mexicana, en el sentido de prohibir los latifundios.

En la fracción XVII, se faculta a la federación y a las legislaturas locales, para regular los fraccionamientos y enajenaciones que se realicen; en caso de que resultaren excedentes, el propietario podrá enajenarlos en un plazo de dos años; y si no lo hiciere, se rematarán en pública almoneda, respetando los derechos preferentes. tal como lo establece el artículo 47 de la Ley Reglamentaria.

En este precepto también se reglamenta el patrimonio familiar, con sus características de ser imprescriptible e inembargable y por ende, no se puede constituir ningún gravamen sobre él.

La fracción XVIII, del artículo 27 reformado, mantiene la redacción anterior. Respecto de la fracción XIX, se hace garante la propiedad comunal, ejidal y pequeña propiedad, mediante el concepto de justicia expedita y honesta, se agrega la asesoría jurídica para los propietarios mencionados. Un punto muy importante es la creación de tribunales agrarios, dotados de autonomía y plena jurisdicción; y por tratarse de un derecho que mantiene un contenido social, se crea la Procuraduría Agraria. Los Tribunales Agrarios, son investidos de jurisdicción para conocer de los asuntos que se susciten o que se hayan suscitado, respecto de la tenencia de la tierra, teniendo competencia federal; por ello, la ley reglamentaria, es de aplicación federal. Los Magistrados agrarios, serán nombrados a propuesta del titular del Ejecutivo de la Unión, y designados por la Cámara de Senadores o Comisión Permanente, en los recesos de aquella.

En la fracción XX, se establece de manera específica, las facultades que nuestra Ley Suprema consagra de manera genérica para todos los mexicanos. Así, se consagra el desarrollo integral de los grupos agrarios o zonas rurales, para crear empleo, proporcionar infraestructura, crédito, capacitación técnica, desarrollo agropecuario, etc. a fin de que participen esos grupos del desarrollo nacional; para cuyo efecto se expedirá la ley reglamentaria.

Como toda reforma, ésta tiene tres artículos transitorios; entra en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, y en los subsecuentes artículos, se reglamentan los procedimientos administrativos pendientes en la Secretaría de la Reforma Agraria, Comisiones Agrarias Mixtas y en el Cuerpo Consultivo Agrario, a fin de evitar la aplicación retroactiva de la Ley, por existir un cambio sustantivo y adjetivo en la Ley Federal de Reforma Agraria.

E) LEY AGRARIA DEL 26 DE FEBRERO DE 1992.

La Ley Agraria, al ser reglamentaria del artículo 27 constitucional reformado, mantiene en su reglamentación, todas las instituciones de la Ley Suprema, en 200 artículos regula los derechos sustantivos y adjetivos de la propiedad rural.

Desde luego, se les otorga a los ejidatarios y comuneros el ius disponendi, de conformidad con lo previsto en los artículos 45 y 75; de esta suerte, los ejidatarios y comuneros pueden enajenar, rentar, dar en prenda e hipoteca sus tierras a instituciones de crédito o a terceros, con la limitación ordenada en el artículo 46 de la ley Agraria, esto es, por resolución de la Asamblea.

En la Ley Agraria, como ya vimos, se mantienen a los comuneros, ejidatarios, pequeños propietarios y se agregan a los avecindados. Se

conserva una parte social del derecho agrario, respecto de las autoridades internas, o sea, la asamblea como órgano máximo del ejido, el comisariado ejidal y el consejo de vigilancia. Se crean procedimientos jurisdiccionales para los Tribunales Unitarios Agrarios, y el recurso de revisión del que conoce el Tribunal Superior Agrario; se establece que los autos, podrán ser recurridos en amparo directo o bi-instancial, y las sentencias definitivas, mediante el amparo directo o uni-instancial. Por lo demás, en el procedimiento de insta al órgano jurisdiccional mediante escrito de demanda, la notificación al demandado, y se establece el término de la contestación de la demanda hasta el momento de la realización de la audiencia, en la que se exhortará en todo momento a las partes contendientes, para celebrar convenios y terminar con el procedimiento; y de no ser posible, se pasa al periodo de alegatos y se dicta resolución a verdad sabida.

Se reglamentan durante el procedimiento las excepciones dilatorias; se admiten las probanzas que no sean contrarias a la ley; se establece la caducidad de instancia, etc.

La jurisdicción de los Tribunales Unitarios, es de territorio, materia y grado; se autoriza a los magistrados para promover pruebas para mejor proveer; de una manera general, se establece un procedimiento en el que se aplica supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles. (arts. 166 y 167 de la ley agraria).

La sentencia en materia agraria, se dicta a manera de los tribunales de conciliación y arbitraje y del título especial de la justicia de paz del Código de Procedimientos civiles vigente en el Distrito Federal. Así, el artículo 189 de la Ley Agraria dispone:

"Art. 189.- Las sentencias de los tribunales agrarios se dictarán a verdad sabida sin necesidad de sujetarse a reglas sobre estimación de las pruebas, sino apreciando los hechos y los documentos según los tribunales lo estimaren debido en conciencia, fundando y motivando sus resoluciones".

En suma, el procedimiento agrario se encuentra en los artículos de 163 al 200, siendo criticable, que el texto del artículo transcrito no mantenga el contenido del Código Federal de Procedimientos Civiles, establecido en el capítulo IX, de los artículos 197 a 218.

El procedimiento agrario, tiene una segunda instancia denominada Revisión, cuya materia se precisa en el artículo 198 y que son:

- 1.- Conflicto de límites de tierras;*
- 2.- Restitución de tierras ejidales; y*
- 3.- Nulidad de Resoluciones.*

De la Revisión, conoce el Tribunal Superior Agrario; y la iniciación de este recurso, es que se interpone ante el mismo Tribunal Unitario Agrario, con vista a la contraria, para que alegue lo que a su derecho convenga; finalmente, se remite el expediente al Tribunal

Superior Agrario, órgano que resolverá dentro de un término de diez días a partir de la fecha de recepción.

En el proceso agrario no existen otros recursos; aserto que se desprende de la parte final del artículo 200, que textualmente dice:

"art. 200.- ... Contra las sentencias definitivas de los tribunales unitarios o el Tribunal Superior Agrario sólo procederá el juicio de amparo ante el tribunal colegiado de circuito correspondiente. En tratándose de otros actos de los tribunales unitarios en que por su naturaleza proceda el amparo, conocerá el juez de distrito que corresponda".

A nuestro juicio, no se puede hablar de un amparo directo o uni- instancial o indirecto o bi- instancial, porque se trata de un juicio de garantías, que sale del ámbito del procedimiento agrario, rigiéndose por la Ley Federal de Amparo.

Dos elementos animan al procedimiento agrario respecto del ius disponendi; la creación de la Procuraduría Agraria como órgano de asesoría y patrocinio a los ejidatarios, comuneros, avocindados, etc., como lo dispone el artículo 136 de la Ley Agraria; además, interviene en las asambleas en los casos de los artículos 28 y 31 del mismo ordenamiento. El otro elemento que da certeza a los actos jurídicos, es el fedatario público; en las asambleas cuando se den los supuestos que reglamentan los artículos 28, 31 y 75; tratándose de actos jurídicos su intervención constituye un documento público, dándose

principalmente en los casos de los artículos 45, 46, 75, 79 y demás relativos de la Ley Agraria.

En conclusión, la ley agraria tiene una parte sustantiva relativa a los derechos de comuneros, ejidatarios, avocindados, sociedades mercantiles y civiles, así como terceros, en la que tienen intervención la Procuraduría Agraria y el fedatario público (notario público, corredor y secretario de acuerdos del tribunal unitario agrario); éste constituye los documentos públicos de los actos jurídicos realizados, dando también fe de los actos de asamblea que traten de los asuntos previstos de la fracción VII a la XIV del artículo 23 de la ley agraria.

Otra parte de normas adjetivas que establecen el procedimiento de la acción medio de los sujetos agrarios, empezando la secuela procedimental por la demanda, contestación, pruebas, alegatos y sentencia; y reglamentando las instituciones de caducidad, rebeldía, confesión ficta, excepciones dilatorias, etc. Se establece el recurso de revisión como una segunda instancia o estadio procesal, sujetándolo a la competencia del Tribunal Superior Agrario.

CAPITULO III

LA MODALIDAD DE LA PROPIEDAD RURAL EN LA REFORMA DEL ARTICULO 27 CONSTITUCIONAL Y SU LEY REGLAMENTARIA.

A) LOS SUJETOS DEL IMPUESTO EN LA LEY AGRARIA; 1.- PERSONAS FÍSICAS, 2.- PERSONAS MORALES; B) LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU JUSTIFICACIÓN; C) LOS ACTOS JURÍDICOS QUE REALICEN LOS SUJETOS AGRARIOS CON TERCEROS Y LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO; D) FORMA DE RECABARSE EL IMPUESTO; E) RÉGIMEN COACTIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CAUSEN LOS TERCEROS EN LOS ACTOS JURÍDICOS AGRARIOS.

Como vimos en páginas anteriores, el cambio sufrido en la propiedad agraria, consistió únicamente en el reconocimiento casi íntegro del ius abutendi o disponendi, que permite que los sujetos agrarios puedan realizar actos jurídicos con sus tierras.

Hasta antes de la reforma del artículo 27 constitucional y a la promulgación de la Ley Agraria, se declaraban inexistentes todos los actos agrarios realizados con las unidades de dotación. Al darse la

propiedad con sus tres derechos, esto es, ius fruendi, ius abutendi y ius utendi, se dejó una limitación a la propiedad agraria, consistente en la extensión de parcelas, atendiendo al tipo de tierra (humedad de primera, de temporal o de agostadero), y al cultivo que en ella se realice, bien de productos agrícolas o de ganado.

A continuación, entraremos al estudio de las contribuciones que deben pagar los sujetos agrarios, pues al poder realizar actos jurídicos, tales como la compraventa, la prenda o contrato pignoraticio, la hipoteca, etc., nos obliga a estudiar, si de las ganancias obtenidas debe pagarse impuestos como el de la renta, el de adquisición de bienes inmuebles, o el de algún otro; pues el artículo 31 fracción IV constitucional establece la obligación de los mexicanos de contribuir y, por otra parte, el artículo 28 de la misma ley fundamental, prohíbe las exenciones impositivas, por ello el tema central de esta monografía nos obliga a estudiar todas estas situaciones legales.

A) LOS SUJETOS DEL IMPUESTO EN LA LEY AGRARIA; 1.- PERSONAS FÍSICAS, 2.- PERSONAS MORALES.

La Ley Agraria del 26 de febrero de 1992, establece la posibilidad de terminar con el ejido cuando ya no se den las condiciones para que subsista; además, al permitirse la realización de actos jurídicos a los

sujetos agrarios no nada más entre ellos, sino con terceros, bien que sean personas físicas o morales, se da un cambio en el campo, que es necesario estudiar, desde el punto de vista contribución e impuestos específicos, tanto en personas físicas como morales (sociedades mercantiles y civiles).

1.- PERSONAS FÍSICAS.

Hasta 1992, las personas físicas eran los campesinos que cultivaban sus unidades de dotación o comunalmente sus tierras, teniendo que pagar el impuesto predial únicamente, de conformidad con el régimen fiscal al que estaban sujetos. Así, el capítulo VI de la Ley Federal de Reforma Agraria, disponía:

"Art. 106.- El régimen fiscal de los ejidos se sujetará a las bases siguientes:

I.- Los Municipios, los Estados y la Federación no podrán imponer sobre la propiedad ejidal más que un impuesto predial;

II.- Entretanto se hacen estudios para calcular la rentabilidad de tierras ejidales, el impuesto predial se causará aplicando las tarifas que señalen las leyes fiscales sobre el valor fiscal de cada clase de tierras;

III.- Cualquiera que sea el procedimiento que se siga para fijar el impuesto, la cuota asignada por contribución a los ejidos no podrá exceder del 5% de la producción anual

comercializada de los mismos. Este por ciento se calculará siempre teniendo en cuenta los precios rurales de la producción de que se trate;

IV.- Mientras que duren las posesiones provisionales, los ejidos pagarán: en el primer año, cuando más el 25% del impuesto predial que les corresponda, y en los subsecuentes, el impuesto se les aumentará en un 10% cada año, hasta alcanzar la cuota total, o hasta que se ejecute la resolución presidencial. Desde la fecha de la ejecución de la resolución presidencial, los ejidos quedan obligados a pagar la cuota íntegra que les corresponda; pero no podrá exigírseles el pago de las diferencias entre las cuotas parciales que legalmente se les hayan asignado durante la posesión provisional y el monto total de la contribución;

V.- La responsabilidad fiscal por todas las tierras ejidales corresponde al núcleo de población ejidal y obliga a todos los ejidatarios;

VI.- El impuesto predial será depositado por cada ejidatario en la tesorería del comisariado ejidal, la que de inmediato concentrará el importe de dicho impuesto en la oficina fiscal más próxima que le corresponda;

VII.- En los ejidos que se explotan individualmente, el procedimiento económico coactivo sólo podrán ejercitarlo las autoridades fiscales correspondientes y únicamente sobre la producción que pertenezca individualmente al ejidatario que no haya cubierto la cuota que le

corresponda, y hasta el 25% de la producción anual de su unidad de dotación.

VIII.- Si la explotación es colectiva, el procedimiento a que se refiere la fracción anterior se ejercerá por las mismas autoridades sobre el producto de la explotación integral del ejido y hasta por el 25% de la producción anual; y

IX.- No podrá gravarse en ningún caso la producción agrícola ejidal.

Art. 107.- Fuera de las obligaciones fiscales de que trata este capítulo, de las que contraigan los ejidatarios conforme a las leyes de crédito ejidal y de las que expresamente autoriza esta ley, no se podrá exigir a los miembros de un ejido o comunidad, ninguna otra prestación en numerario, ni en forma de contribución indirecta.

Art. 108.- El régimen fiscal de los bienes comunales se sujetará a los preceptos contenidos en este capítulo, en cuanto les sean aplicables".

El criterio sustentado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que el impuesto establecido en la disposición transcrita, tiene validez por tratarse de una ley especial, agregando que el Código Aduanero, no incluía de manera expresa a los sujetos agrarios, dando una interpretación que justificaba la falta de técnica jurídica del legislador, que incluyó el impuesto en una ley distinta a

las tributarias. Como esto es materia de otro apartado de esta tesis, por ahora únicamente se deja apuntado.

En la Ley Agraria, nuevamente se vuelve a preveer el régimen fiscal, sin señalarse capítulo especial como en la Ley Federal de Reforma Agraria; quedando incluido en la Sección Sexta del Capítulo II, "De las Tierras Ejidales". Así, el artículo 86 dispone:

"Art. 86.- La primera enajenación a personas ajenas al núcleo de población de parcelas sobre las que se hubiere adoptado el dominio pleno, será libre de impuestos o derechos federales para el enajenante y deberá hacerse cuando menos al precio de referencia que establezca la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o cualquier institución de crédito".

De esta disposición, se puede inferir que los sujetos agrarios individualmente estarán obligados a cubrir impuestos después de la segunda enajenación; pues de la primera están exentos tanto ejidatarios como comuneros.

Ahora bien, al existir la facultad de los sujetos agrarios para realizar actos jurídicos con terceros, tenemos que dividir éstos en dos, es decir, personas físicas y morales.

Los terceros cuando sean personas físicas, pagarán todos los impuestos relativos a la operación que realicen con los sujetos agrarios, aserto que se desprende del artículo 27 fracción XV

constitucional, en cuyas partes conducentes consagra que ningún individuo podrá tener en propiedad agrícola la que exceda de 100 hectáreas de riego o humedad de primera o sus equivalentes y, en propiedad ganadera la que no exceda la superficie necesaria para mantener hasta 500 cabezas de ganado mayor o su equivalente en ganado menor.

Estos terceros siempre serán sujetos del impuesto, éste siempre se causará en la proporción de las tierras que posean, siempre y cuando no rebasen el máximo legal. En caso de rebasar el máximo legal, tienen obligación de vender el excedente, causándose el impuesto correspondiente.

Para finalizar con las personas físicas, es necesario dejar asentado que los sujetos agrarios (ejidatarios y comuneros) no están exentos del impuesto, mientras se ajusten a los límites de la fracción VII del artículo 27 de nuestra Ley Suprema, esto es, al 5% del total de las tierras ejidales.

2.- PERSONAS MORALES.

El artículo 27 constitucional, faculta a las sociedades mercantiles y civiles a poseer terrenos rústicos, así, la fracción IV del mencionado precepto dispone:

"IV.- Las sociedades mercantiles por acciones podrán ser propietarias de terrenos rústicos,

pero únicamente en la extensión que sea necesaria para el cumplimiento de su objeto. En ningún caso las sociedades de esta clase podrán tener en propiedad tierras dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas o forestales en mayor extensión que la respectiva equivalente a veinticinco veces los límites señalados en la fracción XV de este artículo..."

La ley reglamentaria, dispone que los ejidatarios y comuneros podrán ceder sus tierras a sociedades civiles o mercantiles, para cuyo efecto, faculta a la Procuraduría Agraria en el artículo 136 fracciones II, VII y VIII, para vigilar el cumplimiento de la Ley Agraria, además, la Procuraduría Agraria tiene intervención en el caso de que los ejidatarios y comuneros decidan transmitir sus bienes a sociedades civiles o mercantiles, siendo este órgano el encargado de revisar la escritura constitutiva y demás documentación.

Finalmente, el artículo 127 de la Ley Agraria, dice:

"Art. 127.- Las acciones o partes sociales de serie T, no gozarán de derechos especiales sobre la tierra ni de derechos corporativos distintos a las demás acciones o partes sociales. Sin embargo, al liquidarse la sociedad, sólo los titulares de dichas acciones o partes sociales, tendrán derecho a recibir tierra en pago de lo que les corresponda en el haber social".

De todo lo anteriormente expuesto, se colige que las sociedades mercantiles que adquieran bienes agrarios en propiedad, deberán pagar todos los impuestos que se originen con la realización de ese acto jurídico, máxime que el artículo 156 de la Ley Agraria, establece una obligación para los notarios y registradores para la traslación de dominio y que esta operación tenga efectos contra todo el mundo; pues de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150 del mismo ordenamiento, la falta de registro tendrá efectos únicamente entre las partes contratantes y no así contra los terceros a quienes les cause perjuicio la operación.

De lo expuesto con antelación, se concluye:

a) Los sujetos agrarios están exentos del pago de impuestos en la primera operación o compraventa que realicen con terceros, bien que sean personas físicas o sociedades mercantiles o civiles. Este privilegio termina una vez que han enajenado por primera vez sus bienes, pues en los subsecuentes actos, tendrán que pagar los impuestos que se causen.

b) Los terceros que sean personas físicas, pagarán siempre los impuestos que se originen en los actos jurídicos que se realicen con ejidatarios y comuneros.

c) Las personas morales, sean sociedades civiles o mercantiles por acciones, pagarán los impuestos que se originen con motivo de los actos jurídicos que realicen al adquirir bienes rústicos, así como en la explotación de éstos, siendo la Procuraduría Agraria, la facultada

para vigilar el cumplimiento, hecho que se desprende del artículo 75 fracción II de la Ley Agraria.

B) LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU JUSTIFICACIÓN.

La Ley Federal de Reforma Agraria que antecedió a la Ley Agraria, eximía del pago de casi todos los impuestos a los ejidatarios y comuneros, con excepción del impuesto predial.

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo el criterio de que los ejidatarios y comuneros únicamente deberían pagar el impuesto predial.

A continuación se transcribe la siguiente tesis.

"EJIDOS, IMPUESTOS A LOS. Conforme a los artículos 196 y 198 del Código Agrario, no pueden gravarse a los ejidos sino con el impuesto predial, y fuera de las obligaciones fiscales establecidas en el propio Código y las relativas a la Ley de Crédito Ejidal, no se podrá exigir ninguna otra prestación en numerario, ni en forma de contribución directa a las comunidades ejidales. Nota: Los

artículos citados, corresponden al 106 y 108 respectivamente de la Ley Federal de Reforma Agraria" 28

Para el tema que nos ocupa, es necesario entrar al estudio de esta exención. En efecto, nuestro máximo tribunal ha sostenido respecto de la exención:

"IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuesto se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos".

Séptima Época, Primera parte:
Vol. 7, Pág. 32. A.R. 1116/64. Banco Occidental de México, S.A. Unanimidad de 20 votos.

28.- Unión de sociedades Colectivas De Crédito Ejidal del Valle Del Yaqui. Pág. 1975. Tomo CXXI. 2 de Septiembre de 1954. 5 Votos. Segunda Sala.

Vol. 7, Pág. 32. A.R. 1015/63. Ángel Torrénategui Millán. Unanimidad de 19 votos.
Vol. 7, Pág. 32. A.R. 1004/63. Bertha Olguín Urquidez. Unanimidad de 19 votos.
Vol. 8, Pág. 34 A.R. 1016/63. José Hilario Guzmán Landeros. Unanimidad de 18 votos.
Vol. 66, Pág. 40. A.R. 3978/68. María Emigdia Contreras de Garza. Unanimidad de 19 votos.

La doctrina ha mantenido criterios diversos para justificar la exención de impuestos en general. Así, el Lic. Hugo Carrasco Iriarte²⁹, escribe que: "la exención de impuesto es librar a alguien del pago de un tributo".

Al estudiar a autores como Sergio Francisco de la Garza, Ernesto Flores Zavala y Raúl Rodríguez Lobato, Hugo Carrasco Iriarte, concluye diciendo que "mientras una exención se establezca con carácter general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que en ella se encuentran incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado artículo 28 constitucional".

Ernesto Flores Zavala³⁰, divide las exenciones en cuatro situaciones, diciendo:

1.- La exención de impuestos a los mínimos de existencia.

29.- Hugo Carrasco Iriarte, Derecho Fiscal Constitucional, 2a edición, Editorial Harla, México, 1993, p. 118-119.

30.- Ernesto Flores Zavala, op. cit., pp. 132-135.

2.- Las exenciones que conceden ciertos artículos de las leyes especiales que reglamentan un impuesto determinado.

3.- Las exenciones de diversos gravámenes a determinadas categorías de personas, como las que establezcan industrias nuevas, cooperativas, etc.

4.- Las exenciones para los que exploten una concesión.

Jesús Quintana Valtierra³¹, al tratar el tema dice que: "sujeto exento es el contribuyente, persona física o moral, que, de acuerdo con la ley, tiene la categoría de contribuyente pero no está obligado al pago del tributo por encontrarse en una situación de privilegio o exención".

Emilio Margáin Manautou³², habla de la exención como "una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones impondibles, por razones de equidad, conveniencia o política económica".

Las características fundamentales de la exención según Emilio Margáin, son las siguientes:

a) Por ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo. Debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta, es decir, debe

31.- Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, "Derecho Tributario Mexicano" 1a. edición, Editorial Trillas, México, 1988, p. 112.

32.- Emilio Margáin Manautou, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 9a. edición, Editorial Porrúa S.A. México 1989. p. 293.

estarse exactamente a los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o mayoría de razón.

b) La aplicación de la exención es para el futuro. Sería indebido y causa de inseguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de ella.

c) La exención es temporal y personal. Es temporal porque sólo subsiste mientras no se modifique o se suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.

Héctor B. Villegas³³ señala que, "el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo cuyos elementos de medición pecuniaria son también normativamente fijados. Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan 'exenciones y beneficios tributarios'. Tienen la virtud de (a modo de metáfora tijera) poder cortar el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia".

³³.- Héctor B. Villegas, "Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 5a. edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina.1993. p. 281.

Finalmente Raúl Rodríguez Lobato³⁴, dice que "en materia impositiva se ha creado una figura que no tiene por objeto perdonar a los causantes el pago de créditos fiscales, sino que, simplemente, no los hace exigibles a ellos, conforme a las reglas generales establecidas única y exclusivamente en la ley. Esta figura jurídica es la exención". "En consecuencia si con la exención se libera al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación legal". El mismo Raúl Rodríguez Lobato menciona la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que distingue entre causante del tributo, no causante del tributo y sujeto exento del tributo, dicha ejecutoria sostiene:

"IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona

³⁴.- Raúl Rodríguez Lobato, "Derecho Fiscal", 2a. edición, Editorial Harla, México 1986. p. 160.

física o moral cuya situación legal normalmente tiene calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia".

Amparo en revisión 1532/79. Agustín Corona Romero y otros (acumulados). 27 de octubre de 1980. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Raúl Molina Torres.

Precedentes:

Revisión fiscal 15/49. Beick Félix y Cía., S.C. 5 de agosto de 1949. 5 votos. Ponente Octavio Mendoza González. Secretario: José F. Ballesteros.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1980.

Segunda Sala. Pág. 101.

De todo lo expuesto con antelación, nosotros creemos que la imprecisión que surge respecto de la exención de la obligación de pagar impuestos a los ejidatarios y comuneros, deriva de una falta de hermenéutica jurídica, esto es, que los impuestos siempre se encuentran establecidos en una ley tributaria, máxime que se trata de interpretar el artículo 28 de nuestra ley suprema; pues al no encontrarse prevista la exención de pagar impuestos en un ordenamiento tributario, nos enfrentamos al principio de derecho de que, en donde la ley no distingue, no debe distinguirse. Este principio queda desvirtuado al leerse el artículo 86 de la Ley Agraria vigente, surgiendo la duda siguiente: Si la Ley Agraria exime a los sujetos

agrarios del pago del impuesto en la primera compraventa, tal exención, encuentra su justificación en la jurisprudencia transcrita anteriormente; pero, ¿existirá una razón que justifique la exención de casi todos los impuestos a los sujetos agrarios, excepción hecha del impuesto predial?

Al revisar el artículo 89 fracción XX de nuestra ley fundamental, se consagra:

"Art. 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

...XX.- Las demás que le confiere expresamente esta Constitución".

Esta facultad genérica, permite que el Ejecutivo Federal, pueda realizar la exención de la obligación de pagar impuestos a los sujetos agrarios. en virtud de las facultades o atribuciones que le conceden los artículos 25 y 26 de nuestra misma Carta Magna, en cuya parte conducente se dispone:

" Art. 25.- Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad

de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución..."

" Art. 26.- El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

...La ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo..."

De los preceptos constitucionales transcritos, se infiere que el Ejecutivo de la Unión, que es el Poder encargado de aplicar la Ley, tiene facultades para realizar las exenciones de la obligación de pagar impuestos a los sujetos agrarios, atendiendo a una clase social de manera general, así como por razones económicas, para llevar a cabo el Plan Nacional de Desarrollo Integral. Sin embargo, el artículo 86 de la Ley Agraria, limita la exención hasta la primera venta de la unidad de dotación que realicen los núcleos agrarios, por ello la exención se justifica pero debe incorporarse al texto de las leyes tributarias.

C) LOS ACTOS JURÍDICOS QUE REALICEN LOS SUJETOS AGRARIOS CON TERCEROS Y LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO.

Como ya vimos, el artículo 27 constitucional reformado, en la fracción VII, autoriza a los sujetos agrarios a transmitir sus derechos parcelarios entre los mismos miembros del núcleo de población.

Por su parte la ley reglamentaria o Ley Agraria, establece en sus artículos 45, 46, 48, 60 y 79, el derecho que tienen los ejidatarios y comuneros para celebrar actos jurídicos con sus tierras. Así, se les autoriza a venderlas, a darlas en garantía, arrendarlas, celebrar contratos de aparcería, etc. Ahora bien, estos actos, cuando se trata de compraventa entre ejidatarios, implican que la primera venta sea exenta del impuesto, únicamente respecto del enajenante, es decir, que el comprador, aunque tenga el carácter de sujeto agrario, tampoco pagará los impuestos de la enajenación.

Las enajenaciones de tierras hechas a terceros, bien que sean personas físicas o morales, tal como lo establece la fracción IV del artículo 27 constitucional y 75 de la Ley Agraria, tendrán que pagar todos los impuestos que se originen con la transmisión de la propiedad; además, se faculta a la Procuraduría Agraria, para conocer del proyecto de cualquier programa que se realice con personas morales, desprendiéndose que ésta dependencia examinará la escritura social y el pago de sus impuestos.

Aún cuando la ley no establece de manera expresa que las asociaciones de producción con terceros, en el arrendamiento y, de una manera general sobre los actos relativos a la producción que realicen los sujetos agrarios con terceros, éstos deben pagar todos los impuestos que se originen, más aún si se trata de sociedades mercantiles y civiles; pues éstas no están exentas de la obligación de pagar impuestos.

Del aserto anterior, inferimos que la enajenación que realicen los sujetos agrarios entre sí, estará exenta de la obligación de pagar impuestos; en cambio, si la enajenación se hace a terceros, sean personas morales o físicas, éstos tendrán que pagar los impuestos respectivos. Tratándose de personas morales, la Procuraduría Agraria, está facultada en los términos del artículo 75 de la Ley Agraria, para examinar los documentos de la persona moral, tales como son, escritura y pago de impuestos.

Aún cuando la Ley Agraria en su artículo 86, no establece que los terceros que realicen actos jurídicos con sujetos agrarios distintos a la compraventa, deben pagar impuestos, estos no pueden gozar de la exención hecha a los sujetos agrarios y en todos los actos jurídicos que realicen con ejidatarios y comuneros, tendrán que pagar impuestos y respecto de los sujetos agrarios, gozarán de la exención, mientras no existan reformas a las leyes tributarias.

D) FORMA DE RECABARSE EL IMPUESTO.

En principio, la Ley Federal de Reforma Agraria, obligaba al comisariado ejidal a retener los impuestos prediales de cada ejidatario. Aserto que se desprende del artículo 106 fracción VI, que disponía,

" art.106.- El régimen fiscal de los ejidos se sujetará a las bases siguientes:

Vi.- El impuesto predial será depositado por cada ejidatario en la tesorería del comisariado ejidal, la que de inmediato concentrará el importe de dicho impuesto en la oficina fiscal más próxima que le corresponda; "

El mismo precepto, estableció la facultad de las autoridades fiscales para ejercer directamente el procedimiento económico coactivo sobre la producción individual de cada ejidatario cuando no pagaba la cuota correspondiente. Asimismo, en tratándose de explotación colectiva, se establecía la facultad económico coactiva que tenían las autoridades fiscales sobre el producto de la explotación integral del ejido.

Nuevamente, surge la falta de hermenéutica jurídica, pues estas facultades deben figurar y se establecen en el Código Fiscal; por lo

que, resulta contradictorio que una ley que reglamentaba la tenencia de la tierra, tuviera dentro de su texto, la forma de retención del impuesto y reglamentara el procedimiento económico coactivo.

Los legisladores, al abrogar la Ley Federal de Reforma Agraria, mediante el acto legislativo respectivo, es decir, la promulgación de la Ley Agraria de 26 de febrero de 1992, vuelven a insistir en reglamentar tributariamente en la misma ley, sin hacer las reformas en las leyes fiscales correspondientes. Así, en el artículo 86 del citado ordenamiento, se establece que los ejidatarios y comuneros están exentos del pago de impuestos en la primera enajenación.

Desde la vigencia de la Ley Agraria, se entiende que los impuestos ya no serán recabados por el comisariado ejidal una vez que se liquidó el ejido, pues en ese caso siempre serán las autoridades fiscales respectivas; así, en caso de enajenación por segunda vez entre ejidatarios o de éstos con terceros, los notarios retendrán los impuestos respectivos al celebrarse la operación. Los impuestos sobre la renta se cobrarán una vez que cada ejidatario o comunero haga su manifestación de ingresos a las personas físicas. Cuando se trate de ejidatarios o comuneros que hayan aportado sus bienes a una sociedad civil o mercantil, ésta tendrá la obligación de hacer sus manifestaciones de ingresos, incluyendo el impuesto que corresponda a los socios ejidatarios o comuneros.

Actualmente, según lo ordenado por el Código Fiscal de la Federación, los impuestos deben ser recabados por las oficinas federales de Hacienda, hecho que se desprende del artículo 60. que

dispone en su párrafo cuarto que el impuesto se cubrirá mediante la declaración de los contribuyentes en los plazos que se señalan; y respecto de quienes deban retener el impuesto, éstos están obligados a enterar una suma de dinero igual a la que no hayan retenido.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, prevé diversas formas de recaudación en los artículos 58 fracción XII, 72 fracción VI, 112 fracción X y 119. Así, tenemos en principio que las personas morales están obligadas a recaudar el impuesto de las personas físicas a que se refiere el artículo 107, o sea, a aquellos con actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas; para cuyo efecto harán su declaración del ejercicio fiscal inmediato anterior en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas.

Desde luego, al autorizar la Ley Agraria en su artículo 75 a los ejidatarios y comuneros la formación de sociedades mercantiles y civiles mediante la transmisión de sus tierras, éstas sociedades tendrán que cumplir con la obligación prevista en el artículo 58 fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; pues es evidente que en la Ley Agraria se contemplan a los jornaleros agrícolas por lo que es aplicable la obligación expuesta en renglones anteriores, respecto de las personas morales que formen los citados ejidatarios y comuneros.

En el artículo 72 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se insiste en la obligación que se expuso en el párrafo anterior,

marcando las excepciones de las personas morales que señala el artículo 70 de la misma ley como no contribuyentes, y que son:

"Art. 70.- Para los efectos de esta ley se considerarán personas morales no contribuyentes, además de las señaladas en el artículo 73, las siguientes:

I. Sindicatos obreros y los organismos que las agrupen.

II. Asociaciones patronales

III. Cámaras de comercio e industria agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como los organismos que las reúnan.

IV. Colegios de profesionales y los organismos que las agrupen.

V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.

VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia..."

Así, la fracción VI del artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su tercer párrafo dispone que los sindicatos obreros y los organismos que los agrupan, esto es, federaciones y confederaciones, están exentos de la obligación de presentar declaración. Igual quedan

relevados de la obligación de declarar, así como de proporcionar a sus integrantes constancia en la que se señale el monto del remanente distribuible, las personas a que se refiere el artículo 70 transcrito en el párrafo anterior. El artículo 10-B de la ley Del Impuesto Sobre la Renta, establece el caso de que al exención señalada en el artículo 70 se encuentra condicionada a que los ingresos provenientes de sus actividades no excedan en el ejercicio de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevados al año, por cada uno de sus socios o asociados, ni que en su conjunto o totalidad exceda de 200 veces el salario mínimo general. Esta condición, es para las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

El párrafo cuarto del artículo 10-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala:

"... No pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos que obtengan por el beneficio, conservación, comercialización, almacenamiento e industrialización de sus productos, las personas morales que se señalan a continuación:

- a) Ejidos y comunidades.*
- b) Uniones de ejidos y comunidades.*

- c) La empresa social, constituida por avecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo.
- d) Asociaciones rurales de interés colectivo.
- e) Unidad agrícola industrial de la mujer campesina.
- f) Colonias agrícolas y ganaderas..."

De todo lo expuesto se puede concluir que las sociedades mercantiles y civiles que constituyan los comuneros, ejidatarios, avecindados, etc., no pagarán impuestos cuando la persona moral sea constituida exclusivamente por ellos, y que obtengan ingresos por el beneficio, conservación, comercialización, almacenamiento e industrialización de sus productos; en cambio cuando constituyan sociedades con terceros, se estará a las condiciones que señala el primer párrafo del artículo 10-B del ordenamiento citado, cuyo monto y término se han dejado asentados.

En el artículo 112 fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece la obligación para el pago de los impuestos a las personas físicas que tienen el carácter de empresarios, consagrándose la obligación de enterar el impuesto que recauden las personas que trabajen en sus empresas, debiendo hacer su declaración de ingresos en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas. Con relación a la aplicación de la Ley Agraria, este supuesto podría realizarse en el futuro, pues hasta ahora la ley autoriza las uniones

comunales, ejidales, de avecindados, etc., y se establece la posibilidad de formar sociedades mercantiles y civiles con terceros.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 119-I fracción VIII, establece el pago del impuesto del régimen simplificado, refiriéndose a los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, independientemente de su monto, tal como lo prevé el artículo 119-A del mismo ordenamiento. En la aplicación de la Ley Agraria, aún no es susceptible de darse; sin embargo, una vez que la asamblea acuerde la liquidación del ejido, con la correspondiente aprobación de la Procuraduría Agraria, como lo prevé el artículo 23 fracción XII de la Ley Agraria, los bienes agrarios, pasarán a formar patrimonio exclusivo de las personas físicas y surgirán las empresas fuera del régimen agrario.

De todo lo expuesto, podemos concluir que el régimen impositivo de las personas morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, está comprendido en el artículo 10-B; con la salvedad de las asociaciones rurales de interés colectivo, que para gozar de la exención, debe llevar una contabilidad simplificada en cuaderno, tal como lo prevén los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y 32-A de su reglamento. Cuando con la aplicación de la Ley Agraria se constituyan empresas para personas físicas, éstas se sujetarán al sistema de declaración en el mes de febrero de cada año, porque para esa época se habrán liquidado gran parte de ejidos y comunidades que quedarán incorporadas al régimen de las leyes civiles y

mercantiles de aplicación federal, tal como lo prescribe el artículo 2o. de la Ley Agraria.

E) RÉGIMEN COACTIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CAUSEN LOS TERCEROS EN LOS ACTOS JURÍDICOS AGRARIOS.

La ley se caracteriza por ser general, abstracta, coercible y tiene sanción. Como hemos visto, la parte sustantiva del impuesto sobre la renta, se encuentra en esa ley, pero el Código Fiscal de la Federación establece el procedimiento coactivo para el cobro del impuesto, es decir, es la parte adjetiva de toda ley impositiva.

El Código Fiscal de la Federación, establece el embargo como medio de ejecución administrativa, de conformidad con cada situación concreta. Así, el embargo puede ser precautorio como medio de garantizar la obligación fiscal

1.- Embargo Precautorio.- *Este embargo procede aún cuando no esté determinado el monto del impuesto, ni se haya cumplido su término para el pago, cuando exista la duda de que el causante evada el impuesto, bien porque se presume que vaya a enajenar sus bienes, ausentarse del lugar u oculte sus bienes; en este caso debe*

seguirse el mismo procedimiento que para el embargo definitivo, o sea, señalarán los requisitos del Código Fiscal y se practicará el embargo precautorio en la forma establecida en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, que señala las formalidades de la notificación personal, y se practicará el embargo precautorio, de conformidad a lo ordenado por su artículo 152; por ello, el artículo 145 en su párrafo quinto, remite al artículo 41 fracción II del mismo ordenamiento. Por ahora solamente dejaremos asentado, que la autoridad puede realizar dos actos:

I.- Si no emite la autoridad resolución en la que determine créditos fiscales en el plazo de un año, el embargo quedará sin efectos.

II.- En caso contrario, si la autoridad determina el crédito fiscal, el embargo será definitivo y se seguirá procedimiento administrativo de ejecución.

Con relación al contribuyente o particular, se pueden dar dos situaciones, a saber:

I.- Si el particular garantiza el crédito con depósito en dinero, mediante prenda o hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, en la que renuncia a los beneficios de orden y excusión, fianza por tercero solidario, esto es, que no se admite la modalidad de la obligación mancomunada y, que admita o se allane al embargo en vía administrativa.

II.- De otra manera, el embargo precautorio surtirá los efectos definitivos con excepción del caso señalado respecto de la autoridad,

o sea, que no dicte la resolución dentro del lapso de un año, quedando beneficiado el contribuyente, ya que se deja sin efecto el embargo precautorio.

2.- Embargo Definitivo.- Este embargo principia con el requerimiento de pago que realiza el ejecutor mandado por la oficina exactora respectiva. El ejecutor se constituirá en el domicilio del contribuyente y si no lo encontrare o no estuviere el representante, dejará citatorio para que le esperen el día hábil siguiente y si no estuviere nuevamente el contribuyente, se practicará la diligencia de embargo con su representante o con quien se encuentre en el domicilio o con un vecino. Si se negaren a recibir la notificación, se fijará un instructivo en lugar visible en el domicilio de la negociación, asentándose la razón respectiva; este acto es el de notificación. (art. 137).

La ejecución empieza una vez que se ha realizado la notificación señalada en el párrafo anterior. Constituido el ejecutor, empezará por requerir de pago al contribuyente y de no pagar el importe del impuesto, procederá a levantar acta respectiva en la que se deberán llenar los requisitos del artículo 38, que son:

- I.- Constar por escrito.*
- II.- Señalar la autoridad que lo emite.*

o sea, que no dicte la resolución dentro del lapso de un año, quedando beneficiado el contribuyente, ya que se deja sin efecto el embargo precautorio.

2.- Embargo Definitivo.- Este embargo principia con el requerimiento de pago que realiza el ejecutor mandado por la oficina exactora respectiva. El ejecutor se constituirá en el domicilio del contribuyente y si no lo encontrare o no estuviere el representante, dejará citatorio para que le esperen el día hábil siguiente y si no estuviere nuevamente el contribuyente, se practicará la diligencia de embargo con su representante o con quien se encuentre en el domicilio o con un vecino. Si se negaren a recibir la notificación, se fijará un instructivo en lugar visible en el domicilio de la negociación, asentándose la razón respectiva; este acto es el de notificación. (art. 137).

La ejecución empieza una vez que se ha realizado la notificación señalada en el párrafo anterior. Constituido el ejecutor, empezará por requerir de pago al contribuyente y de no pagar el importe del impuesto, procederá a levantar acta respectiva en la que se deberán llenar los requisitos del artículo 38, que son:

- I.- Constar por escrito.*
- II.- Señalar la autoridad que lo emite.*

III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido..."

Durante la diligencia se dará oportunidad al contribuyente para que señale bienes a embargar, si no lo hiciere el ejecutor los señalará o intervendrá la negociación (art. 155 y 156). Al trabarse el embargo, el ejecutor tendrá cuidado de que en dicho acto jurídico no incluya los bienes a que se refiere el artículo 157 y que se refiere a los bienes exceptuados de embargo, como son: el lecho cotidiano y vestidos del deudor; los muebles de uso indispensable; los libros, instrumentos y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión del deudor; la maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones si son necesarios para su actividad cotidiana, etc...; cabe hacer mención especial a las fracciones VI y XII de éste artículo, ya que también exceptúa de embargo al ejido en sí y los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las tierras.

Cuando el contribuyente se oponga a que se le embarguen bienes, cerrando las puertas donde éstos se encuentren, existe una medida de apremio, consistente en el rompimiento de las cerraduras de los establecimientos en que éstos se encuentren; por ello, el ejecutor, dará cuenta de esa oposición a la ejecución al jefe de la

oficina exactora, quien dictará un acuerdo previo ordenando esa medida, (Art. 163). Esto, independientemente de que el ejecutor solicite el auxilio de la fuerza pública en caso de oposición a la diligencia por parte del contribuyente o de cualquiera otra persona. En la diligencia de embargo se seguirá el orden siguiente: Si el contribuyente señala los bienes, el ejecutor los admitirá siempre que siga el orden establecido en el artículo 155, y que es el siguiente:

"I.- Dinero, Metales preciosos y depósitos bancarios.

II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV.- Bienes inmuebles..."

Si el contribuyente no los señalare o no lo hiciere en dicho orden o bien, no fueren suficientes, el ejecutor, los señalará sin sujetarse al orden señalado anteriormente.

Terminada la diligencia dejará copia del acta al contribuyente o a la persona con quien se entienda, (art. 152).

Una vez trabado el embargo, con los requisitos de testigos en el acta y en su caso, la intervención de las autoridades, se procede a la

guarda de los bienes y al remate de los mismos, en los términos de la Sección Cuarta del Capítulo III del Título V del Código Fiscal

3.- Ampliación del Embargo.- Una institución más que prevé el Código Fiscal de la Federación como medio coactivo para garantizar el pago de la obligación fiscal, es la ampliación del embargo, cuando los bienes secuestrados no cubren el importe del impuesto, institución que se encuentra reglamentada en el artículo 154 del Código Fiscal.

Como hemos visto, el medio coactivo consiste en el embargo precautorio, en el embargo definitivo; y en su caso, la ampliación del embargo. Ahora bien, en materia agraria, el artículo 157 del Código en comento, al establecer los bienes exceptuados del embargo, de manera expresa dice en su fracción XII, que quedan exceptuados los ejidos.

Es necesario dejar establecido que aún cuando existe un principio de derecho que donde la ley no distingue no debe distinguirse, se entiende que al referirse a ejidos, incluye las tierras ejidales; pues sería inexacto pensar que únicamente se refiera la citada fracción XII a quienes tienen unidad de producción y no a los comuneros; y probablemente, con la nueva Ley Agraria a los vecindados.

En conclusión, podemos afirmar que el régimen coactivo del impuesto no es aplicado a los sujetos agrarios a que se refieren los artículos 12, 13, 73 y 101 de la Ley Agraria, es decir, a los ejidatarios,

comuneros y vecindados. No así a los terceros que realicen actos jurídicos con ejidatarios y comuneros.

CONSIDERACIONES FINALES.

A) RÉGIMEN IMPOSITIVO PLASMADO EN LA LEY AGRARIA; B) LA NECESIDAD DE HACER CONGRUENTE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON EL RÉGIMEN IMPOSITIVO DE LA LEY AGRARIA; C) EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS EJIDATARIOS Y COMUNEROS; D) PROPUESTA DE REFORMA DE LOS ARTICULOS 10-B DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Y 86 DE LA LEY AGRARIA; E) JUSTIFICACIONES DE LAS REFORMAS PROPUESTAS.

A) REGIMEN IMPOSITIVO PLASMADO EN LA LEY AGRARIA

Al promulgarse la nueva Ley Agraria, se plasmó en el artículo 86, que en la primera enajenación hecha a personas no ejidatarias o ajenas al ejido, se exime del pago del impuesto correspondiente al ejidatario o comunero.

Este régimen propio de una ley impositiva, de manera incongruente se estableció en la citada Ley Agraria; sin embargo, del mismo precepto se desprende, que el tercero ajeno al ejido sí debe pagar el impuesto.

Como hemos estudiado en los apartados precedentes, el régimen coactivo del impuesto es para todos los terceros ajenos al ejido, bien que sean personas físicas o morales, deben pagar el impuesto, no así los ejidatarios y comuneros en la primera enajenación, hecho que es corroborado por la fracción XII del artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, que los deja exentos del pago de este impuesto.

En conclusión, podemos afirmar, que el régimen impositivo plasmado en la Ley Agraria, se reduce única y exclusivamente a la exención del impuesto para los ejidatarios y comuneros en la primera enajenación; por lo que, interpretando la disposición del artículo 86 a contrario sensu, resulta evidente que en las subsecuentes enajenaciones, serán sujetas del impuesto respectivo.

B) LA NECESIDAD DE HACER CONGRUENTE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON EL RÉGIMEN IMPOSITIVO DE LA LEY AGRARIA.

Como dejamos asentado en páginas anteriores, existe una falta de hermenéutica jurídica en la formación de la ley. Si bien es cierto que no es posible separar una rama del derecho de otra, tal como sucede con los delitos que en ocasiones también están previstos en leyes distintas al Código Penal, vr. g. los delitos fiscales, los delitos de los patronos en contra de los trabajadores, etc., que a veces originan

conflictos en la aplicación por establecer penas distintas, así en el artículo 1004 de la Ley Federal el Trabajo se establecen penas distintas, de acuerdo con el salario que defrauda al entregarlo al trabajador; en cambio, los artículos 386 y 387 fracción XVII del Código Penal, establecen una punibilidad distinta a la de la Ley Federal del Trabajo, tratándose del mismo supuesto; de esta suerte, se da el concurso ideal de leyes incompatibles.

El ejemplo anterior, es aplicable al caso en estudio. En efecto, en estricto derecho una ley tributaria debe reglamentar los impuestos, y no una ley que reglamenta la propiedad agraria y los actos que se realizan con la tierra, esto es, debió haberse hecho únicamente referencia al caso previsto en las leyes impositivas respectivas y no incluir una norma impositiva en una ley sustantiva y adjetiva que reglamenta la propiedad de la tierra agraria, los actos jurídicos que con ella se realizan y el procedimiento ante los tribunales agrarios.

A juicio nuestro, el artículo 86 de la Ley Agraria, únicamente debe hacer referencia a la Ley Tributaria por no ser materia agraria el impuesto; además, el derecho tributario es una rama del derecho público, sus normas son ius imperium; en cambio, el derecho agrario es un derecho social, exclusivo de los sujetos del derecho agrario, o sea, a una clase social; por lo tanto las disposiciones impositivas en materia agraria deben establecerse en las leyes impositivas, haciendo referencia los artículos correspondientes en la Ley Agraria.

C) EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS EJIDATARIOS Y COMUNEROS

Como ya vimos anteriormente, las exenciones en materia agraria obedecen, según criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a que los ejidatarios y comuneros únicamente deben pagar el impuesto predial, y a que además no se les podrá exigir ninguna otra prestación o contribución directa a las comunidades ejidales.

La doctrina mantiene las exenciones en general, sin embargo de sus opiniones, se desprende que justifican la exención para ejidatarios y comuneros, basándose en las siguientes consideraciones :

La exención en general para cierto grupo de personas se justifica, en cuanto a que el beneficio que se otorga con ella se debe a una situación concreta y de carácter social, pues esta exención no es contraria al artículo 28 de nuestra Ley Suprema.

Como dejamos asentado anteriormente, Flores Zavala divide las exenciones en cuatro grupos, encontrándose, a juicio nuestro, en el grupo 2, la exención de los ejidatarios y comuneros, al decir que "las exenciones que conceden ciertos artículos de las leyes especiales que reglamentan un impuesto determinado". En el presente caso, el artículo 10-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la exención para ejidatarios y comuneros y, por ende, al encontrarse plasmado en una ley, dicha exención es válida por estar expresamente

establecida. En realidad los ejidatarios y comuneros se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta, por encontrarse en una situación de privilegio o exención.

La opinión de Emilio Margáin Manaotou, es en el sentido de que la exención es una figura jurídico tributaria de la que se eliminan los hechos imposables por razones de equidad, conveniencia o política económica; y caracteriza a la exención, diciendo que al sujeto pasivo se le otorga un privilegio, que la exención es personal porque favorece al sujeto pasivo previsto en la hipótesis legal, que es temporal porque subsiste mientras no se modifique o se suprima la disposición, que su aplicación es para el futuro, porque no se le puede dar efectos retroactivos para beneficiar situaciones anteriores a ella, y que debe estar expresamente establecida en la ley.

Raúl Rodríguez Lobato opina que la exención no tiene por objeto perdonar a los causantes, sino que simplemente no les hace exigibles el pago de créditos fiscales, conforme a las reglas generales establecidas en la ley.

De todas las doctrinas que hemos visto, consideramos:

1.- Que la exención del impuesto sobre la renta para ejidatarios y comuneros, es válida en cuanto que lo dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 10-B.

2.- Que no contraviene al artículo 28 de nuestra Ley Suprema porque se trata de una medida de carácter económico, social y

político, que favorece a una clase determinada, o sea, ejidatario y comuneros.

3.- Que la exención a ejidatarios y comuneros se encuentra fundamentada tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como en las facultades que otorga la Constitución al titular del Ejecutivo en sus artículos 25 y 26, pues está facultado para elaborar el Plan Nacional de Desarrollo y proteger a los económicamente débiles para un mejor reparto de la riqueza.

4.- Existe falta de hermenéutica jurídica al plasmar en la Ley Agraria una disposición de carácter tributario, que únicamente es el ordenamiento en que deben reglamentarse los impuestos y las exenciones.

5.- Es necesario reformar el artículo 10-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a fin de gravar las sociedades agrícolas de producción, explotación, etc., en que intervengan sociedades mercantiles y civiles o terceros como personas físicas, a fin de evitar que con el pretexto de estar unidos con ejidatarios y/o comuneros, pretendan tener el privilegio de la exención.

Las personas morales civiles o mercantiles que se asocien en los términos del artículo 75 de la Ley Agraria, con ejidatarios y comuneros, pagarán el impuesto sobre la renta por los actos que realicen aún cuando estos últimos sigan gozando de la exención.

Conforme al artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema, todos deben pagar sus impuestos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y el artículo 28 del mismo

ordenamiento, prohíbe las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes reglamentarias; por lo que, aún cuando los ejidatarios y comuneros sigan gozando de la exención a futuro, estas se dan por razones de justificación social, política fiscal económica, por tratarse de una clase social y ser un derecho de clase.

D) PROPUESTA DE REFORMA DE LOS ARTICULOS 10-B DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 86 DE LA LEY AGRARIA.

La propuesta de reforma que a continuación se propone, obedece a que la Ley Agraria con sus nuevas instituciones jurídicas, obliga a terminar, parcialmente y, en el futuro, casi en su totalidad, con el privilegio de las exenciones que gozan ejidatarios y comuneros, cuando realicen actos de enajenación o de asociación con personas físicas o terceros ajenos al régimen de dicha Ley Agraria.

Como ya vimos, el artículo 10-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece una exención absoluta para ejidatarios y comuneros sin embargo, como el derecho es dinámico ya que reglamenta las realidades más auténticas de la sociedad y del hombre en particular, es necesario que se reforme este precepto, adicionando lo siguiente:

"los ejidatarios y comuneros dejarán de gozar de la exención que establece este precepto en el caso de la segunda enajenación o cuando se asocien con personas físicas o bien con sociedades mercantiles y civiles para la explotación de la tierra rural, en cuyo caso, será la sociedad civil o mercantil la que pague globalmente o retenga el impuesto que causen los comuneros y ejidatarios al obtener ganancias".

Por otra parte, debe reformarse el artículo 86 de la Ley Agraria, adicionándose el párrafo siguiente:

"Las leyes impositivas, establecerán la forma y pago de los impuestos que se originen con la aplicación de esta ley, de conformidad con los actos jurídicos que realicen los ejidatarios y comuneros."

E) JUSTIFICACIONES DE LAS REFORMAS PROPUESTAS.

Las reformas propuestas en el inciso anterior, se justifican en lo relativo a las nuevas instituciones agrarias; pues hasta antes de promulgarse la Ley Agraria del 26 de febrero de 1992, los comuneros y ejidatarios tenían limitado el ius abutendi o ius disponendi; y con el nuevo ordenamiento, se les dio el goce íntegro de ese derecho, o sea, se les otorgó una propiedad con todos sus derechos, esto es, fruendi, utendi, y abutendi o disponendi, permitiéndoles realizar todos los actos jurídicos con la propiedad rural.

Al autorizarle a los comuneros y ejidatarios la realización de actos jurídicos con sus propiedades, la misma Ley Agraria establece que gozarán de la exención del impuesto, únicamente en la primera venta de la tierra, sin embargo, al desaparecer el privilegio de la exención del impuesto sobre la renta, es procedente que los mismos ejidatarios y comuneros sean incorporados al régimen impositivo en general y, en particular, del impuesto sobre la renta por la realización de actos jurídicos que originen la aplicación de dicha ley, es decir, que al desaparecer en las compraventas el privilegio de la exención después de la primera venta, éste también se perderá por el tipo de acto jurídico que realicen, tal como sucede con las hipotecas.

En conclusión, la reforma se justifica en cuanto a que los ejidatarios y comuneros enajenen sus tierras o realicen actos en los que obtengan grandes ganancias, pues con dichos actos o pierden el carácter de ejidatarios o de comuneros o pierden el carácter de la clase a que pertenecen por obtener ganancias excesivas.

BIBLIOGRAFIA

OBRAS:

Chávez P. de Velázquez, Martha, El Derecho Agrario en México, Editorial Porrúa, S.A., 1a. edición, México, 1964.

Flores Zavala, Ernesto Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., 9a. edición, México, 1967.

Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., 19a edición, México, 1979.

Margáin Manautou, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa S.A., 9a. edición, México, 1989.

Miranda, José, El Tributo Indígena en la Nueva España. Durante el Siglo XVI, El Colegio de México, Centro de Estudios Históricos, reimpresión a la 1a. edición, México, 1980.

Porrás y López, Armando, Derecho Fiscal, Editorial Textos Universitarios S.A., 1a edición, México, 1972.

Pugilese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, (Estudio preeliminar de Alfonso Cortina Gutierrez), Editorial Porrúa S.A., 2a edición, México, 1976.

Retchkiman K., Benjamín, Política Fiscal Mexicana, U.N.A.M. Instituto de Investigaciones Económicas, México, 1983.

Rodríguez Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, 2a. edición, México, 1986.

Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 5a. edición, México, 1980.

Villegas, Héctor B., "Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Editorial Depalma, 5a. edición, Buenos Aires, Argentina, 1993.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS:

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., México, 1992.

Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina. 1986.

Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliasta, 20a edición. Buenos Aires, Argentina, 1986.

VARIOS AUTORES:

Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yañez, "Derecho Tributario Mexicano". Editorial Trillas, 1a. edición, México, 1988.

REVISTAS:

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, n. 12, México, 1976.

Revista EPOCA, No. 2, México, D.F., 11 de noviembre de 1991.

Revista PROCESO, No. 784, México, 11 de noviembre de 1991.

LEGISLACION

Código Civil.

Código de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Agraria.

Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley Federal de Reforma Agraria.

Ley Federal del Trabajo.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

JURISPRUDENCIA:

Apendice del Semanario Judicial de La Federación, Séptima época, Primera parte, Vols. 7, 41, 43, 62, 91-96, 175-180,