

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

---

ESCUELA NACIONAL DE JURISPRUDENCIA

LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO  
SOBRE INGRESOS MERCANTILES  
Y SU JURISPRUDENCIA

CARLOS ANTONIO DEL RIO Y RODRIGUEZ

*TESIS PROFESIONAL*

MEXICO

1955



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

***A MIS PADRES***

## ADVERTENCIA PRELIMINAR

*La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, tema de esta tesis, fué el primer esfuerzo serio por parte del Fisco Mexicano para lograr un mayor entendimiento con los causantes. Se pensó crear un impuesto que respondiera a las exigencias de un México moderno y que acabara con las dificultades que significaba la aplicación de la antigua Ley del Timbre. Nuestro esfuerzo será el de tratar de analizar si se ha logrado el fin que motivó la ley, haciendo breves comentarios a los problemas suscitados por la aplicación de la misma.*

*Hemos creído que la mejor forma de llegar a la meta propuesta es por medio del examen de la ley a través de las sentencias que han dictado el Tribunal Fiscal de la Federación y el Poder Judicial Federal. Relacionaremos dichas sentencias con los artículos de la ley para finalizar analizando las últimas reformas que se hicieron en el mes de diciembre del año próximo pasado.*

*Ahora bien, una tesis para obtener el grado de Licenciado en Derecho generalmente contiene profusas transcripciones doctrinales, siendo éstas más propias de un libro pedagógico. Aquí partiremos de la premisa que algunos principios generales son conocidos y los conceptos doctrinarios que se exponen en el primer capítulo sólo están para la mejor comprensión del tema y para que aquellos que tengan a bien leer este trabajo, sepan qué corrientes influyeron en mis conclusiones.*

*Así mismo, dejaremos a un lado la vieja controversia de cuáles son los impuestos que mejor responden a los principios de Adam Smith y Adolfo Wagner o sea, si el sistema impositivo de un país debe estar compuesto en su totalidad por impuestos indirectos o por impuestos directos, o cuál de estos dos debe predominar. No deben existir "sistemas" impositivos, existen países y pueblos donde se debe encontrar qué impuestos son los que mejor responden a las exigencias tanto de los estados como de los sujetos del impuesto.*

*Someramente la controversia se reduce a exponer las ventajas y desventajas de los impuestos directos e indirectos. El maestro Flores Zavala (x) resume el resultado de su exposición del problema de la manera siguiente:*

"211.—Teniendo en cuenta las ventajas e inconvenientes de cada grupo, debemos concluir que ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en una categoría de impuestos, sino que, por el contrario, deberán establecerse los dos tipos: Un ejemplo histórico de exclusión de una de estas categorías de impuestos, tuvo lugar inmediatamente después de la Revolución Francesa, las finanzas públicas se organizaron sobre la base de impuestos directos: territorial, mobiliario, patentes, conservándose excepcionalmente algunos indirectos como registro y aduanas, pero se suprimieron los impuestos sobre la sal, tabacos, bebidas alcohólicas, etc. El Fisco se vió en grandes dificultades pecuniarias, de modo que cuando en el Consulado se pensó en remediar la situación financiera, se disminuyeron las cuotas de los impuestos directos y, en cambio, se volvieron a crear los impuestos indirectos que se habían suprimido, lo cual facilitó la percepción de ambos, porque el causante sentía que se había aligerado su carga tributaria pues se aligeraron los directos y los indirectos los pagaba sin sentir.

Existe una tendencia a abandonar esta clasificación de los impuestos en directos e indirectos por su carácter empírico, poca precisión e inexactitud, pero todavía se conserva en muchos países y se hace referencia frecuente a ella en la teoría".

*Finalmente, hemos procurado que este estudio tenga un fin práctico, de tal manera que aquellos que tengan un problema relacionado con la aplicación o interpretación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, tengan a su alcance una orientación que sirva de ayuda para solucionar ese problema. Si este estudio llega a servir para esto, sentiremos que los esfuerzos, pocos o muchos, para la elaboración de esta tesis no han sido estériles.*

México, D. F., 15 de abril de 1955

---

(1) Finanzas Públicas Mexicanas. Págs. 251 y 252. Tomo I. México. 1952.

## CAPITULO I

**Impuesto.—Principales tipos de Impuestos.—Los Impuestos directos e indirectos.—Criterios de distinción.—Desarrollo histórico de la evolución de los impuestos.—Sistema que más conviene.—Situación de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.**

Para lograr el fin propuesto debemos fijar un punto de partida que en este caso es el de empezar por definir "impuesto".

¿Qué es un impuesto? Si ojeamos las diferentes definiciones propuestas por la doctrina veremos que concuerdan en los puntos esenciales. Los elementos constitutivos de las definiciones son similares y los tratadistas están acordes en darles un tratamiento parecido a sus definiciones. Las variaciones son más bien lingüísticas o respondiendo al alcance que tienen los impuestos en sus países.

Veamos:

Nasino (1) define el impuesto como "una cuota de la riqueza privada, exigida por el Estado para satisfacer las necesidades colectivas".

Pío Ballesteros (2) entiende por impuesto la "prestación obligatoria de bienes a las entidades públicas, unilateralmente regulada por éstas, que efectúan las economías subordinadas con independencia de toda contraprestación inmediata y con el fin de atender a los gastos causados por la satisfacción de las necesidades colectivas".

El gran financiero sajón, Hugh Dalton (3) dice que "el impuesto es una contribución compulsiva, establecida por un ente público con prescindencia de la cantidad exacta de servicios prestados en cambio al contribuyente, y que, además, no ha sido aplicada como una pena por la comisión de un delito cualquiera".

Eheberg (4) dice que "Impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas

- 
- (1) Apuntes de la clase del 22 de Marzo de la materia Legislación Fiscal.—Catedrático: Lic. Jorge I. Aguilar.
  - (2) Pío Ballesteros.—Manual de Hacienda Pública.—Edición de 1940.—Madrid.—Página 237.
  - (3) Hugh Dalton.—Principios de Finanzas Públicas.—Edición Castellana de Editorial Depalma.—Buenos Aires.—1948.—Página 37.
  - (4) Eheberg/Boesler.—Principios de Hacienda.—Traducción del Dr. Juan Sardá Dexeus y el Lic. Lucas Beltrán Flores.—Barcelona, 1944.—Página 159.

reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

Gianini (5) el gran tratadista italiano dice que "El impuesto es una prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir, en virtud de una potestad de imperio, originaria o delegada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la Ley con el fin de conseguir una entrada".

Guido Zanobini (6) define el impuesto como "una prestación obligatoria en dinero que tiene la única causa en la imposición hecha por el Estado u otro ente público conforme a la Ley y en los límites por éste consentidos".

Guillermo Ahumada (7) explica, más que define, el impuesto como "la cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente, y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible".

Adolfo Wagner (8) describe más que define el impuesto como "Las cargas públicas o rentas reclamadas sobre bases de acuerdo con normas generales, como contribuciones obligatorias, a las organizaciones privadas para cubrir los gastos del Estado, y de las otras comunidades políticas, obligatorias, en virtud del Derecho de Soberanía o de la autoridad financiera del poder del Estado", etc., etc., pues es verdaderamente interminable la "definición" que propone.

La definición contenida en el artículo 20. del Código Fiscal de la Federación Mexicana, no desmerece ante ninguna de las anteriores. "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

Las definiciones anteriores están uniformes en decir que los impuestos son:

1º—Cantidades en dinero o en especie; 2º—Se deben a los entes públicos; 3º—Son fijados unilateralmente por los entes de derecho público; 4º—

---

(5) Citado por Manuel Andreozzi.—Derecho Tributario Argentino.—Tomo I.—Buenos Aires.—1951.—Página 73.

(6) Citado por Manuel Andreozzi.—Opus citada.—Página 75.

(7) Guillermo Ahumada.—Tratado de Finanzas Públicas.—Tomo I. Página 200.—Córdoba 1948.

(8) Citado por E. Riofrío Villagómez.—Manual de Ciencia de Hacienda.—Tomo I.—Ecuador.—Cuarta Edición.—1952.—Página 353.



Son deudores las personas físicas o morales de derecho privado, o los entes de derecho público cuando intervienen en el comercio jurídico como particulares en virtud de la doble personalidad del Estado. (A pesar de esta conclusión a que llegamos de las definiciones antes transcritas, debemos recordar que ocasionalmente los entes de derecho público pueden ser gravados aun cuando ejercitan sus funciones propias, o sea, las de derecho público. Por ejemplo, en México la Contribución Federal que de acuerdo con la Ley del Timbre estaban obligados a pagar a la Federación, Estados y Municipios, se causaba como un impuesto adicional del 15% sobre todo entero que se hacía por concepto de derechos o impuestos estatales o municipales, pero cuando el adeudo tenía origen en una multa, o no derivada de un impuesto o un derecho, el 15% de la Contribución Federal se entendía incluido dentro del entero y el sujeto o deudor, directo del crédito fiscal era el Estado o Municipio). 5º—Tienen una finalidad, la de satisfacer necesidades sociales, entendidas éstas en la forma que expone Andreozzi (9), como las que son una expresión de solidaridad social, satisfechas por un concepto de justicia social y llevando implícito un contenido ético que está en función de la realidad.

Aun cuando es cierto que la definición de nuestro Código Fiscal no señala una finalidad específica, un gran acierto, como atinadamente consigna Ernesto Flores Zavala (10), la lleva implícita y sí está señalada en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, la de satisfacer los gastos públicos. Estos gastos públicos lógicamente serán para satisfacer las necesidades sociales.

Los impuestos doctrinariamente están clasificados sin ningún sistema fijo. Varían las clasificaciones de legislación a legislación y de autor a autor. Ernesto Flores Zavala (11), hace una clasificación limitándose a impuestos directos, que a su vez divide en personales y reales, e impuestos indirectos, que divide en, sobre actos y consumos. La división de Ernesto Flores Zavala parece inspirada en la de Gianini, y adaptada al sistema impositivo mexicano. Tiene la ventaja de su brevedad, pero creemos que es superior la de Gianini, pues las modificaciones de Ernesto Flores Zavala, hacen que difícilmente encuadren en ella todos los impuestos.

---

(9) Manuel Andreozzi.—Opus citada.—Página 8 y siguientes.

(10) Ernesto Flores Zavala.—Finanzas Públicas Mexicanas.—México.—1951.—Pág. 258.

(11) Ernesto Flores Zavala.—Opus citada.—Página 253 y siguientes.

El que intenta una clasificación un poco más extensa es Einaudi (12). Clasifica los impuestos en pederiscos, de destroz y económicos. En el llamado impuesto pederisco, Einaudi incluye a los que van reduciendo año tras año la renta nacional; en el impuesto de destroz incluye a los impuestos que un vencedor impone a un país vencido y finalmente el impuesto económico es el que tiene a su disposición el Estado para fines de utilidad pública.

Interesante es la clasificación de Weddigen (13), expuesta en su "Allgemeine Finanzwirtschaft", diciéndose inspirado en un estudio de Karl Brauer con el título de "Versuch Einer Neugruppierung der Steuerformen". Weddigen utiliza como característica diferenciadora, en su esquema de clasificación, el objeto del impuesto. Clasifica en un primer grupo a los impuestos sobre bienes, rentas y su aumento. En este primer grupo distingue: 1º—Impuesto sobre el producto total y parcial del sector de bienes, e impuesto sobre el capital. 2º—Impuesto sobre la renta según categorías, o, sobre la totalidad percibida por una sola persona. 3º—Impuestos sobre aumentos, entendidos éstos como aumentos del patrimonio de una persona, incluye en esta clasificación el impuesto sobre herencias y legados, impuesto sobre donaciones, ganancias de guerra, loterías y utilidades excedentes. En el segundo grupo de su clasificación, Weddigen distingue los impuestos por las especiales cualidades de los bienes y servicios bajo imposición. Los subdivide en tres grupos que son: 1º—Impuestos sobre gastos formados por, a) directos sobre artículos de lujo y automóviles y b) indirectos en que entran los impuestos sobre transacciones, sobre la fabricación, así como el de consumos. 2º—Impuestos sobre la circulación de bienes a) inmuebles, b) títulos de crédito, c) capitales, incluyendo en esta categoría la constitución y aumento de capital de sociedades, emisión de documentos de crédito, contrato de bolsa, etc. 3º—Impuestos sobre el transporte, que incluye a su parecer impuestos a los boletos de transportes, impuestos a los seguros de transporte, impuestos a los documentos internacionales, portes, etc.

Finalmente debemos consignar aquí el cuadro de clasificación que elabora Pío Ballesteros (14). Aunque se refiere a los impuestos vigentes en España, es de importancia por lo serio de su esfuerzo en sistematizar la clasificación de los impuestos de su país dentro de un método científico y diáctico.

---

(12) Luigi Einaudi.—Citado por Pío Ballesteros.—Opus citada.—Página 347.

(13) Weddigen.—Citado por Pío Ballesteros.—Opus citada.—Página 347 y siguientes.

(14) Opus citada. Página 349.

Es necesario apuntar que nuestra Ley de Ingresos Federal no utiliza las clasificaciones doctrinarias, sino que se basa en el objeto, haciendo una enumeración de los grupos que están sujetos a imposición con las leyes tributarias en vigor.

Ahora bien, aunque es cierto que la Ley de Ingresos del Erario Federal ya no se basa en las clasificaciones que hemos mencionado de dividir a los impuestos en directos e indirectos; personales o reales; de cupo o de cuota; de catastro o tarifados; ordinarios y extraordinarios, etc., las distinciones son interesantes y siguen siendo la base teórica de los estudios financieros. Debemos aclarar, así mismo, que un impuesto puede participar de la naturaleza de varios de los mencionados grupos, de manera que, un impuesto puede ser directo y personal a la vez. Un ejemplo es el Impuesto sobre la Renta.

Una de las divisiones más importantes entre los impuestos que someramente hemos expuesto, es sin duda la distinción entre impuestos directos e indirectos, base de la casi totalidad de sistemas impositivos, cuya fisonomía, en función del predominio de uno u otro, denota el grado de desenvolvimiento de un país como corolario de la educación tributaria de sus habitantes. Aunque la casi totalidad de los financieros aceptan la distinción entre impuestos directos e indirectos, los criterios para su distinción no son uniformes, y de esta disparidad de criterios, surgen confusiones de legislación a legislación y muchas veces dentro de un mismo sistema tributario.

Edgar Luiz Schneider (15), refiriéndose a esta confusión, comenta que los impuestos sobre la renta y sobre los valores muebles, doctrinariamente reputados como directos, en Francia y en Bélgica se consideran como indirectos por la administración pública. También tenemos el caso de los Estados Unidos de Norteamérica que en el año de 1868 la Suprema Corte de Justicia sostuvo el criterio que el Impuesto sobre la Renta era un impuesto indirecto cuando quisieron declararlo un impuesto constitucionalmente válido. Esto se entiende en los Estados Unidos por la sencilla razón que se reputaba que los impuestos directos están reservados a los Estados y los indirectos a la Federación, y en esos tiempos, los Estados Unidos estaban pasando la crisis de la guerra de secesión, necesitando la Federación todos los recursos económicos que le era posible conseguir. Gastón Jéze, refiere el curioso caso de que en Francia, cuando el impuesto sobre bicicletas es Estatal, es considerado indirecto, y cuando es comunal, se le clasifica como directo.

---

(15) Edgar Luiz Schneider.—Do Imposto Sobre Vendas. Porto Alegre. 1938.—Páginas 17 y siguientes.

Con motivo de estas confusiones, algunos autores han propugnado hacer a un lado la interesante distinción entre impuestos directos e indirectos, basándose además, en la poca utilidad práctica de la distinción. En parte tienen razón, pero debemos concluir que la falta de uniformidad para la distinción entre impuestos directos e indirectos se debe, paradójicamente, a esa misma falta de distinción con un fin práctico. Hemos dicho con anterioridad que nuestra Ley de Ingresos del Erario Federal no utiliza las clasificaciones doctrinales de los impuestos, pero indudablemente uno de los fines prácticos de la distinción es que se podrían utilizar para la solución del problema que involucran los sujetos, objeto y tasa del impuesto que en un momento dado se pretendiera promulgar, en nuestro país sobre todo, donde la administración pública algunas veces no mide el alcance que pudieran tener algunos de los impuestos que entran en vigor, dándose el caso, harto frecuente, que se reforma una ley impositiva tantas veces, que se hace confusa y poco accesible a los causantes.

Si se partiera de una base racional y lógica, sería posible uniformar los criterios existentes para la distinción entre impuestos directos e indirectos, aunque sea en forma nacional solamente. Hay impuestos que son claramente directos, como el impuesto sobre la renta, el capital y sobre sucesiones; e impuestos que son indirectos, como los impuestos aduanales, los impuestos sobre transacciones y sobre los consumos; de donde se nota que si se partiera de un criterio uniforme, sólo quedaría una mínima parte de nuestro sistema tributario en tela de duda.

Hugh Dalton (16) define el impuesto indirecto como aquel que puede ser trasladado, e impuesto directo como aquel que no puede serlo. No son del todo satisfactorias estas definiciones y nosotros no vamos a intentar una definición de un concepto tan difícil, sólo expondremos algunos criterios que se han sugerido para poder diferenciar los dos tipos de impuestos, y que nos servirán más adelante para la exposición de algunos puntos.

El criterio financiero, también llamado científico, parte del fenómeno de la repercusión. Los fisiócratas son los primeros que toman como base este criterio para buscar una distinción funcional entre los impuestos directos e indirectos. Quesnay, Mirabeau, Mercier de la Rivière y Turgot, estimaban que solamente la agricultura era fuente de riqueza, diciendo que el verdadero impuesto directo era aquel que gravaba la renta neta del suelo, pues no podía ser repercutido. La repercusión del impuesto, una vez hechos a un la-

---

(16) Hugh Dalton.—Opus. citada.—Página 39'

do todos los argumentos acerca de que si la tierra era o no la única fuente de riqueza, es el rasgo definitivo que toman los fisiócratas para diferenciar a los impuestos directos e indirectos. Aprovechando las características de la repercusión, James Mill decía que eran indirectos los impuestos sobre las mercancías, pues eran esencialmente repercutibles; John Stuart Mill agregó a estas teorías la característica de la legalidad de la repercusión para determinar si un impuesto era directo o indirecto, o sea que si la Ley tenía la intención de que fuera trasladado el impuesto a otras economías o no, era el punto de partida para determinar de qué clase de impuesto se trataba.

El solo planteamiento de este criterio hace surgir dudas al respecto, pues el proceso de la repercusión es obscuro, difícil de precisar de antemano y algunas veces sucede que un impuesto eminentemente directo, como es el impuesto sobre la renta, puede tornarse indirecto por voluntad de las partes. En cuanto a la adición de John Stuart Mill a este criterio diferenciador acerca de la legalidad de la repercusión, no nos saca de dudas, pues surgiría inmediatamente la controversia en el momento que la ley fuera oscura o simplemente callara al respecto.

El criterio económico parte fundamentalmente de ciertos fenómenos de índole económico-práctico. Stein observa que los impuestos directos gravan el capital en todas sus manifestaciones primarias y los indirectos al trabajo. Scharffle sostiene que los impuestos indirectos tienden a gravar las economías de poco poder adquisitivo y los directos gravan las economías fuertes y medias. Como vemos, este criterio no se presta a una verdadera clasificación sino más bien, pone de relieve algunas características de los impuestos directos e indirectos.

Otro criterio diferenciador es el llamado administrativo. Según este criterio que se remonta también al tiempo de los fisiócratas, podrían distinguirse los impuestos directos de los indirectos según los especiales métodos de recaudación. Por ejemplo, los impuestos directos gravan situaciones más o menos permanentes y estables, necesitando un sistema engorroso de recaudación y control para evitar la defraudación por parte de los contribuyentes; mientras que los impuestos indirectos gravan un acto, un hecho, una transferencia aislada, de manera que la eventualidad de la realización de esas situaciones hace imposible levantar listas anticipadas de causantes como sucede en los impuestos directos, siendo el control que lleva el Fisco más tenue, auxiliándose de los particulares para recaudar en gran parte el tributo. Aquí se explica el porqué en los impuestos directos se confunden, algunas veces, la persona del deudor y del pagador. (Debemos entender por deudor aque-

lla persona cuya situación coincida con la que la ley señala como generadora del crédito fiscal y por pagador, el que sufre en su economía la carga tributaria en virtud de diversos fenómenos a que están sujetos los impuestos; es el que verdaderamente paga el impuesto a la larga, como se dice vulgarmente). En cambio, en los impuestos indirectos, la persona del deudor y del pagador generalmente son distintas, de donde se entiende la importancia de la división de los impuestos directos e indirectos, pues el legislador debe tener cuidado en que el impuesto creado no recaiga sobre economías a las que no estaba destinado.

Finalmente, quizá el criterio más aceptable para zanjar la debatida cuestión de la diferenciación entre impuestos directos e indirectos es, el criterio de la fuente del impuesto, o sea, la riqueza con la que se satisface el gravamen. En los impuestos directos, según este criterio, se grava directamente el capital, la renta, de manera que la fuente de la imposición se llega a confundir con el objeto del impuesto. En los impuestos indirectos, se toma como objeto del mismo uno de los estados evolutivos de la riqueza, como una compra, un consumo o el uso, de manera que el objeto viene a ser distinto a la fuente de la imposición.

¿Qué desarrollo han tenido los impuestos indirectos en la historia? Antes de hacer un breve resumen histórico de los impuestos directos e indirectos, debemos guardar en mente las palabras de Antonio Mirouze que decía: "Los diferentes sistemas tributarios en vigor se remontan casi todos al diluvio", (17). Para corroborar esto, Schneider (18) comenta que en las leyes de Manú se encontraba un impuesto equivalente a la sexta parte de las ventas de mercaderías, y este era controlado por inspectores fiscales. En el Egipto de los Ptolomeos, existía un impuesto de características similares a los impuestos sobre ventas, y en la Roma de César Augusto se instituyó el "Centésima Rerum Venalium", un impuesto del 1% sobre todas las ventas, elevándose la tasa al 4% tratándose de artículos de lujo.

Para encontrar los antecedentes de los actuales impuestos no nos debemos remontar a la antigüedad clásica, debemos partir de la Europa medieval, pues la semilla de la organización financiera legada por los romanos pronto desapareció y fué preciso una lenta transformación para que los impuestos aparecieran entre las fuentes de los ingresos de los monarcas.

Reaparecieron los impuestos cuando la complejidad creciente de las necesidades colectivas exigió a los tesoros reales y feudales, mayores ingresos

---

(17) Antonio Mirouze.—Citado por Edgar Luiz Schneider.—Opus citada.—Página 12.

(18) Edgar Luiz Schneider.—Opus citada.—Página 13.

que los que les permitían los derechos y costumbres existentes. No estaban los príncipes autorizados para implantar impuestos según esos derechos y costumbres, pero se valieron de acontecimientos como la elevación al trono, el matrimonio de una princesa de su sangre, etc., para solicitar "ayudas" que en un principio no estaban definidas nítidamente y que fueron la artimaña de que se valieron para comenzar a implantar nuevas contribuciones, generales y obligatorias, pero, en un principio, con carácter transitorio. Naturalmente la transformación y fisonomía de estas reformas dependía en gran parte de la estructura económica de las sociedades en que se operaron, en su organización política y en la mayor o menor fuerza del monarca.

En los países en que primaban más fuertemente los principios democráticos, fué más difícil la introducción de los impuestos indirectos, como por ejemplo, algunas ciudades de Italia, Alemania, Holanda e Inglaterra y su introducción, fué posterior a la introducción de los impuestos directos; sin embargo, en aquellos lugares donde el monarca tuvo frente a sí al poder de la nobleza como una casta privilegiada, con derechos semejantes a los suyos, los impuestos directos encontraron una violenta resistencia y gracias a ello el desarrollo de los impuestos indirectos fué notable. En estos lugares los impuestos indirectos se encuentran como la primera etapa evolutiva en el sistema tributario y salvo esporádicas y pequeñas tentativas, no aparecen los impuestos directos hasta el siglo XIV o XV. Cosa contraria sucedió, como ya hemos apuntado, en aquellos lugares donde campeaba el sentido democrático y donde el poder del monarca era suficiente para imponer su voluntad a la de los señores feudales, como aconteció en Inglaterra donde los impuestos directos tienen arraigo desde principios del siglo XII.

Los primeros impuestos indirectos que se conocen son los aduanales y los que afectaban a los consumos necesarios y las transacciones. Esto es lógico si se considera la situación reinante en aquella época donde lo que actualmente constituye lo indispensable o lo ordinario, era entonces un lujo, estando por lo tanto, obligados los monarcas a imponer sobre los artículos de consumo necesario y mejor dicho, vital, para que un impuesto rindiera una cantidad apreciable. En Francia, Dupont de Nemours sintetizó las injusticias de los impuestos vigentes, diciendo paradójicamente, "bastaba ser rico para ser noble, y ser noble para dejar de pagar, de manera que no existe otro medio para escapar a la imposición que la de ser rico".

Colbert, Hobbs y Petty, sostuvieron en esas épocas la indiscutible ventaja de los impuestos indirectos, pues los nobles y los clérigos habían logrado eximirse casi por completo de los impuestos directos. Estos pensadores sostenían que el consumo era el índice revelador de la verdadera capacidad

contributiva, de esta manera, suprimiendo los impuestos directos, todos estarían sujetos al impuesto, realizándose una igualdad y una uniformidad que no existía entonces.

Estas ideas contribuyeron al enorme desarrollo de los impuestos indirectos durante los siglos XVI y XVII, favoreciendo, lógicamente a las clases pudientes que sentían en menor grado los impuestos indirectos que las clases menesterosas.

Decíamos que los impuestos directos habían tenido mayor desarrollo en los países de ideas democráticas y la Asamblea Constituyente de la Revolución Francesa, en una orgía de reformas y de ideas democráticas, de un plumazo derogó todos los impuestos indirectos excepción hecha del de aduanas. Más tarde, presionado por los enormes gastos de las guerras y del desastre financiero reinante en el país, Napoleón Bonaparte restableció la mayoría de los impuestos indirectos con tan pésima reacción por parte del pueblo, que más tarde, en Santa Helena, se le oyó lamentar que los impuestos sobre las bebidas le habían perdido.

A medida que progresaron las instituciones democráticas y perdieron influencia las clases adineradas, comenzaron a desaparecer los impuestos indirectos a favor de los directos subsistiendo los de los consumos simplemente útiles y de lujo.

A partir de la llamada primera guerra mundial, el aumento de los gastos de los Estados por concepto de la misma guerra y posteriormente con motivo de las subvenciones, indemnizaciones, pensiones, etc., resultantes de la guerra, hicieron que las administraciones públicas, buscando un aumento de ingresos, empezaran a echar mano de los impuestos indirectos en mayor proporción. También influyó en el gradual restablecimiento de los impuestos indirectos, el adelanto que tuvo la ciencia de las finanzas, pues se procuró hacer más uniforme la carga tributaria.

Los impuestos indirectos han llegado a ocupar un lugar tan importante dentro de las economías de los países, que, por ejemplo, en el año de 1928, de los ingresos totales del erario francés, el 60% provenía de impuestos indirectos. En otros países se pueden encontrar cifras igualmente reveladoras de la importancia de los impuestos indirectos, verbi gracia: Argentina, 1927, 65%; Cuba, 1930, 72%; Ecuador, 1936, 68%; Rusia, 85% (17); México, 1949, 74%, (18), para mencionar sólo algunos. Las cifras

---

(17) Pablo Bartolomé Nasino. "Tratado de Finanzas Públicas". Citado por Agustín González Rodríguez. "Breve ensayo Monográfico del Impuesto". Página 69. México 1950.

(18) Agustín González Rodríguez.—Opus citada.—Página 69.



que se mencionan, aunque un poco atrasadas por falta de mejores datos, son suficientemente elocuentes para demostrar el punto.

Para finalizar esta breve exposición de los impuestos indirectos, que hemos hecho para la mejor comprensión del tema que más adelante habremos de tratar, y de conformidad con lo que dijimos en nuestra Advertencia Preliminar, no nos ocuparemos de la vieja controversia de qué impuestos son mejores, si los directos o los indirectos. Si diremos que los principios financieros de un buen sistema tributario, no pueden realizarse en ningún país sin la concurrencia de ambos tipos de impuestos. En la mayor parte de los Estados los impuestos indirectos son la base fundamental de los ingresos públicos, no porque la clase económicamente poderosa así lo haya impuesto como en la antigüedad, sino por la naturaleza de su fisonomía político-financiera especial. Los principios de equilibrio económico de la mayoría de los países sufrirían grave quebranto si se pretendiera que los ingresos provenientes de impuestos fueran únicamente de impuestos directos. Tampoco debemos irnos al extremo de Thiers que decía: "el impuesto indirecto es el impuesto de los países adelantados en la civilización, en tanto que el directo es el de los países bárbaros", o el de Lasalle o Du Pynode que condenan al impuesto indirecto diciendo que es un impuesto sobre el trabajo, tachándolo como inicuo. La verdadera situación bajo la cual debemos observar a los impuestos directos e indirectos la sintetizó el insigne Mario Pugliese en la reunión del Instituto Internacional de Finanzas celebrada en 1938, diciendo:

"Aun cuando haya puesto de relieve las razones que conducen a considerar ahora con menor hostilidad a los impuestos indirectos, que presentan desde el punto de vista de la técnica financiera, tantas y notables ventajas... Creo más bien haber proporcionado un argumento nuevo a favor de la tesis casi unánimemente acogida por los cultivadores de nuestra ciencia, que los dos fundamentales tipos de imposición pueden y deben coexistir en todo sistema fiscal, demostrando que ahora los impuestos indirectos están en condiciones de continuar desarrollando su función integradora, ya que sus defectos tienden más bien a atenuarse que a agravarse..."

Comprendemos que el desarrollo doctrinario e histórico que hemos venido haciendo es sumamente esquemático, pero estimamos que es suficiente para la mayor comprensión de la Ley que habremos de tratar más adelante. ¿Dónde debemos colocar, con vista a la doctrina, la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles?

El problema es complejo, así como lo es tratar de situar la Ley dentro de una forma rígida de los moldes de los sistemas propuestos para la dis-

tinción de los diferentes tipos de impuestos. El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles no es un impuesto que encuadre totalmente dentro de los impuestos directos o dentro de los impuestos indirectos, más bien participa de la naturaleza de los dos tipos.

Como veremos más adelante al tratar sobre los antecedentes de la Ley, en un principio se pensó en un impuesto que sustituyera al Impuesto sobre Compra-Venta de la Ley del Timbre. Pero al expedirse la Ley, se encontró con un impuesto cuyo radio era mayor del que en un principio pensaron los contribuyentes, y de ahí, lo complejo de la Ley y la imposibilidad de encuadrarla totalmente dentro de uno u otro sistema de impuestos directos e indirectos.

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, es un impuesto indirecto, directo, personal y algunas veces real.

El artículo 1º de la Ley señala el objeto del impuesto que es el de gravar los ingresos que se obtengan: I.—por enajenación de bienes; II.—por arrendamiento de bienes; III.—por prestación de servicios y IV.—por comisiones y mediaciones mercantiles.

Por las características del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles los ingresos gravados en la fracción I, hacen que este impuesto sea clásicamente indirecto; sin embargo, los ingresos gravados por la fracción IV hacen que sea un impuesto directo, pues de conformidad con el artículo 8º de la Ley vigente, el ingreso gravable de los comisionistas está formado por la cantidad que perciben por concepto de remuneraciones de la comisión desempeñada, exigiéndose únicamente como requisitos, que exista contrato por escrito estipulando la comisión en cantidad fija o en porcentaje, y de que el comisionista ponga a disposición de las autoridades fiscales, si éstas lo solicitan, los comprobantes de las cuentas rendidas a los comitentes y de las comisiones percibidas. En fin, cada caso particular debe ser objeto de estudio para determinar la naturaleza del tipo de impuesto que pudiera ser.

Posiblemente parezca una contradicción nuestro punto de vista en virtud de las afirmaciones hechas con anterioridad en el sentido de la utilidad que pudieran tener los estudios acerca de los impuestos directos e indirectos, pues la misma Ley, motivo de esta tesis, no encuadra ni participa totalmente de las características de uno u otro impuesto, pero repetimos, y la práctica nos da la razón, de que no deben ser abandonadas totalmente las distinciones entre impuestos directos e indirectos. Dimos un mayor énfasis en nuestra exposición de diferentes tipos de impuestos, al desarrollo acerca de los impuestos indirectos, porque el impuesto que grava los ingresos que

se obtienen por enajenación de bienes es el renglón más importante de la Ley y es indudablemente un impuesto indirecto.

En los capítulos siguientes entraremos en el estudio de la Ley, pero el lector debe guardar en mente los conceptos expuestos, a los que debe agregar lo dicho por Francesco Carnelutti (19): "Lo cierto es que no sólo a las leyes lógicas, psicológicas, biológicas, físicas, económicas, y, sobre todo a las éticas obedecen los fenómenos del derecho. Y aún cuando todas las reglas sean escrupulosamente respetadas, la obra del legislador no vale si no responde a la justicia".

---

(19) Citada por Rafael Preciado Hernández. Lecciones de Filosofía del Derecho. México, 1947. Página 30.

## CAPITULO II

La Convención Nacional de causantes de 1947.—La tercera Convención Nacional Fiscal.—Exposiciones que se hicieron en torno de la Ley que se pensaba iba a sustituir a la Ley General del Timbre en su capítulo sobre Compraventa.—La Convención Nacional de Contribuyentes de 1948.—Reacción con que se había recibido la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

## ANTECEDENTES DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES

a).—*La Convención Nacional de Causantes de 1947.*—El panorama que presentaba el Régimen Tributario Mexicano en 1947, era caótico. La Convención Nacional de Causantes de 1947 fué reunida a sugestión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, y estuvieron representadas todas las principales fuerzas económicas del país.

Entre las ponencias más importantes estuvieron las presentadas por diversas organizaciones comerciales e industriales con relación al Impuesto General del Timbre. Los buenos propósitos que habían demostrado las altas autoridades fiscales al convocar la Convención, cristalizaron en dos oficios dirigidos a la Convención por la Sub Secretaría de Impuestos de la Secretaría de Hacienda, que en su parte medular decían:

“En relación con nuestras pláticas sobre la colaboración que los organismos representativos de los contribuyentes puedan prestar a la Secretaría de Hacienda para la reorganización y simplificación del sistema fiscal, me permito rogarle sea tan amable de estudiar la posibilidad de que la Asamblea de Contribuyentes que actualmente se celebra, conozca el proyecto relativo a la presentación de una declaración especial que comprenda los ingresos obtenidos por comerciantes e industriales en el curso del primer semestre del presente año. Dentro de la idea fundamental de suprimir las exigencias fiscales que se traducen en molestias para los contribuyentes, la Secretaría de Hacienda desea determinar la conveniencia de suprimir el impuesto sobre compra-venta consignado en la Ley del Timbre, sustituyéndolo por un impuesto general sobre operaciones practicadas por comerciantes e industriales que no requiera la expedición de documentos que los contribuyentes no expidan para sus propios usos. Un impuesto de esta naturaleza podría eventualmente sustituir también el impuesto sobre recibos y eventualmente, a los impuestos sobre patente y sobre artículos de lujo en el Distrito Federal. Como no es el propósito del Gobierno tomar una decisión arbitraria, se necesita reunir previamente algunos datos que permitan fijar

la cuota del nuevo impuesto en forma que ni resulte onerosa para los contribuyentes ni insuficiente para el Erario Público. Como a través de los datos relativos al impuesto sobre Compra-venta no se puede tener una idea correcta del volumen de las transacciones comerciales porque no en todos los casos es obligatorio expedir factura y porque en muchos casos en que este requisito es obligatorio conforme a la Ley del Timbre, no lo cumplen ni los vendedores ni los compradores, resulta indispensable encontrar una forma práctica de suplir esa deficiencia y tal forma no puede ser otra que la de obtener directamente de los causantes, una manifestación global del importe de sus operaciones en un período reciente..." (1)

La Convención discutió ampliamente la propuesta de la Sub Secretaría de Impuestos aceptando, en principio, la modalidad que proponía, con la aclaración de que entendían se trataba de un impuesto sobre ingresos brutos provenientes de la venta.

Entre los puntos que contenían los dos oficios citados de la Sub Secretaría de Impuestos, había el exhorto para que los representantes de los comerciantes e industriales recabaran declaraciones de sus representados, pudiendo ser presentadas éstas directamente ante las Oficinas Federales de Hacienda, o por conducto de las Cámaras Nacionales de Comercio respectivas, en la inteligencia, de que lo único que se pretendía con estas declaraciones era conocer el importe global de las ventas.

Posteriormente, con fecha 29 de julio de 1947, el Ejecutivo de la Unión, dictó un Decreto cuyos considerandos fueron de gran importancia, y cuya finalidad era obtener las declaraciones necesarias de los comerciantes e industriales para fijar la tasa del impuesto que se pretendía implantar. Las autoridades fiscales dieron una muestra más de su buena fe, pues el Decreto especificaba que las declaraciones no tendrían valor probatorio alguno y se instaba a todos los interesados a proporcionar los datos con la mayor exactitud posible. Para inspirar mayor confianza a los causantes, el Fisco delegó a las Cámaras de Comercio y de la Industria, para que fueran ellas las que recibieran las declaraciones e hicieran la concentración de los datos que les iban proporcionando sus representados.

Justo es consignar que las organizaciones mencionadas respondieron a la confianza en ellas depositadas, procurando que sus miembros presentaran declaraciones con toda la exactitud posible, y tratando de hacerles comprender el peligro que implicaba la falsedad, ya que ésta redundaría en perjuicio de ellos mismos como resultado de una cuota más elevada de lo necesario.

---

(1) Citado por el Lic. Jorge E. Aguilar, "Exegesis de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles". Pág. 19 y sgs.—México.—1948.

A pesar de esto, como veremos más adelante, los contribuyentes no respondieron a esta confianza y como niños chicos sorprendidos en una travesura, protestaron por lo elevado de las cuotas de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que entró en vigor el 1º de enero de 1948, diciendo que no creían que el Gobierno pensara que las declaraciones contenían datos verdaderos.

b).—*La Tercera Convención Nacional Fiscal.*—Mucho se ha dicho acerca de que si la Ley tomó por sorpresa a los causantes. No existe el menor indicio, en todos los antecedentes que dieron lugar a la Ley, para pensar ésto. Ya hemos visto que en la Convención Nacional de Causantes de 1947, la Sub Secretaría de Impuestos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público había planteado, en términos generales, los lineamientos de la nueva Ley. Para confirmar nuestra aseveración de que los causantes conocían perfectamente bien qué tipo de ley se pensaba promulgar, sólo hace falta leer parte de la décima sesión de la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada el 25 de noviembre de 1947. En esta sesión, el Lic. Bustamante dió lectura a las conclusiones del dictamen sobre Impuestos al Comercio en la forma presentada por la Comisión encargada de su estudio. Al suscitarse la discusión, el Lic. Bustamante, con atinadas intervenciones aclaró por completo el dictamen, dejando asentadas las bases de la nueva Ley, en forma por demás precisa. Por creerlo de interés a continuación transcribimos algunas de las "aclaraciones" del Lic. Bustamante que más bien constituyen una exposición de las características de la ley:

"Licenciado Bustamante.—La Presidencia para encauzar la discusión desea destacar algunos aspectos concretos del dictamen. El dictamen se pronuncia inicialmente en favor de una legislación uniforme al comercio y a la industria. Como para llegar a esa uniformidad es preciso recorrer un camino largo, pues actualmente no hay acuerdo ni en los nombres del impuesto, ni en los procedimientos de determinación ni en las bases de valuación, ni en los sistemas de recaudación, ni en las autoridades que los recaudan, el dictamen recomienda que la reforma se lleve a cabo en tres etapas: una inicial, en la cual la Federación habrá de establecer un impuesto sobre el volumen de las ventas comerciales. Este impuesto, por su naturaleza, se aplicará en toda la República con la misma cuota, las mismas bases de valuación, el mismo procedimiento de recaudación y por las mismas autoridades; bajo la vigencia de este impuesto y dentro de un lapso prudente, la Federación tendrá elementos bastantes para conocer el monto de los valores imposables, el número y residencia de los causantes afectos al impuesto y las deficiencias de los procedimientos ensayados, para controlarlo. Llegando a este punto la Federación estará en condiciones de celebrar arreglos con los Estados que dentro de la misma etapa hayan podido refundir en un solo impuesto local sobre ventas los impuestos del Estado y Municipales sobre actividades mer-

cantiles e industriales y en esta forma se podrá entrar a la segunda etapa, que será la implantación en toda la República de un solo impuesto federal sobre ventas comerciales basado en los principios previamente experimentados de la legislación federal, con las modificaciones que la experiencia haya sugerido. En este impuesto participarán los Estados y Municipios en la proporción adecuada para suplir el rendimiento de los impuestos locales que supriman”.

“Más tarde, y en la medida en que vaya siendo posible perfeccionar la técnica y administración de este segundo impuesto, que ya regirá en toda la República sobre bases uniformes, se irán desgravando las operaciones de compraventa hechas por los industriales y por los comerciantes al por mayor hasta llegar a gravar solamente las ventas al consumo, desideratum que al alcanzarse marcará la etapa final de la reforma. Fácilmente se comprende que si el impuesto inicial sobre ventas gravara todas las operaciones comerciales que se efectúen en el país sin distinguir si las ventas son de primera o de segunda mano, si se trata de ventas para el consumo o de operaciones para reventa, la transformación de ese impuesto en un gravamen sobre consumo no podrá lograrse de una sola vez, sino que habrá de irse logrando mediante reformas sucesivas a la Ley del Impuesto sobre Ventas”. Y continuó diciendo: “Bajo este aspecto puede considerarse que el dictamen recomienda como regla general que la industria y el comercio se graven con un impuesto general, pero a continuación, y no pudiendo ignorar las razones que justifican el establecimiento de algunos impuestos especiales, admite éstos bajo ciertas condiciones. No pudiendo desconocer las ventajas del impuesto general al comercio y a la industria, pero debiendo admitir la necesidad de algunos impuestos especiales, el dictamen adopta una posición realista y considera que el impuesto al comercio debe comprender al de la industria, salvo cuando ésta deba ser materia de imposición especial; es decir, que todas las ventas estarán afectas al mismo impuesto, pero que estarán exentas de él las ventas que hagan las industrias que están gravadas por un impuesto especial. En resumen, el dictamen presenta analogías apreciables con las resoluciones de las Convenciones anteriores; recomienda los mismos objetivos, pero con un mayor sentido práctico reconoce que para alcanzar la unidad en la imposición de estas actividades, la Federación por un lado, y los Estados por otro, deberán ir implantando métodos que por lo pronto permitan establecer comparaciones entre sus impuestos y más tarde permitan uniformarlos”. (2).

Al surgir objeciones de parte de algunos delegados, el Lic. Bustamante con gran tino, siguió “aclarando” el dictamen de la Comisión de Impuestos a la Industria y al Comercio.

“Licenciado Bustamante.—Hablando en nombre de la Delegación Federal, lamento sinceramente que el señor Delegado de Jalisco no haya entendido ni el dictamen ni la tesis que está a discusión. La brillante exposición del señor Delegado de Jalisco podría sintetizarse así: “que se haga la voluntad de Dios en la milpa de mi

---

(2) “Memoria de la Tercera Convención Nacional Fiscal”. Tomo II, Lic. Bustamante. Pág. 288 y sgs.



compadre". El señor Delegado encuentra muchas dificultades para que se establezca el impuesto al consumo, pero pide que este impuesto se establezca a expensas del Distrito Federal porque es la localidad que él juzga que tiene más recursos".

"La exposición del señor licenciado Moreno Castañeda principia con la afirmación equivocada de que la Federación va a suprimir los impuestos especiales a la industria. Esta tesis nadie la ha sostenido, ni el dictamen la recomienda, ni es política del Gobierno Federal, ni ha sido mencionada en ninguna de las conclusiones que se han propuesto a la Asamblea. La imposición a la industria en forma especial es materia de otro dictamen y de otra ponencia. La Delegación Federal no ha aceptado que la imposición general al comercio y a la industria sobre las bases propuestas en el dictamen pueda afectar a los impuestos especiales y creo que ninguno de los señores Delegados lo ha pensado."

"La Federación lo que propone, y ello no es ir atrás en el sistema tributario, sino mejorarlo, es substituir esos impuestos del timbre que para la Delegación de Jalisco constituyen el non plus ultra de la técnica fiscal por sistemas modestamente mejores que el actual."

"El impuesto del timbre era un impuesto ideal hace 100 años; pero en el momento, en que como resultado de la evolución de los transportes y comunicaciones, el comercio ha tenido que abandonar formas o procedimientos escritos, el impuesto del timbre, que los requiere indispensablemente, resulta inadecuado. Todos los comerciantes saben que los impuestos sobre compraventa y sobre actos, documentos y contratos mercantiles en vigor, en lugar de ser una forma ideal de tributación constituyen una traba al libre desarrollo del comercio. Voy a citar a la Delegación de Jalisco un solo ejemplo para que vea como opera su sistema ideal.

"Hace pocos meses vino a establecerse en el Distrito Federal la casa americana Sears Roebuck habituada a sistemas de tributación un poquitín mejores que el nuestro. El primer obstáculo que encontró la casa Sears para su sistema de operación fué la forma de aplicación del impuesto del timbre a la compraventa que planteó a la Secretaría de esta manera: para ser costeable su negocio necesita alcanzar un promedio diario de ventas de \$ 250,000.00, o sea alrededor de siete mil ventas diarias sujetas al pago del impuesto del timbre. La casa Sears preguntó quién iba a pagar el personal de su Departamento de Contabilidad que tendría que expedir siete mil facturas diarias, adherir a ellas diez o veinte mil timbres fiscales; rotular siete mil sobres y adherir a ellos otros tantos timbres postales para hacer llegar las facturas a sus clientes por medio del correo —de ese correo nuestro sobrecargado de trabajo. La casa Sears presentó el problema en una forma escueta; la expedición de facturas les costaría más que el impuesto mismo.

"La situación de la casa Sears se reproduce en todos los grandes almacenes de México si cumplen con las leyes fiscales.

"El control del impuesto del timbre requiere que se expida un documento. Si no se expide el documento el control se pierde y todos nosotros sabemos que cuando vamos de compras, los almacenes donde adquirimos mercancías por valor de más de veinte pesos sólo excepcionalmente nos expiden facturas.

"Cada vez que no se expide una factura el control del impuesto se pierde.

"En presencia de ese hecho que altera fundamentalmente la base del impuesto y que no permite su control; que se traduce en molestias para el causante y que requiere la existencia de inspectores que vigilen si la factura se desprendió del talonario y si en el talonario se adhirieron los timbres exigidos por la Ley, el Gobierno Federal ha creído más práctico, más fácil, implantar un nuevo sistema que se basa en el control del volumen total de las ventas efectuadas por cada comerciante y que sólo requerirá por parte del causante, la presentación de una declaración mensual; un documento para la casa Sears en lugar de ciento setenta y cinco mil que el sistema actual requiere.

"Y esa declaración mensual no quedará sujeta a ninguna inspección por parte del Gobierno, sino a simples verificaciones periódicas que puedan hacerse comparando las declaraciones que vende y las de cada quien con sus competidores. El sistema, lejos de representar un paso atrás, representa un adelanto de importancia en la legislación fiscal del país, porque importa el reconocimiento de las peculiaridades y necesidades de un comercio que recibe pedidos por teléfono y despacha mercancías por avión; un comercio en que las operaciones se conciertan y consuman en minutos y que por lo mismo no pueden subordinarse a la existencia de trámites fiscales que requieren horas. Muchas veces hacer una factura y pegar timbres toma más tiempo que efectuar la misma venta. Este sistema de timbres es completamente anacrónico con los sistemas modernos de comercio. Por eso la Federación se propone suprimirlo y puede estar seguro el señor Delegado del Estado de Jalisco de que esa supresión no significará tampoco ningún obstáculo a la moralización de su personal.

"El personal más inmoral del Gobierno Federal en concepto del público era el del timbre. Al suprimirse ese impuesto, el personal de inspección quedará destituido. No es desgraciadamente ese el único personal inmoral, como no es tampoco el impuesto del timbre el único en el que se cometen fraudes al Fisco. El fraude se comete en casi todos los impuestos independientemente de la intervención de funcionarios públicos, aun cuando sea cierto que a veces los funcionarios y empleados públicos son quienes incitan a él; pero precisamente el cambio de sistemas que la Federación desea implantar en los impuestos al comercio tiende a eliminar la intervención de funcionarios y empleados públicos y a confiar más en la veracidad de los comerciantes y de los industriales. Y a ese respecto me es satisfactorio informar al señor Delegado de Jalisco y a toda la asamblea que los datos que ha obtenido la Secretaría de Hacienda en el curso del presente año, le permiten afirmar que los causantes han respondido a la confianza que el Gobierno ha depositado en ellos. Puedo declarar, asimismo, que dentro de la depresión que se siente en los momentos actuales, la reducción que se observa en el rendimiento del impuesto sobre compraventa al por mayor resulta sobradamente compensada con la economía que se ha tenido con la supresión de los inspectores.

"En resumen, el sistema que se propone no es utópico, no es complicado y no implica retroceso en las prácticas impositivas.

"De momento la implantación del sistema de impuestos al consumo que la Comisión recomienda, presenta ciertamente dificultades casi insuperables. La Federación no cree que sea posible implantarlo desde luego y no se pronuncia por la implantación inmediata de ese sistema ni siquiera en el Distrito Federal. Voy a mencionar

los hechos concretos que dificultarían esa implantación. En esos momentos no existe en el Distrito Federal un impuesto sobre ventas, sino que el impuesto al comercio se cobra en forma de patente y se calcula sobre los capitales invertidos en funciones de lucro. Para pasar del sistema actual al de ventas al consumo, se requeriría conocer el volumen de las ventas finales que se efectúan en el Distrito Federal para poder calcular la cuota que, aplicada a ese volumen, permitiera al Departamento contar con un ingreso equivalente al que deriva en estos momentos del impuesto de patente.

"El cálculo puede hacerse si se trata de establecer un impuesto general sobre compraventa porque los datos que se tienen del rendimiento del actual impuesto sobre compraventa al por mayor en el Distrito Federal, permiten contar con un punto inicial de partida; pero si se tratara de establecer el impuesto al consumo se requeriría eliminar del total de las ventas registradas en el Distrito Federal, las que representan ventas de industriales y de mayoristas efectuadas con propósitos de reventa, y no hay por ahora manera alguna de hacer esa eliminación porque la forma de pago del impuesto del timbre no permite conocer ni quienes son los causantes que lo pagan ni cuanto paga cada causante. Establecer en estas condiciones el impuesto sobre ventas al consumo en el Distrito Federal sería correr uno de dos riesgos: el de que el monto del impuesto resulte insuficiente para que el Departamento del Distrito Federal supla al que obtiene del impuesto de patente, o el de que la cuota sea de tal manera elevada que recargue los precios de venta de las mercancías en el Distrito Federal y se traduzca en un alza del costo de la vida.

"No queriendo correr ninguno de esos dos riesgos la Secretaría de Hacienda estudia actualmente la posibilidad de establecer para el Distrito Federal un impuesto similar al que ella va a establecer en toda la República en sustitución de su impuesto de compraventa, buscando así lograr un primer objetivo: implantar en el Distrito Federal un solo impuesto, sobre ventas que administrará posiblemente el Distrito Federal y cuyo rendimiento será compartido por las dos autoridades.

"La Delegación de Jalisco puede tener la seguridad de que la implantación de este sistema en el Distrito Federal significará una disminución de molestias para los causantes y una repartición más equitativa de la carga fiscal. Para hacer más sencillo el sistema, la Secretaría proyecta que las declaraciones que los comerciantes e industriales —los industriales no afectos al pago de impuestos especiales— deban presentar para el pago de este impuesto, se reciban en cualquier institución de crédito acompañadas del monto del impuesto que acusen; esta medida liberará a los causantes de las molestias adicionales de formar colas para comprar timbres, de expedir facturas, de adherir a éstas los timbres y en fin todos esos trámites que hacen tan oneroso el impuesto.

"La Secretaría de Hacienda tiene, además, el propósito de considerar ciertas las declaraciones que presenten los causantes mientras no tenga una evidencia de que son falsas; cuando se tenga esta evidencia la Secretaría se propone imponer las sanciones más duras posibles, no con el propósito de derivar de esas sanciones recursos pecuniarios, sino basada en un principio de equidad para lograr que el industrial y el comerciante que defrauden al Fisco no queden en condiciones más ventajosas que el que cumple. Dentro del nuevo sistema, el fraude será un delito que será castigado con pena corporal aun cuando la legislación no proscriba la sanción pecuniaria.

"El sistema es bastante más sencillo que el actual y ojalá pueda generalizarse a algunos Estados en la misma forma en que se va a establecer en el Distrito Federal; gravando todas las ventas, ya sean para el consumo o reventa y las hechas por industriales, salvo el caso de que estén gravadas por impuestos especiales.

"Como desde el principio, al lado del impuesto general que se implante en toda la República, se establecerá un impuesto adicional o una participación para el Distrito Federal, será factible la recomendación que se hace en las conclusiones del dictamen en el sentido de que los Estados que estén en posibilidad de establecer impuestos generales sobre ventas, celebren acuerdos con la Federación para cobrar simultáneamente sus dos impuestos. Cuando ese sistema llegue a ser adoptado en la totalidad de la República y cuando los datos recabados a través de su aplicación puedan ir exhibiendo concretamente las actividades que implican operaciones de reventa y operaciones de producción, se estará en posibilidad de abordar la etapa final del impuesto al consumo. Esta última etapa requiere seguramente varios años, muchos esfuerzos, muchas estadísticas y muchos cálculos, pero es el ideal que debemos perseguir porque contribuirá a reducir el costo de la vida por la vía de reducir el precio de las mercancías que son necesarias para ella.

"En vista de que han hablado tres oradores en contra, la Presidencia consulta si se considera suficientemente discutido el dictamen en lo general". (3)

c).—La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fué publicada en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1947, pero el ejemplar respectivo del órgano oficial no salió a la circulación sino hasta el 7 de enero de 1948. Las autoridades, una vez más, dieron una demostración de buena fe, y por Acuerdo Presidencial del 26 de enero, publicado en el Diario Oficial el 30 de enero de 1948, se determinó que el pago del impuesto, para ese mes, se calcularía sobre el 50% de la tasa sobre los ingresos habidos, y quienes hubieren pagado impuestos de compraventa, 10% adicional y recibos, conforme a los artículos y fracciones derogadas de la Ley General del Timbre, tendrían derecho a la devolución de la diferencia sobre el impuesto que se causara por el mes de enero. La nueva Ley suscitó una ola de protestas en toda la República, no tanto por su aplicación, que aunque las primeras dificultades fueron muchas no fueron más que las ordinarias en una nueva ley fiscal, sino por la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Penal Federal publicada en la misma fecha.

En virtud de la transformación radical que había sufrido el panorama impositivo de la República Mexicana, las agrupaciones del comercio, de la industria y de la banca se reunieron en una Convención Nacional de Contribuyentes, habiéndose celebrado la primera sesión el 12 de febrero de 1948. Entre los temas más importantes a tratar, estaba la nueva Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. El Presidente de la Convención, señor

---

(3) Versión taquigráfica, obra citada. Pág. 298 a la 304.

don Eustaquio Escandón, fijó en su discurso inaugural el sentir de los asambleístas y, por reflejo, el del país, al decir: "Como observaciones adicionales de la Presidencia de la Comisión Permanente, quisiera añadir lo siguiente: al ser promulgadas las nuevas leyes fiscales que a juicio de la Comisión representan una base importantísima en el programa general del Gobierno para la transformación del viciado sistema fiscal anterior, tanto la Confederación de Cámaras de Comercio, como las demás instituciones que integran la Comisión Permanente, se vieron obligadas a tomar una decisión de extrema prudencia y cuidado frente al estado de alarma, de duda, de inercia, de incompreensión, que se creó en todo el país". (4)

Esta Convención fué, posiblemente, la más importante de las celebradas por los causantes, ya que, gracias a la política de absoluta libertad de expresión, los problemas fueron tratados con toda franqueza y muchas modificaciones posteriores de la Ley tuvieron su origen en ella.

Es por demás curioso que lo que más les preocupaba a los asambleístas, no era la nueva Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sino las relaciones resultantes de ésta, con las disposiciones de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Pronto se vió que los causantes estaban tan preocupados por las sanciones en que podían incurrir por violaciones a la Ley, como por el monto de la tasa que tendrían que pagar si cumplían con la Ley. Así mismo, se notó de inmediato, que las declaraciones rendidas por los causantes en 1947, no sabemos si por vicio arraigado, si por temor justificado, o si por costumbre, no se ajustaron ni en un 30% a la verdad. Como ejemplo transcribimos a continuación los discursos de varios de los delegados que tuvieron intervenciones, en algunos casos, brillantes.

"Como resumen de la discusión de esta mañana parece plantearse lo siguiente: el país, el comercio, la industria, no objetan el propósito de la Ley, no objetan el principio básico fundamental en que esa Ley está inspirada. Me refiero a ese conjunto de leyes que transforman o pretenden transformar el régimen fiscal mexicano. Lo que objetan fundamentalmente es la tasa, una tasa calculada sobre una base errónea y se puede decir: con una creíble equivocación psicológica..." (5)

"En segundo lugar, me parece que también debemos pensar en cuándo vamos a pagar el impuesto. Es muy cierto que hay contabilidades falsas,

---

(4) Versión taquigráfica.

(5) Eustaquio Escandón. Convención Nacional de Contribuyentes. Sesión Matutina, Febrero 12 de 1948. Versión taquigráfica.

pero, ¿cómo se van a empezar a llevar las nuevas? Necesitamos seguramente no empezar con mentiras. Si vamos a empezar nuestros libros con fecha primero de enero, tenemos que inventarlos, porque la Ley salió el día ocho. Necesitamos tiempo. No podemos empezar nuestra honestidad tan así como así. (Aplausos) (Risas)". (6)

El Delegado de Orizaba tocó un punto neurálgico del status quo de la realidad mexicana al decir: "En cuanto al fraude al Fisco que fué de las normas de los legisladores de este impuesto, no quiero extenderme, porque mucho se ha dicho ya y más se va a decir. No hace falta. Flotan en el conocimiento, la falta de confianza perfectamente justificada de nuestros políticos con honrosas excepciones... el único problema que deseo apuntar a ustedes a este respecto, es que es difícil saber, como el viejo problema del huevo y la gallina, dónde se inició primero el fraude fiscal". (6)

El Delegado de Guadalajara fué uno de los pocos que se levantó a defender abiertamente la Ley, y externó las verdaderas razones del temor de los causantes: "Obligación mía es decir la verdad como quiera que ella sea, y posiblemente se van a asustar con esta primera aseveración: yo sí creo que el sistema es bueno para el comerciante y para el industrial... se asustan por las sanciones, porque vienen en la Ley... pero, vamos a poner la cosa en otro aspecto: ¿Qué les parecería que siguieran esas sanciones penales, aun humanizadas, y que les dijeran que siguiera de hoy en adelante el mismo régimen anterior de la Ley del Timbre y que todo aquel que no pagara timbres en una factura iría a la cárcel? ¿A ustedes les parecería bien que subsistiera la Ley del Timbre...? (7)

El Delegado de Silao, refiriéndose a este punto dijo: "...no contábamos con que el mismo Estado iba a expedir una legislación que lo pusiera a salvo de posibles fraudes. Me refiero en este caso a la Ley de Defraudación Fiscal". (8)

Y el Delegado de Aguascalientes, como el niño travieso que apuntábamos anteriormente, externó su opinión en el sentido de que: "A mí no me vengan con el cuento chino de que no sabía "(el Estado)" que se le estaba defraudando, sería muy poca inteligencia, muy poca imaginación, muy poco conocimiento de la conciencia psicológica, muy poco conocimiento de la conciencia geopolítica, si los señores que hicieron la Ley de Ingresos Mercan-

---

(6) Delegado de San Luis. Versión taquigráfica de la sesión citada.

(6) Delegado de Orizaba. Versión taquigráfica de la sesión citada.

(7) Delegado de Guadalajara. Versión taquigráfica de la sesión citada.

(8) Delegado de Silao. Versión taquigráfica de la sesión citada.

tiles no hubieran sabido más o menos la proporción en que estaban defraudando los comerciantes de México". (9)

Pero el Delegado de Tlaxcala fijó concretamente los campos de culpabilidad: "...después de haber escuchado los diferentes conceptos vertidos en esta Asamblea por los comerciantes y delegados del país, quiero decir que se confirma uno de los datos periodísticos publicados cuando se acababa de aprobar la Ley ésta, en el sentido de que los comerciantes ocultábamos nuestras ventas reales a la décima parte y aquí nos hemos estado convenciendo de que aquel dato periodístico era aceptado y estamos conformes igualmente en que la elevación de la tasa de este impuesto radica precisamente en la falta de veracidad en nuestras manifestaciones anteriores. ¿Por qué en estos momentos estamos reconociendo que estábamos colocados en situación de mentira? ¡Ah! Muy sencillo: porque en estos momentos existe una pena corporal para todos los causantes del país y nosotros, que somos el sostén de las instituciones públicas, necesitamos entonces que se nos tenga en el concepto de hombres honorables. La Cámara de Tlaxcala cuando llamó a los causantes para que manifestaran la totalidad de sus ventas, pudo asegurar que en un 75% dijimos la verdad, precisamente porque fuimos perfectamente instruídos por nuestros contadores para que dijéramos la verdad, con objeto de que la tasa impuesta disminuyera un tanto... los oradores que me antecedieron en el uso de la palabra han repetido muchísimas veces que el Gobierno de la República pidió que las declaraciones fueran hechas con toda veracidad; pero, no obstante, todos los comerciantes del país sólo manifestamos una décima parte de nuestras ventas reales". (10)

Después de tomar importantes acuerdos, el ánimo de los contribuyentes se calmó un tanto por las palabras del señor licenciado don Eduardo Bustamante, pronunciadas en la Sesión Vespertina del día 13 de febrero de 1948. Después de hacer una de sus acostumbradas "aclaraciones" brillantes, hizo a los asambleístas tres declaraciones, a nombre del señor Presidente Alemán:

1ª—No se trataba mediante el Impuesto de Ingresos Mercantiles de obtener para el Gobierno ingresos desproporcionadamente elevados, ni siquiera sostenerlos mayores de los que derivaban de la existencia de la Ley del Timbre. Por lo tanto, prometió que en cualquier momento en que los rendimientos del impuesto demostraran un excedente a los cálculos del Es-

---

(9) Delegado de Aguascalientes. Versión taquigráfica de la sesión citada.

(10) Delegado de Tlaxcala. Versión taquigráfica de la sesión citada.

tado, para concertar el presupuesto de ese año, se efectuaría una reducción en las cuotas.

2ª—Considerando que en todos sus aspectos la cuota del impuesto sobre la renta que se aplicaba a los causantes con ingresos menores de 100 mil pesos anuales, representaba una duplicación del mismo, se había expedido un acuerdo en virtud del cual durante 1948 no se harían recalificaciones de los causantes con ingresos menores, ni calificaciones de expendios de bebidas alcohólicas.

3ª—El Gobierno Federal no iniciaría ni concluiría ningún convenio con los gobiernos de los Estados para la aplicación de la cuota adicional, mientras no se hiciera un estudio detenido de la situación y se observaran los rendimientos del impuesto.



### CAPITULO III

**El Objeto y el Sujeto del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.—  
Principales ejecutorias dictadas acerca del Objeto y del Sujeto  
del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles**

Una vez expuestos los principios teóricos de la mecánica de los impuestos directos e indirectos, la situación que guarda la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles dentro de la doctrina y un bosquejo de los antecedentes que dieron lugar a la Ley, entraremos, a partir de este capítulo, en el estudio concreto de la Ley vista a través de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y del Poder Judicial Federal.

El artículo 1º de la Ley y el capítulo I en general, trata acerca del objeto del impuesto, y el capítulo II, habla del sujeto, pero debemos hacer una relación del capítulo II con los artículos del capítulo I, para poder, en concreto, determinar el sujeto del impuesto.

Siguiendo un orden lógico, empezaremos por el objeto de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Este elemento de la relación tributaria está constituido según el artículo 1º de la Ley por los ingresos que se obtengan: 1º—Por enajenación de bienes. 2º—Por arrendamiento de bienes. 3º—Por prestación de servicios y 4º—Por comisiones y mediaciones mercantiles.

El artículo 1º ha sufrido diversas modificaciones en su redacción. En su forma original decía que el objeto del impuesto lo constituían los ingresos percibidos por concepto de: 1º—Ventas, bastando que existiera un ingreso en efectivo, en servicios, en créditos o en otros bienes, siempre que fueran de carácter mercantil 2º—Prestaciones de servicios. 3º—Comisiones, consignaciones, agencias, agencias de turismo, representaciones, corretajes o distribuciones. 4º—Cabarets, pulquerías, cantinas, piqueras y demás expendios de bebidas embriagantes.

El artículo 1º permaneció igual hasta su reforma el 30 de diciembre de 1951 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del mismo año, en que se le dió la redacción que actualmente tiene.

Acercas del objeto del impuesto, se han dictado interesantes sentencias y ejecutorias que a continuación transcribimos, con los comentarios que estimemos necesarios en aquellas que sean oscuras y solamente con la transcripción en los que no necesiten mayor explicación.

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó una ejecutoria que se encuentra transcrita en el tomo CXIII, página 844 del Semanario Judicial de la Federación, que podemos tomar como punto de partida, en términos generales, para fijar el objeto del impuesto:

**"IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, NO ES SUBSTITUTIVO DEL IMPUESTO DEL TIMBRE.**—El Impuesto del Timbre es un tributo que grava actos jurídicos y documentos y cuyo pago se realiza adhiriendo y cancelando las estampillas respectivas. Las tarifas de tal impuesto comprenden tres tipos de cuotas: por hoja, fija y por valores, el gravamen resulta una forma adecuada de enterar diversas prestaciones fiscales, por medio de los timbres que certifican su cumplimiento. A su vez, el impuesto sobre ingresos mercantiles es un impuesto sobre ingresos que de modo fundamental grava la compraventa mercantil; y si alguna vez ha sido el mismo, catalogado dentro del Impuesto del Timbre, de ello no se concluye que es de la misma naturaleza que éste, considerado en sentido estricto, lo que ha ocurrido es que el legislador al establecer el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles suprimió el del Timbre para evitar una doble imposición contraria a una adecuada técnica tributaria, pero sin que ello implique aceptar que ha habido sustitución legal de un impuesto por otro. En consecuencia, la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles no es substitutiva de la Ley Federal del Timbre. Además cabe agregar, que conforme a lo dispuesto por el artículo 11 del Código Fiscal las normas de derecho tributario que establezcan cargos para los particulares, serán de aplicación restrictiva, por lo que no existiendo en el articulado de la Ley de Ingresos Mercantiles, ningún precepto que de modo expreso establezca que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles sea substitutivo del Impuesto del Timbre, no puede admitirse la sustitución de referencia".

A continuación transcribimos diversas sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación que creemos no necesitan mayor explicación:

Actor: Transit Buses de México, S. A.—Juicio: 2236/49.—**"IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—LAS SOCIEDADES EN LIQUIDACION NO SON CAUSANTES DE TAL IMPUESTO POR LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LA VENTA DE SU ACTIVO.**—La Ley grava los ingresos por conceptos de ventas en los términos de su artículo 2º y ella establece que entiende por ingresos por concepto de ventas toda percepción por concepto de venta, toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito, o en crédito en libros, obtenida por los comerciantes o los industriales como resultado de operaciones de enajenación de bienes. En el mismo artículo 2º se consignan los casos de excepción sin que en ellos pueda estar expresamente abarcado el que se estudia. Sin embargo, la misma denominación de la Ley al gravar por ingresos mercantiles indica sin lugar a duda que se trata de los ingresos que obtienen las personas físicas o legales dedicadas al comercio y, no a las sociedades que están en liquidación, a menos que por acuerdo de los socios o las disposiciones del contrato social, continúen adelante las operaciones a que estaba dedicada la firma disuelta (artículo 242, fracción I de la Ley General de Sociedades Mercantiles). Es cierto que conforme al artículo 244 de la

Ley acabada de invocar, las sociedades aun después de disueltas conservan su personalidad jurídica, pero, exclusivamente para los efectos de la liquidación según categóricamente expresa dicha norma. Por lo tanto, el argumento invocado en la contestación de la demanda sobre la continuidad de la personalidad jurídica de la parte actora, con posterioridad a la disolución, no es apto para sostener la validez de la resolución que se impugna en este procedimiento. Puede decirse en principio, que los causantes de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, son los comerciantes en actividad, es decir, tratándose de entidades morales, las sociedades que no han sido disueltas. Esta consideración se robustece por lo establecido en el artículo 233 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que prohíbe a los administradores iniciar nuevas operaciones con posterioridad al vencimiento del plazo de duración de la sociedad o al acuerdo de disolución. Está plenamente comprobado en autos que la sociedad "Transit Buses of Mexico", S. A., fué puesta en liquidación el 20 de septiembre de 1947, según escritura que en testimonio acompañó la parte actora con su escrito de esta fecha. La enajenación del activo de dicha sociedad, con pérdida, se realizó en el año de 1948. En consecuencia, no estaba en actividad la firma comercial demandante, sino que la operación representa exclusivamente la realización del activo para pagar el pasivo, es decir, que la venta no se hizo en función de lucro. El artículo 75 del Código de Comercio establece la presunción de mercantilidad de las enajenaciones verificadas "con propósito de especulación comercial" y en el caso lejos de existir ese propósito las partes están de acuerdo en que la enajenación de los autobuses de la Sociedad actora se hizo con pérdida, cuando ya no estaba actuando en el mercado sino que se encontraba en la fase de liquidación en la cual no se permiten hacer nuevas operaciones, sino exclusivamente realizar el activo y pagar el pasivo, para después liquidar a los socios. Además, en el oficio circular sin número de 4 de agosto de 1948, la Dirección General de Impuestos Interiores, Subdirección de Oficinas Federales de Hacienda (Expediente 357/26) se habla de la posibilidad de consignar a los causantes del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, "que eleven los precios de sus productos en una proporción mayor de la que pueda justificar que representa un aumento legal de las cuotas de los gravámenes que venían cubriendo con anterioridad", lo que significa reconocer el aumento de precio de las mercancías, como consecuencia del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Esta consideración se robustece con la circular número 102-A-1, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, visible en el Diario Oficial de 20 de febrero del año en curso en que se dice, después de aludir a los preceptos que establecen quién es el obligado a pagar el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, "II.—No obstante lo anterior, la parte final del artículo 79 de la Ley se limita a fijar bases con arreglo a las cuales, al efectuarse la repercusión del impuesto, el causante del mismo no debe trasladar sobre la persona que pagó el impuesto correspondiente una cantidad mayor del monto del ingreso causado. Se reconoce a este respecto la existencia del fenómeno económico de la traslación del impuesto que se ha verificado desde que se inició la aplicación de la ley, toda vez que los comerciantes o industriales han incluido en sus precios el monto del impuesto como uno de los factores determinantes de los costos". En la especie no hay posibilidad de que la parte actora traslade el impuesto, como parte de los costos de producción de lo vendido, pues se repite que no está en actividad sino que escuetamente se trata de la enajenación de parte del activo sin pro-

pósito de especulación y con la sola finalidad de allegar fondos con qué pagar el pasivo en la proporción que corresponda, ya que se disolvió anticipadamente la misma Sociedad porque estaba operando con pérdida. Por ello no sería legal que se le exigiese el pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en virtud de que la Secretaría de Hacienda, al emitir la autorización para las ventas de referencia hechas a un precio inferior al costo la relevó de pagar el Impuesto sobre la Renta”.

Actor: Transit Buses de México, S. A.—Juicio: 2236/49.—“IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—NO SE CAUSA SOBRE EL INGRESO OBTENIDO CON PERDIDA POR LA VENTA DE ACTIVO EN UNA SOCIEDAD EN LIQUIDACION.—Ello en virtud de que en todo momento estuvo ausente el propósito de especulación comercial, habiéndolo entendido así la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando al través de la Dirección del Impuesto sobre la Renta, Departamento Técnico Calificador, en oficio de 31 de diciembre de 1948, autorizó las ventas de la sociedad actora hechas a un precio inferior al costo o, en otros términos, la relevó de pagar el Impuesto sobre la Renta, y siendo así no sería legal desde otro punto de vista, el exigirle el pago del impuesto sobre ingresos mercantiles, cuando al emitir la aprobación de que se trata, se tuvo en cuenta que no hubo propósito de especulación en el caso, o en otros términos, que el ingreso no es de los gravados por la Ley Federal que estableció el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles”.

El criterio del Tribunal Fiscal, al llegar en revisión a la H. Suprema Corte de Justicia, fué ratificada y ampliada en ejecutoria transcrita en el Tomo CXII, página 1984.

Actor: Transit Buses de México, S. A.—“INGRESOS MERCANTILES.—EN CASO DE VENTAS TOTALES.—Si bien es cierto que los artículos 1º fracción I y II de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles antes de la reforma de 31 de diciembre de 1948, gravaban los ingresos por concepto de ventas realizadas por comerciantes o industriales, sin hacer distinción expresa acerca de operaciones totales, como la de que se trata en este negocio, es evidente que las ventas a que dichos preceptos se referían, no podían ser otras que las normales de cada comercio o industria, pues sería absurdo suponer que también gravaban la venta obligada de toda negociación a fin de hacer pago a los acreedores de la misma, ya declarada en estado de suspensión de pagos. la reforma contenida en el Decreto de 31 de diciembre de 1948, conforme a la cual no se consideran ingresos gravables los que procedan de la enajenación o traspaso de las negociaciones (artículo 2º, inciso d), fracción I) hace patente que la intención del legislador al dictar los artículos primitivos, no tuvo el alcance que tanto la sentencia fiscal como la del Juez de Distrito le conceden al sostener que aun las operaciones obligadas por circunstancias económico-especiales que pongan fin a una negociación, se consideran gravadas por el impuesto aludido”.

Las sentencias transcritas se refieren al artículo 1º, fracción I, en relación con el artículo 4º de la Ley. Otras dos sentencias que servirán para aclarar lo referente al artículo 4º son las siguientes, que estimamos no necesiten mayor comentario:

Actor: Fábrica de Artefactos de Hule "Eureka", S. A.—Juicio: 2151/49.—"Si bien los artículos arriba citados al gravar los ingresos por concepto de ventas realizadas por comerciantes o industriales, no hacían distinción expresa respecto de operaciones totales como la de que se trata en este negocio, es evidente que las ventas a que dichos preceptos se referían no podían ser otras que las normales de cada comercio o industria, ya que sería absurdo suponer que también gravaban la venta obligada de toda la negociación a fin de hacer pago a los acreedores de la misma, ya declarado el estado de suspensión de pago. La reforma de 1948, hace patente que la intención del legislador al dictar los artículos primitivos no tuvo el alcance que le pretende dar tanto la sentencia fiscal como la del Juez de Distrito, al sostener que aun las operaciones obligadas por circunstancias económico-sociales que pongan fin a una negociación se consideraban gravadas por el impuesto debido, dentro de la vigencia de los artículos citados en primer término".

Actor: Nieto y Cía., S. A.—Juicio 1174/54.—"SUBSIDIO A DISTRIBUIDORES DE GAS COMBUSTIBLE".—"Esta Sala considera que de acuerdo con la redacción que se dió al Acuerdo Presidencial de 5 de septiembre de 1949, éste no contiene ninguna condición para que se cubriera a los distribuidores de gas combustible el subsidio equivalente al 80% del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles causado durante el año de 1948 y consiguientemente la interpretación que debe darse al Acuerdo no puede ser en otra forma más que considerarla como normas generales aplicables a situaciones concretas sin condición ninguna y por eso es que debe estarse en lo que estipula dicho Acuerdo tal y cual fué redactado, pues según se desprende de autos, la parte actora durante el año de 1948 efectuó ventas de gas natural y el Acuerdo claramente dice: "...un subsidio equivalente al 80% del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que hayan causado durante el año de 1948, como consecuencia de las ventas que efectuaron de ese gas". No indicando que sólo gozarán de ese subsidio los distribuidores que hayan efectuado ventas directas al público como lo pretende la Dirección General de Ingresos Mercantiles".

El sustentante no ha encontrado ninguna sentencia relacionada específicamente con el artículo 1º, fracción II y el artículo 5º de la Ley, que trata de ingresos provenientes del arrendamiento de bienes de carácter mercantil.

Acerca del artículo 1º, fracción III, en relación con el artículo 6º, de la Ley, tenemos la sentencia dictada en el expediente 2526/51 por el Tribunal Fiscal que juzgamos de interés:

Actor: J. Manuel Sautto Aguilar.—"INGRESOS MERCANTILES.—CAUSANTAL IMPUESTO LOS APARTAMIENTOS AMUEBLADOS.—La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles vigente, durante el año de 1948, precisaba en su artículo 3º, fracción III: "se entiende por ingreso por prestación de servicios, el importe total que percibe la persona que da el servicio, sin deducción alguna, ni del costo de la mercancía empleada para prestar el servicio, ni de salarios, ni de otros conceptos de gastos". Se incluyen dentro del concepto de ingresos por prestación de servicios, los ingresos en efectivo, en valores, en servicios, en crédito o en otros bienes obtenidos, por hoteles, hospederías, mesones, posadas, casas de huéspedes, cam-

pos de turismo, apartamentos amueblados, estuvieron obligadas al pago del impuesto sobre Ingresos Mercantiles; en estas condiciones si la actora, como se demuestra ampliamente con la prueba documental, consistente en el contrato respectivo de la casa de su propiedad, arrendó ésta amueblada a diversas personas, es lógico concluir que era causante del impuesto correspondiente, toda vez que el término "apartamento" implica la habitación o vivienda en los términos en que lo define el Diccionario de la Real Academia Española. En consecuencia, la argumentación que aduce la actora es a todas luces improcedente, ya que la resolución 17 que cita en su apoyo, además de que interpreta el artículo 6º transitorio de la Ley de la materia, sólo señala que no causan el impuesto del timbre los contratos de arrendamiento que celebren los causantes del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sino se encontraban exceptuados del pago del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 14 de dicha Ley, pero de ninguna manera tal resolución implica que los causantes que cubran el impuesto del timbre estarán exentos del pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como lo interpreta, indudablemente, en forma errónea la actora; en efecto, lo que el artículo 6º transitorio de la Ley y la resolución 17 prescriben, es que la actora no está obligada al pago del Impuesto del Timbre, ya que es causante del de Ingresos Mercantiles, ahora bien, estando la actora obligada al pago del Impuesto mencionado, resulta incuestionable que debió haberse empadronado dentro de los términos señalados por el artículo 12 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y no habiéndolo hecho, sino extemporáneamente, es claro que infringió tal disposición haciéndose acreedora a la sanción que de conformidad con el artículo 14 de la Ley le fué impuesta por el Departamento de Sanciones Fiscales de la Procuraduría Fiscal, en revisión a la multa impuesta originalmente por la Oficina Federal de Hacienda en San Miguel Allende, Gto."

La H. Suprema Corte de Justicia ha dictado interesantes ejecutorias en los tocos 257/51-A y 292/52-A de Persianas Lumex, S. A., Compañía Pérez Gil y Aguilar Ortiz, S. A., respectivamente. La primera ejecutoria dictada por la H. Suprema Corte se encuentra en el Tomo CXI, página 1235 y dice:

"ARTICULOS 1º y 3º DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—*Manufactura de persianas.*—La manufactura y colocación de persianas venecianas, incluyendo materiales, indiscutiblemente que tiene dos fases que son: la primera, la elaboración del producto, y la segunda la colocación del mismo, por tanto, Persianas Lumex, S. A., es causante del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, porque estas dos fases vienen constituyendo un solo contrato, y no tiene lugar a dudas que conforme a la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, según lo disponen los artículos 1º y 3º, la actividad de la actora, es una actividad gravada por dicha Ley, toda vez que el primero de los artículos establece que el impuesto se causará sobre los ingresos por la prestación de servicios en los términos del artículo 3º, y el artículo citado últimamente, establece la definición de ingresos por prestación de servicios y en su fracción V señala, con toda claridad, que el impuesto se causa por la ejecución de trabajos o manufacturas a solicitud del cliente, por tanto si el quejoso manifiesta que el contrato celebrado entre el cliente y la sociedad, compren-

de desde la manufactura hasta la colocación de las persianas, es indiscutible que conforme a la Ley de la Materia debe pagar el impuesto”.

**“PRESTACION DE SERVICIOS.—PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES VIGENTE EN EL AÑO DE 1951.—**Conforme al artículo 3º, fracción I, de la Ley, debe entenderse por ingreso proveniente de prestación de servicios, toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito o en créditos en libros, obtenidos por personas que presten servicios de índole mercantil; pero si, como en el caso, el contrato celebrado especifica los costos de materiales y mano de obra y bajo la denominación de “cargos”, según el dictamen pericial, se comprende la remuneración por los servicios prestados, no puede en estricto rigor considerarse que la parte de costos que se invierte en la realización de la obra y que es cubierto por el dueño de la misma, constituya un ingreso obtenido por el empresario por concepto de prestación de servicios”.

Actor: Cía. Impulsora de Empresas Eléctricas, S. A.—**“LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—**Para aplicar esta Ley se hace necesario que los particulares perciban ingresos sobre actos de comercio, por lo que en el caso de que la prestación de un servicio, sólo amerite el reembolso de los gastos que demanda sin fijar precios ni contraprestación ninguna por el servicio prestado, el contrato por el cual se realizan tales actos no es oneroso con la sola percepción de los gastos causados, ni constituye un ingreso de los gravados por la Ley”.

Esta ejecutoria nos parece incorrecta. El artículo 6º de la Ley únicamente se refiere a que las prestaciones de servicios, objeto del impuesto, son las de índole mercantil. Si relacionamos este precepto con el artículo 2º de la Ley que entiende por ingreso toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito, en crédito en libros, o en cualquier otra forma que se obtengan por los sujetos de este impuesto como resultado de las operaciones gravadas por la Ley; y el artículo 3º que determina que el impuesto se causa sobre el ingreso total de las operaciones gravadas por la Ley, vemos que es incorrecta la ejecutoria, aun en el supuesto caso de que la prestación del servicio sólo haya ameritado el reembolso de los gastos, pues siguiendo el viejo aforismo de “donde la ley no distingue no es posible hacer distinción”, debe conceptuarse que todo el ingreso percibido por el quejoso de la ejecutoria arriba transcrita, causaba el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Por esto debemos consignar aquí la ejecutoria dictada por nuestro máximo Tribunal, transcrito en el Tomo CXI, página 1989:

Actor: Javier López Araujo.—**“LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—**Las actividades de índole civil que son propias de un artesano que se limite a proporcionar sus servicios personales en su oficio, sin actuar como intermediario en la compraventa de artículos manufacturados ni como revendedor de la ma-



teria prima, especulando únicamente con su propio trabajo a pesar de que lo desarrolle en un taller, no caen bajo el dominio de la citada Ley”.

Para los comisionistas, la Ley grava la cantidad que perciban por concepto de remuneraciones y por la comisión desempeñada, señalando como requisitos que exista contrato escrito, que estipule la comisión en cantidad fija o en porcentaje sobre precio de la operación; y, que el comisionista presente a las autoridades fiscales, cuando éstas lo soliciten, los comprobantes de las cuentas rendidas a su comitente y de las comisiones percibidas. Si no se satisfacen estos requisitos la Ley grava el total de los ingresos de los comisionistas como podrá verse en las siguientes sentencias del Tribunal Fiscal:

Actor: José Máynez Parra.—Juicio: 431/53.—“LOS COMISIONISTAS DEBEN PAGAR EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, NO POR LA CANTIDAD DE MERCANCIA QUE SE LE REMITE, SINO POR LOS INGRESOS PERCIBIDOS EN LA COMISION.—El actor ha comprobado haber sido un comisionista de la “Cervecería Cruz Blanca, S. A.”, respecto de la venta de cerveza verificada en el período de 1948 a 1951 y en tales condiciones debe tomarse como base de los ingresos de aquél, no las cantidades de mercancía remitidas para la venta correspondiente, sino los ingresos percibidos por la comisión señalada a dichas ventas, de acuerdo con la documentación correspondiente que debe ser tomada en consideración por la autoridad demandada”.

Actor: Cervecera Cruz Blanca, S. A.—Juicio 2266/54.—“ES NECESARIO COMPROBAR CON CONTRATO ESCRITO, LA CALIDAD DE COMISIONISTA.—El causante no comprobó a satisfacción de la exactora correspondiente, y de la Secretaría de Hacienda la existencia del contrato escrito que señalan los artículos 4º y 5º de la Ley de la materia, exigiéndole la presentación de las declaraciones impuestas para el pago del impuesto evadido en cantidad de \$ 858.73. Ahora bien, a juicio de esta Sala, la resolución combatida es legal, porque en efecto, no se ha comprobado la existencia de la contratación escrita, no siendo suficiente que se haya cruzado correspondencia entre la Cervecería Cruz Blanca, con el actor, para tener por aprobado el contrato que señala la Ley, puesto que en el caso exige que reuna la formalidad escrita, no probada en los autos de este expediente; en consecuencia, por ese sólo motivo, debe declararse la validez de la resolución combatida”.

La parte actora en este juicio había estado pagando el Impuesto de Ingresos Mercantiles sobre la comisión que percibía como vendedor de cerveza. Al revisar el informe que periódicamente rinden todas las cervecerías a la Dirección General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ésta le exigió a la actora diferencias de impuesto por \$858.73, diciendo que debería pagar sobre el total de sus ingresos y no sobre la comisión. Al ocurrir la parte actora a juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación alegó que

la comisión había sido fijada en pláticas entre él y la cervecería y para probar su dicho presentó la correspondencia cruzada entre ellos. La Dirección General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles contestó la demanda sosteniendo que el contrato escrito necesario para que pagara sobre la comisión, necesitaba ser un contrato formal y materialmente válido, suscrito ante testigo y no simplemente correspondencia cruzada entre las partes. La Sala sostuvo la validez de la resolución, pero creemos que fueron rigoristas en su aplicación de la Ley y si tomamos en cuenta que la razón de que exista contrato escrito es de que éste sirva para control del Fisco sobre los causantes, debemos concluir, que la correspondencia cruzada entre las partes puede conceptuarse como el contrato exigido por el artículo 8º de la Ley.

También, es interesante consignar la sentencia dictada en el expediente 3561/953 acerca del artículo 2º, que como ya hemos visto, define qué debe entenderse por ingreso y se refiere al problema de la repercusión. Esta sentencia fué revocada por el C. Juez Segundo de Distrito en el Estado de Jalisco, habiendo causado ejecutoria y por lo tanto, quedó firme. Como veremos al hablar de las últimas reformas de la Ley, debe tenerse en cuenta la sentencia y la ejecutoria que transcribimos a continuación, pues la Ley nuevamente se refiere en forma expresa, al problema de la repercusión.

Actor: "Jalisco Industrial, S. A."—"REPERCUSION DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—La manifestación expresa que hace la parte actora en el sentido de que el calzado que fué expedido en su establecimiento tuvo como precio total el importe comercial del producto más otra cantidad adicional que se conceptuó como correspondiente al pago del impuesto sobre ingresos mercantiles siguiendo el sistema de repercusión consagrado por el artículo 7º, de la Ley de la materia constituye una confesión plena que opera en su contra con aplicación de los artículos 199 y 200 del Código Federal de Procedimientos Civiles y que la Sala toma como base para considerar que está fuera de duda que el ingreso obtenido con este sistema debe quedar comprendido para el pago del gravamen dentro de lo que dispone el artículo 1º, fracción I, del propio Ordenamiento, es decir, de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. En otras palabras, que no se justificó la diferencia anotada en el Acta de Auditoría ascendente a la cantidad de \$ 65,519.40 (SESENTA Y CINCO MIL QUINIENTOS DIECINUEVE PESOS, CUARENTA CENTAVOS), a la que se pretendió dar salida como impuesto repercutido sino que, por el contrario, estuvo la autoridad en lo justo al considerarla como parte integrante del ingreso y, por tanto, sujeta al pago del gravamen. En resumen, la Sala opta por el reconocimiento de la validez porque, finalmente, no se aprecian elementos suficientes para concluir en forma contraria haciéndose aplicable también la fracción IV, del artículo 201, del Código Fiscal de la Federación".

SENTENCIA REVOCADA A FAVOR DEL ACTOR POR EL C. JUEZ 2º DE DISTRITO EN EL ESTADO DE JALISCO EN LOS SIGUIENTES TERMINOS:

"...Para resolver sobre la procedencia de los conceptos de violación alegados, debe tenerse en cuenta que desde el punto de vista en que se coloca la Sala del Tribunal Fiscal responsable, debe admitirse que la Sociedad quejosa tenía facultades para cobrar el impuesto por repercusión a los clientes de la propia Sociedad; pues la referida Sala en su resolución, no objeta esa facultad de la quejosa, y por ser la repercusión un fenómeno natural del impuesto, particularmente por tratarse de un impuesto sobre ingresos, que admite este fenómeno, no puede considerarse que las cantidades que la Sociedad quejosa cobraba a sus clientes repercutiendo el impuesto sobre ingresos mercantiles, sea un ingreso que vaya a engrosar el patrimonio de la propia Sociedad; sino que por el contrario, las cantidades cobradas a los clientes de la Sociedad quejosa, repercutiendo el impuesto, fueron destinadas al pago del mismo impuesto. Lo anterior, puede verse del acta de Auditoría levantada el 18 de junio de 1952, por el contador Isauro Contreras Mercado, Contador Fiscal de Segunda de la Delegación Fiscal de Ingresos Mercantiles de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la negociación quejosa, pues de esa acta de Auditoría, resulta que la facturación de las mercancías vendidas por la Sociedad quejosa se ha cargado a cada cliente el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que corresponde a las cantidades totales por la operación efectuada; y que de dichas cantidades cargadas a los clientes, es como se ha obtenido la diferencia que resultó en relación con los ingresos manifestados por la Sociedad quejosa y sobre los cuales se cubrió el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y los totales obtenidos mensualmente por la negociación y que ascienden a sesenta y cinco mil quinientos diecinueve pesos cuarenta centavos y los cuales se consideraron como ingresos omitidos, dando origen a la multa impuesta a la Sociedad quejosa. En consecuencia, resultan procedentes los conceptos de violación alegados, ya que la suma de sesenta y cinco mil quinientos diecinueve pesos cuarenta centavos, no constituyó un ingreso de "Jalisco Industrial", S. A., sino que son las cantidades que se cargaron a los clientes, repercutiendo el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que estaba obligada a pagar la Sociedad quejosa y por esta razón, no puede estimarse que debe cubrirse de nuevo el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles sobre la referida cantidad de sesenta y cinco mil quinientos diecinueve pesos cuarenta centavos, por no quedar comprendida esta cantidad dentro de los ingresos a que se refiere el artículo 1º, fracción I de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; pues de cobrarse un nuevo impuesto sobre la mencionada cantidad, se causaría una doble tributación, a cargo de "Jalisco Industrial", S. A., violando con ello sus garantías constitucionales".

Con relación a este problema, la Compañía Harinera Eúzkaró, S. A., promovió juicio de nulidad en contra del cobro de diferencias de impuesto para los años de 1950, 1951 y 1952 que se tramitó bajo el número de expediente 1155/54. Fundó su acción de nulidad en lo expuesto por los artículos 9º, fracción I, inciso b) de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles vigente en 1950 y 1951, y en el artículo 21, fracción I de la Ley vigente en 1952, pues alegaba, y así estaba consignado en el resultado de la auditoría, que el impuesto dizque omitido era resultado de los rein-

tegros del comprador al vendedor hecho con motivo de gastos a cargo del primero por concepto de pagos hechos por seguros, fletes, impuestos y derechos y en el caso específico el impuesto omitido era resultado de las cantidades que ingresaron al negocio por concepto de impuesto cargado o repercutido al comprador. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público sostuvo la legalidad de la resolución diciendo que como el impuesto de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles era a cargo del vendedor y de que el cobro del impuesto omitido era consecuencia de las cantidades que ingresaron al negocio por concepto de impuesto cargado repercutido al comprador, éste era un ingreso gravable que tenía obligación de pagar el vendedor, en virtud de que el artículo 21 era consecuencia de los artículos 9º de las leyes de 1950 y 1951 y dicho artículo 21 dice con toda claridad "que no se consideraban ingresos gravables los gastos hechos con motivo de impuestos, derechos y otros semejantes que haga el vendedor con motivo del envío de las mercancías, siempre que éstos se carguen al comprador y el primero no altere el importe de dichos gastos complementarios". La Sala en forma correcta, resolvió que era de declararse la nulidad de los cobros por los años de 1950 y 1951 y se declaró la validez del año de 1952, pues la reforma de la Ley que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sostenía era sólo para aclarar la Ley, la consideró el Tribunal Fiscal como una reforma cuyo significado era diferente al consignado en las leyes de 1950 y 1951.

Por último, es interesante la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal en el expediente número 203/54 del juicio promovido por "Establecimientos Mexicanos Galiers", S. A. A esta negociación se le quiso cobrar el impuesto sobre las diferencias que resultaron a su favor por la última desvalorización de nuestra moneda y al ocurrir en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal éste dijo:

**"LOS INGRESOS QUE SE RECIBAN POR EL AJUSTE DE ACTIVO Y PASIVO EN MONEDA EXTRANJERA NO ESTAN AFECTOS AL PAGO DE IMPUESTO.**—Es cierto, como lo afirman las autoridades demandadas que conforme al artículo 2º de la Ley de la materia, vigente en los períodos antes mencionados, quedan incluidos dentro de la definición de ingresos por concepto de ventas, las percepciones en títulos de créditos o en crédito en libros obtenidos por los comerciantes o industriales, como resultado de operaciones de enajenación de bienes. Pero conforme a este precepto, no puede considerarse que el ajuste en libros, efectuados por la parte actora, debe quedar comprendido en dicha definición, porque no se trata de

un ingreso que proceda de la enajenación de bienes, elemento esencial de la citada definición de ingresos por concepto de venta, sujetos al pago del impuesto, de acuerdo con la fracción I del artículo 1º de la Ley de que se trata. En efecto, estando establecido, como se ha dicho por el acta antes mencionada, que los ingresos que se consideran fueron omitidos en las declaraciones para el pago del impuesto sobre ingresos mercantiles derivan de un ajuste de las cuentas del activo y pasivo en moneda extranjera, dichos ingresos no pueden ser considerados como provenientes de una operación de enajenación de bienes, y por otra parte, tampoco están comprendidos en las fracciones II, III y IV del artículo 1º de la Ley invocada, que establece que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se causa sobre los ingresos por prestación de servicios, sobre los ingresos por comisiones, consignaciones, agencias, etc., y sobre los ingresos de los cabarets, pulquerías, cantinas, piqueras y demás expendios de bebidas embriagantes. Por tanto, como las citadas disposiciones son de aplicación restrictiva, conforme al artículo 11 del Código Fiscal de la Federación y no pueden aplicarse por analogía los ingresos obtenidos por la actora en virtud de la revaluación de las cuentas de activo y pasivo antes indicadas, no están sujetos al pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y por lo mismo es ilegal la resolución en cuya virtud se le pretende cobrar el impuesto sobre tales ingresos e imponer una multa por la omisión del mismo gravamen".

## CAPITULO IV

Los ingresos semi-gravados.—Antecedentes de este capítulo en la Ley.—Diversos Decretos promulgados durante 1948.—Sentencias que se han dictado con relación a estos ingresos.

Iniciaremos con este capítulo el estudio de los ingresos semi-gravados, que junto con el estudio de los ingresos exentos, constituye uno de los aspectos más importantes de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

La buena técnica financiera siempre aconseja una serie de desgravamientos en favor de los mínimos de existencia, de los ingresos sujetos a otro impuesto especial, de los ingresos que perciben corporaciones benéficas, científicas, literarias, culturales, etc., que no persiguen fines lucrativos y los ingresos que por diversas razones sociales, económicas, políticas, etc., le son concedidas a ciertas categorías de personas físicas y morales.

El capítulo IV de la Ley versa sobre los ingresos semi-gravados. La Ley, en su forma original, no se refería específicamente a los ingresos semi-gravados y el origen de este capítulo lo encontramos en el Decreto de 30 de diciembre de 1947, publicado en el Diario Oficial el 31 del mismo año, donde se facultó al Ejecutivo para reducir hasta en un 60% las cuotas fijadas en la Ley o disposición especial, a precios tope oficiales, como medicinas o productos químicos. Este Decreto es la base del Decreto del 2 de febrero de 1948, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de febrero de 1948 en que se declararon semi-gravados diversos ingresos como culminación a la oleada de protestas motivada por la publicación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. También deben de contarse entre los antecedentes del capítulo de los Ingresos Semi-Gravados, el Decreto de 22 de febrero de 1948 que dispuso que los tendejones, misceláneas y estancillos pagasen el impuesto sobre la mitad del importe mensual de sus ingresos; y el Decreto de 19 de junio de 1948 que redujo en un 50% la tasa del impuesto para las peluquerías y salones de afeites y embellecimiento en el Distrito Federal.

Los ingresos semi-gravados fueron incluidos en forma expresa a partir del 1º de enero de 1949 en el artículo 2º, inciso E). Los decretos que mencionamos en el párrafo anterior fueron derogados por el artículo 2º transitorio, en vista de haber quedado ya incluidos en la Ley.

Los ingresos semi-gravados siguieron incluyéndose en el artículo 2º de la Ley con reformas anuales para esclarecer su interpretación y no fué hasta la reforma del 30 de diciembre de 1951, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del mismo año, que ya fué motivo de un capítulo especial lo relativo a los ingresos semi-gravados.

Los ingresos que causan el impuesto sobre el 50% han ido en aumento, y, es necesario admitir, con bastante visión y comprensión por parte de las autoridades administrativas.

El artículo 17, fracción I, inciso a), dice que causan el impuesto sobre el 50% de sus ingresos totales, quienes lo perciban por la enajenación de artículos comestibles e ingredientes destinados a la alimentación humana que no sean de los exceptuados por el artículo 18. El artículo 18 se refiere a los ingresos exentos.

El sustentante únicamente ha encontrado con relación a esta fracción e inciso, tres sentencias, dos del Tribunal Fiscal de la Federación, y una del amparo interpuesto en contra de una de las sentencias del Tribunal citado. La primera sentencia es la dictada en el expediente número 23/51, del juicio promovido por "General Foods", S. A., que a la letra dice:

"LA GELATINA NO ES UN DERIVADO DE CONFITERIA, SINO QUE ES ESENCIALMENTE ALIMENTICIO.—El punto a debate en este juicio se reduce a determinar si el producto de gelatina que vende al sociedad actora bajo la marca de "Jello", está incluido en la franquicia establecida por el inciso c), fracción V del artículo 2º de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, vigente en el año de 1950, para el efecto de que cause el gravamen sobre el 50% de los ingresos obtenidos por la venta de dicho producto o bien si éste debe considerarse comprendido dentro de la restricción de la propia franquicia que consigna el precepto invocado, debiendo cubrir el impuesto sobre la totalidad de los ingresos. Al respecto, debe tomarse en consideración que de la prueba pericial ofrecida por la actora, se desprende que la gelatina tiene un alto valor alimenticio, en virtud de su contenido en hidratos de carbono, amina o ácidos o proteínas, fosfatos y ácido cítrico; y que las gelatinas no pueden considerarse como derivados o productos de confitería sino como postres de mesa, de carácter alimenticio, especialmente en el caso de los niños o de personas enfermas que necesitan ingerir alimentos de fácil asimilación, ya que a estas conclusiones llegaron concordantemente los peritos químicos nombrados por ambas partes, manifestando también que la composición de las gelatinas Jello es igual prácticamente a las de gelatinas de mesa, habiéndose practicado las determinaciones necesarias sobre muestras compradas en el comercio. La Sala con apoyo en los artículos 198 y 201, fracción I del Código Fiscal, concede valor probatorio pleno a dichos dictámenes y en consecuencia estima que el producto que fabrica y vende la actora sí tiene el carácter de artículo comestible destinado a la alimentación humana, por lo que el mismo causa el impuesto a razón de 50% de los ingresos respectivos.



No obsta a esta conclusión, lo argumentado por la Tesorería del Distrito Federal en su contestación, acerca de que la alimentación básica del pueblo mexicano no incluye la gelatina, ya que ésta no tiene el carácter de un alimento primordial, pues el precepto que se analiza no establece distinción alguna entre los artículos alimenticios primordiales y secundarios para admitir la deducción del 50% de los ingresos, ya que tal distinción sirve de base solamente para establecer la excepción total del gravamen respecto de los artículos de primera necesidad, consignada en la fracción II, inciso c), del artículo 9º de la Ley de la materia".

La segunda de las sentencias a que nos hemos referido, es la dictada por el Tribunal Fiscal en el expediente 1933/54 promovida por María Antonia Herrera de Beltrán. Este juicio se inició porque la actora, quien es propietaria de un expendio de refrescos, estaba pagando su impuesto sobre el 50% de los ingresos totales, y la Contaduría de la Federación, Oficina de Glosa del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, le giró observaciones a Cobrar por el 50% restante, estimando que sus ingresos no eran de los comprendidos en el artículo 17, fracción I, inciso a), como ella pretendía. Ocurrió la causante en demanda de nulidad al Tribunal Fiscal, sosteniendo, entre otros argumentos, que en el Estado de Guanajuato escaseaba el agua potable, y que por la composición de los refrescos, debían éstos estimarse como ingredientes o comestibles destinados a la alimentación humana, era procedente declarar la nulidad de la Observación a Cobrar girada en su contra. Contestó la demanda la Procuraduría Fiscal de la Federación sosteniendo que las aguas gaseosas y refrescos no podían conceptuarse ni como ingredientes ni como comestibles destinados a la alimentación humana y que el Legislador había previsto la necesidad imperiosa de declarar necesaria el agua potable al incluir dentro de los ingresos exentos, a las aguas potables, purificadas y destiladas no gaseosas ni compuestas, así como el hielo y las aguas destinadas al riego. La sentencia del Tribunal Fiscal fué en los siguientes términos:

**"LOS REFRESCOS NO SON COMESTIBLES O INGREDIENTES ALIMENTICIOS.**—Los refrescos no pueden considerarse como comestibles o ingredientes destinados a la alimentación humana y, por ello, resulta infundada la pretensión de la actora en el sentido de que en su caso debe gozar del beneficio otorgado por el artículo 17, fracción I, inciso a), de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, es decir, cubrir el gravamen a su cargo sobre el 50% de sus ingresos totales. Al respecto el Diccionario de la Real Academia Española define a lo comestible como "toda substancia sólida que pueda servir de alimento al hombre". Consultados otros diccionarios se encuentran otras definiciones de comestibles tales como: "lo que se puede comer"; "toda clase de mantenimiento"; "substancia destinada para la alimentación humana". La Enciclopedia ESPASA CALPE consigna la siguiente defini-

ción: "Comestible, que se puede comer y que sirve de alimento, todo género de mantenimiento". De las anteriores transcripciones cabe concluir, sin lugar a dudas que a los refrescos no puede estimárseles como comestibles, ni siquiera como ingredientes destinados a la alimentación humana. Por otra parte, los refrescos sólo son bebidas frías, de carácter gustativo y que, preferentemente, sirven para calmar la sed, no constituyendo, en consecuencia, comestibles ni ingredientes destinados a la alimentación humana".

En contra de la sentencia del Tribunal Fiscal, la causante promovió Juicio de Amparo ante el Juzgado de Distrito en el Estado de Guanajuato, dándosele entrada y corriéndose traslado a las autoridades responsables con el número 404/954. El Juez de Distrito concedió el amparo y protección de la Justicia Federal en los siguientes términos:

"...Aceptado el acto como cierto y no obrando en el caso motivo alguno de improcedencia del amparo, este Juzgado está en la obligación de resolver en cuanto a su fondo la cuestión planteada. Desde luego debe decirse que este Juzgado no acepta, por baladí, el argumentado expresado por la quejosa en el sentido de que los refrescos deben considerarse como alimento por la razón de que mucha gente requiere su uso y de que han sido considerados como artículo de primera necesidad; pues de tales dos circunstancias no puede deducirse en manera alguna la condición alimenticia de los refrescos. El problema planteado debe resolverse con criterio puramente científico, ya que estimar si los refrescos son o no alimento, entraña una cuestión puramente técnica. El Tribunal Fiscal de la Federación, a través de su Tercera Sala dictó sentencia el 8 de octubre del año en curso, que se ha señalado como acto que se reclama, sentencia que se fundamentó en consideraciones tomadas de una manera evidentemente superficial de los términos expuestos sobre diccionarios y enciclopedias comunes sobre la significación de la palabra "alimento", además, dicha autoridad expresó que los refrescos no pueden ser considerados como ingredientes destinados a la alimentación humana, porque sólo son bebidas frías de carácter gustativo y que preferentemente sirven para calmar la sed. Dicho criterio dista también mucho de ser un enunciado de carácter estrictamente científico. La noción de la alimentación es puramente científico-fisiológica y por ello este Juzgado recurre en consulta a las nociones expuestas en la obra especializada de Litré, de donde se sintetizan las ideas siguientes: Para que una substancia sea considerada como alimento, se requiere que reúna tres propiedades fundamentales: 1ª—Componerse de elementos químicos IGUALES A LOS QUE FORMEN la substancia de los tejidos y HUMORES de la economía; 2ª—Ser ABSORBIBLE, esto es, capaz de penetrar en el torrente circulatorio con o sin modificación digestiva; 3ª—No estar sus elementos saturados de oxígeno. Entre el análisis de la infinita variedad de materia que sirven para la alimentación se observa cierto número fijo de combinaciones químicas de repetición constante llamados principios alimenticios, destacando los llamados principios no nitrogenados, entre los que se incluyen los hidratos de carbono constituídos por los azúcares. Tales substancias no nitrogenadas, que son de origen vegetal existen de

manera preferente en las frutas, en su división de azúcares, ácidas feculentas y aceitesas, de manera que estas substancias aludidas realizan la doble función alimenticia de reparar las pérdidas orgánicas suministrando a los tejidos los materiales de su re-integración, y al mismo tiempo desprenden al combinarse con el oxígeno suministrado por la respiración, la suma total de la fuerza viva que se manifiesta en el calor existente en el trabajo corporal. De todo lo anterior se desprende que de manera preferente el azúcar debe ser tenido como alimento de combustión de primera categoría, así como que dentro de este concepto puramente fisiológico de alimento, incluso el agua debe ser considerada también como alimento primordial por cuanto que su constitución química es igual al primordial humor de la economía corporal, debiendo también tomarse en cuenta que la importancia de los alimentos tales como las substancias albuminoideas, depende de su capacidad de transformarse produciendo junto a carbónico y urea, una gran cantidad de agua. Entonces, si la substancia de los refrescos, se encuentra disuelta en gran cantidad de agua y si además tales refrescos contienen substancias azucaradas o son fabricados sobre la base tratamiento de frutas, entonces resulta incuestionable que deben ser considerados como alimento tanto porque pueden reparar las pérdidas orgánicas como por facilitar la combustión que constituye una de las funciones esenciales del alimento. Por todo lo dicho y estimando que la noción científica antes expuesta es fundamental para estimar si los refrescos son o no alimentos y tomando en cuenta también que estas nociones aportan una respuesta afirmativa a la cuestión propuesta, este Juzgado resuelve que los actos que se reclaman si son violatorios de las garantías constitucionales aludidas por la quejosa, ya que los refrescos fueron indebidamente considerados por las autoridades responsables como no incluidos dentro de la fracción I, inciso a) del artículo 17 de la Ley Federal de Ingresos Mercantiles en vigor".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fecha 22 de enero del año en curso, interpuso el recurso de revisión en contra de la sentencia dictada por el Juez de Distrito en el Estado de Guanajuato directamente ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sería interesante conocer el criterio de nuestro más alto Tribunal a este respecto, pues si declara improcedentes los agravios expuestos en el recurso de revisión, escaparían del ámbito de imposición una fuerte cantidad de ingresos y se necesitaría una nueva reforma de la Ley.

El inciso b) declara semi-gravados a los ingresos provenientes de la enajenación de medicinas, materiales de curación y productos medicinales, químico-medicinales y farmacéuticos, y el inciso c) amplía el semi-gravamiento a esos mismos productos cuando son vendidos en farmacias, boticas y droguerías, aunque vendan otros productos, si la venta de esos otros productos no excede del 20% del total de los ingresos y lleven la cuenta por separado de los ingresos. La sentencia pronunciada en el expediente número 381/52 del juicio promovido por Abelardo Martín Novelo es por demás clara a este respecto:

"LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—Artículo 2º FRACCIÓN V, INCISO B).—Dicho precepto legal no establece en su contenido una diferencia entre medicinas y productos medicinales destinados a otros objetivos, ya que literalmente dice: "Pagarán el impuesto sobre el 50% de sus ingresos totales, ya sea que provengan de ventas de mayoreo o menudeo, las personas físicas o morales que los perciban: a) por la venta de medicinas, de productos medicinales, químicos medicinales, farmacéuticos y de materiales de curación, si se trata de los laboratorios o fábricas de estos productos, y b) por la venta de los mismos artículos, si se trata de mayoristas o la venta se efectúa en farmacias, boticas o droguerías, aunque vendan otra clase de productos, si los ingresos que se obtienen por el último concepto no excedan del 20% del total. En caso contrario, se procederá en los términos del artículo 50". La anterior conclusión no se afecta en nada con el hecho de que el criterio de la Oficina de Glosa de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles, sea en el sentido de hacer una revisión tajante sobre los productos medicinales y medicinas destinadas al alivio humano y las que se destinan a diferente uso, ni tampoco el que a las medicinas citadas en primer término se les haya fijado en alguna época un precio tope, ya que, como se dice en el precepto en que se funda la acción, no indica en forma alguna que dicha diferencia se haya hecho y como no siendo la intención del legislador hacer dicha diferencia, debe entenderse que la situación fiscal de la parte actora se ajusta en los términos de su contenido, y por tanto, en estas condiciones la Sala estima que debe declararse la nulidad de las resoluciones combatidas".

Con relación al inciso d) el Tribunal Fiscal pronunció una sentencia que a la letra dice, y que no necesita comentario:

"LEY FEDERAL DE INGRESOS MERCANTILES.—REGLA V DEL ARTICULO 2º, INCISO d).—La Regla de referencia, al establecer que se puede deducir el 50% de los ingresos que provengan de ventas de grasas y aceites animales y vegetales, no distingue entre grasas destinadas para la alimentación y grasas destinadas para fines industriales, sino que por el contrario establece también la exención para la lejía y los jabones de lavandería, y como donde la Ley no distingue no se puede distinguir, es indudable que en el caso se dejó de aplicar la citada norma y se aplicaron inexactamente los artículos 1º, Fracción 1o., 2o. y 3o. de la expresada Ley, procediendo por ello a que se declare la nulidad de la resolución combatida".

El sustentante no ha encontrado sentencias relacionadas con los incisos e), f) y g) de esta Fracción. Sólo la sentencia número 1064/53, actor: "Industrias Guardiola", S. A., que se refiere a la Fracción V y tiene relación con el inciso e).

La Fracción II del Artículo 17 ha dado motivo a algunas interpretaciones erróneas por parte de los causantes y del Fisco. Los primeros quieren ampararse con él dándole una aplicación más amplia y el Fisco quiere restringir su aplicación. El Tribunal Fiscal de la Federación ha dictado las

siguientes sentencias con motivo de controversias surgidas por la aplicación de esta Fracción:

Actor: Mario Franco Sánchez.—Juicio 5243/49.—“TIENDAS DE ABARROTES QUE VENDIERON BEBIDAS ALCOHOLICAS Y OTROS PRODUCTOS NO EXENTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—La controversia en el presente caso se concreta a resolver si durante el ejercicio de 1948 las tiendas de abarrotes, que además de artículos exentos, conforme a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, vendieran otros artículos incluyendo bebidas alcohólicas en botella cerrada, deben considerarse comprendidas en el artículo 6º de la Ley, o si a dichos establecimientos podrá aplicárseles lo establecido por el inciso f) del artículo 1º del Decreto de 2 de febrero de 1948, por el que se interpretaron y reglamentaron las disposiciones de la Ley invocada. La Sala considera que en el presente caso debe aplicarse el criterio sustentado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, por el que se resuelve que las tiendas de abarrotes, aun cuando expendan bebidas alcohólicas en botella cerrada, tienen derecho a hacer las deducciones a que se refiere el inciso f) del artículo 1º del Decreto de 2 de febrero de 1948, ya que las partes están de acuerdo con que en el negocio del actor se expenden artículos y productos alimenticios, bebidas alcohólicas en botella cerrada y otros artículos, habiéndose comprobado, así mismo, por la prueba pericial ofrecida por el actor, que contabiliza por separado los ingresos provenientes de las ventas de artículos exentos y las ventas de artículos gravados, con lo que se cumple con el requisito establecido por el citado inciso f) para que sea procedente la deducción de los ingresos por artículos exentos. En esa virtud procede declarar la nulidad de la resolución impugnada, por la que se exige al actor el pago del impuesto correspondiente a los ingresos que redujo en sus declaraciones por el año de 1948”.

Actor: Josefina Real Vda. de Martínez.—Juicio 1466/52.—“INCISO g) DE LA FRACCION V DEL ARTICULO 2º de la LEY DE INGRESOS MERCANTILES, VIGENTES EN 1950.—NO INVALIDA LAS DISPOSICIONES DEL ARTICULO 50 DE LA LEY DE LA MATERIA.—En la especie, la Sala declaró la validez de la resolución impugnada, toda vez que la referida fracción establece: “. . . Artículo 2º—Para el pago del impuesto en los casos del Artículo 1º, Fracción V.—Pagarán el impuesto sobre el 50% de sus ingresos gravables, cualquiera que sea el monto de las operaciones que efectúen las personas físicas o morales que los perciban. . . g).—Por la explotación de tendejones, estanquillos o misceláneas”. La pauta a seguir la delimita textualmente la fracción V, pero la frase “cualquiera que sea el monto de las operaciones que efectúen”, en la forma que la actora pretende encontrar todo su apoyo, no puede aplicarse a su favor, puesto que no se refiere al monto total de las operaciones de venta de artículos gravados, semi-gravados o exentos, sino simplemente a los ingresos gravables, como claramente se puede desprender de la redacción de la fracción antes transcrita. Independientemente de que los tendejones comerciaron en artículos gravados o no gravados e independientemente también de la franquicia de pagar únicamente el 50% sobre los ingresos gravados, debe enterarse que en la especie tiene también aplicación el artículo 50 de la Ley de la materia, que se comenta, toda vez que en ninguna parte del artículo de la misma ley puede leerse que

no quedan comprendidas dentro de las disposiciones por él establecidas, los dueños de tendejones, misceláneas o estanquillos. En tal virtud, se declara la legalidad de la resolución materia de este juicio".

Actor: Francisco López.—Juicio: 3097/52.—"INGRESOS MERCANTILES.—TENDEJONES DE ABARROTOS.—El actor, de acuerdo con el artículo arriba citado, hizo el pago del impuesto deduciendo el 50% de sus ingresos y la autoridad demandada pretende que, como los ingresos del actor excedieron de \$ 2,000.00 no debe hacer deducción alguna para los efectos del pago de Impuesto. Ahora bien, el artículo mencionado permite a los tendejones, estanquillos o misceláneas deducir el 50% de sus ingresos gravables en los términos del Reglamento y, como todavía no se ha reglamentado el Decreto arriba citado, la actuación de la autoridad se apoya únicamente en un oficio de la autoridad administrativa y en estas condiciones es indudable que es ilegal la resolución combatida, puesto que una disposición de carácter administrativo rebasa de los límites del citado precepto, que sólo puede ser modificado por otra disposición de igual naturaleza".

En igual sentido 2296/52, promovido por Alfredo Huerta y Fernando Rodríguez.  
En igual sentido: 2734/53, Actor, Ignacio Bárcenas Terán.

Actor: Alejandro Ortiz González.—Juicio: 604/53.—"MISCELANEAS, CUANTIA DE SUS VENTAS EN 1949 Y 1950".—Por lo que hace a la cuantía de sus ventas debe tenerse presente que en la fecha a que se refiere el ejercicio sobre el que se le cobra el supuesto ingreso omitido, no existía, como no existe, ley reglamentaria que precise terminantemente este tipo de expendios, ni taxativas que la Ley vigente enumere".

Debe recordarse que el actual artículo 17 tiene su origen en el Decreto de 2 de febrero de 1948, publicado por el Diario Oficial de la Federación de 4 del mismo mes y año.

Acerca del artículo que se comenta, Fracción III, inciso b), existe la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación en el expediente número 94/50, del juicio promovido por Manuel Pérez Perea, que dice:

"ANALISIS DEL ARTICULO 6º DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—La Sala estima que el fundamento que invoca la autoridad demandada para demostrar la legalidad de sus actos, es aplicable en el presente caso, porque el artículo 6º de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, a que se refiere, prevenía en la forma en que estuvo vigente en 1948, que se consideraba como causante del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en los términos del Artículo 1º, Fracción IV de dicha Ley los establecimientos o personas que expendieran o sirvieran bebidas embriagantes, aun cuando expendieran o sirvieran esas bebidas con otros artículos o alimentos, tal como ocurre en los restaurantes, fondas o loncherías y, por la situación en que se encuentra el comercio del actor Manuel Pérez Perea, éste no demostró que fuese diferente a aquéllos que prevee la Ley, sino únicamente se concretó a afirmar que en su establecimiento se vendían comestibles y otras clases de artículos entre los que se encuentran las bebidas embriagantes, pero

no rindió ninguna prueba que acreditara precisamente dicho extremo, pues la prueba pericial que se rindió en autos demostró únicamente que el actor llevó su contabilidad en forma separada contabilizando, pormenorizando los artículos exentos y los gravados, pero no que se encontrara dentro de la situación que prevee el artículo 1º inciso f) del Decreto Presidencial de 2 de febrero de 1948 y, no dentro del artículo 6º en relación con el 1º, fracción IV de la Ley de Ingresos Mercantiles en la forma en que se encontraban vigentes en dicha época.—En esa virtud, es evidente que no pueda favorecerla la prueba de que se trata y no habiéndose demostrado por ningún otro medio que se encontraba fuera de la situación prevista por el artículo 6º y teniendo en cuenta así mismo que la parte demandada, es decir, la Secretaría de Hacienda, afirmó concretamente que el actor se dedicaba en su establecimiento a vender bebidas embriagantes, comestibles y otros artículos; pero, haciendo notar acertadamente que no se había demostrado que el concepto de los abarrotes fuera el dominante en sus ingresos, debe concluirse como determinó la autoridad administrativa, al emitir el acto reclamado que el giro propiedad del mencionado quejoso es una negociación que se dedica a expender bebidas embriagantes y que subsidiariamente vende comestibles y artículos similares, en cuya virtud no puede considerársele, según antes se expuso, dentro de lo dispuesto en el inciso f) del artículo 1º del Decreto de 2 de febrero de 1948.—De ahí que la Sala no puede resolver el presente juicio en la misma forma en que lo hizo el juicio 684/50, como lo pretende la actora en su escrito de alegatos, porque en dicho juicio sí se demostró de modo concreto la naturaleza del establecimiento que pretendía fuese declarado exento, cosa que no se hizo en este juicio. Por lo tanto, debe confirmarse el acto reclamado”.

También interesante a este respecto es la sentencia número 1716/51 del Tribunal Fiscal.

Actor: Jesús I. Quiroga Treviño.—Juicio: 1716/51.—“INGRESOS MERCANTILES.—LOS ABARROTES CON CANTINA NO CAUSAN TAL IMPUESTO.—Esta Sala al resolver el juicio número 3166/50 decidió: “El artículo 1º considera como sujeto a los Cabarets, pulquerías, cantinas, piqueras y demás expendios de bebidas embriagantes, según el artículo 6º las normas acabadas de invocar se refieren a los establecimientos en que además de bebidas alcohólicas se expenden alimentos y se dan como ejemplo los restaurantes, fondas y loncherías, lo cual está indicando que para esos establecimientos rige la Fracción IV del Artículo 1º, pero no está incluido el caso de los abarrotes con cantina, establecimientos éstos diseminados por toda la República y de que los que por regla general existe una separación del sector abarrotes, con relación al expendio de bebidas.—Según se ha resuelto en numerosos casos por el H. Tribunal Fiscal de la Federación, el propósito del legislador al exceptuar determinados artículos del pago del impuesto sobre Ingresos Mercantiles es que no se eleve el costo de la vida, que no se aumente el precio de los alimentos por repercusión de impuestos, y esos propósitos subsistan aun cuando la venta se realiza en tiendas de abarrotes con cantina como ocurre en la especie. No cabe la exención cuando la venta de los alimentos va aparejada con la de bebidas embriagantes en los lugares que cita la Ley, porque en ellos se cobran precios elevados, pero, al simple hecho de que junto a la cantina esté el expendio de artículos alimenticios, no implica

que la venta de éstos se haga a mayor precio que en los demás expendios exclusivos de abarrotes.—Por otra parte, como ya se dijo en la contabilidad del actor están indicados separadamente las ventas de los artículos gravados y de las que no causan el impuesto, y en consecuencia, como se ha resuelto en casos similares, procede declarar la nulidad de la resolución impugnada en este juicio porque en ella se aplican inexactamente las disposiciones del Decreto de 2 de febrero de 1948, que le sirven de apoyo.—El criterio transcrito es aplicable al caso en igual sentido o sea declarando la nulidad”.

Para finalizar las sentencias dictadas acerca de los ingresos semi-gravados, el sustentante únicamente ha encontrado dos sentencias más, las dos dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, refiriéndose una de ellas a la Fracción IV y la otra a la Fracción V del Artículo 17. Nos parecen correctas las dos sentencias, con la salvedad, en la dictada con relación a la Fracción V, de que el Juzgado debió haber sido más terminante, pues nuestro parecer es que todos los ingresos semi-gravados y exentos están limitativamente señalados en la Ley y en estos casos no cabe la interpretación por analogía. La sentencia de la Fracción IV es:

Actor: Distribuidora y Manufacturera de Artículos de Papel.—Juicio: 1216/52.—“Ahora bien, en el caso a debate la Dirección General de Ingresos Mercantiles, Departamento del Ramo dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en oficio número 313-I-A-13—41246, de fecha 15 de octubre de 1951, dictó resolución declarando que los ingresos obtenidos por la actora por la ejecución de trabajos de artes gráficas, así como los ingresos obtenidos por la fabricación y venta de cuadernos, libretas, blocks y demás artículos de artes gráficas, estaban afectos al pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles sobre el 50% de dichos ingresos; y posteriormente, por medio de la resolución impugnada la propia autoridad pretende revocar la anterior resolución, violando con ello lo dispuesto por la citada Fracción VII del artículo 160 del Código Fiscal de la Federación, y como consecuencia de esta violación, debe estimarse que la resolución combatida es ilegal y procede su nulidad en los términos del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación.—Es también fundado el segundo de los argumentos esgrimidos por la actora porque el fundamento que invoca la autoridad en su resolución, consistente en lo establecido por la Fracción IV del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles vigente, es notoriamente improcedente o inaplicable al caso a estudio. En efecto si se observa el contenido de esta disposición legal se encuentra que causarán el impuesto sobre Ingresos Mercantiles sobre el 50% de los ingresos totales obtenidos por las personas físicas o morales en la ejecución de trabajos de artes gráficas; es decir, simple y sencillamente, se requiere que los ingresos provengan de ejecución de trabajos de artes gráficas; pero es el caso que la autoridad demandada pretende condicionar esta semi-gravación al hecho de que dichos trabajos sean hechos a solicitud del cliente, cosa muy distinta de la que prevee el precepto legal anteriormente citado, de aquí pues, que la resolución combatida deba ser declarada nula por este segundo motivo toda



vez que pretende ir más allá de lo previsto en la Fracción IV, inciso e) del Artículo 17 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles reformada por Decreto de 30 de diciembre de 1951.—En consecuencia, y con apoyo en el artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, procede declarar la nulidad de la resolución impugnada en el presente juicio”.

Ahora bien, aunque es cierto que la sentencia dictada con relación al artículo 17, fracción V de la Ley de Ingresos Mercantiles, es correcta, es de pensarse que se necesita una revisión de esta Fracción. Ya dijimos que los ingresos semi-gravados y exentos son siempre consignados en forma limitativa y expresa en el texto de la Ley y si uno de los fines principales de los desgravamientos y de las exenciones, es el de no hacer subir el costo de la vida, no hay razón para no ampliar la Fracción e incluir en esta Fracción los ingresos percibidos por la maquila de aceite, manteca y otros artículos de primera necesidad. Si hacemos una interpretación del Artículo 17 en su Fracción I, inciso d) con la Fracción V, creo que nuestra propuesta es lógica y justa, pues la Fracción I, inciso d) señala que causarán el impuesto sobre el 50% de sus ingresos totales, quienes los perciban por la enajenación de manteca, grasa, aceites vegetales o animales y semillas oleaginosas, y la Fracción V marca el mismo tratamiento para los ingresos percibidos por maquila de arroz, café y trigo, de tal suerte, que los ingresos provenientes de la maquila de aceite y manteca llegan al consumidor con una pequeña sobrecarga en el precio, sobrecarga a que no están sujetos la manteca, grasa, aceites vegetales o animales, semillas oleaginosas y el arroz, café y trigo maquillado.

La sentencia a que nos hemos venido refiriendo es la 1064/53 del Tribunal Fiscal:

Actor: “Industrias Guardiola”, S. A.—“INGRESOS PROVENIENTE DE LA MAQUILA DE ACEITE Y MANTECA.—El mencionado precepto legal dispone que se cobrará sólo el 50% del impuesto a los ingresos provenientes de la maquila de arroz, café y trigo y, no puede aplicarse dicho artículo a casos que no están expresamente especificados en él, como son a los ingresos provenientes de la maquila de aceite y manteca, ya que al promulgarse la Ley, los únicos productos de la alimentación humana que se sometían a un proceso de maquila eran el arroz, el trigo y el maíz, que fueron a los que en forma exclusiva se refirió la Ley. En tal virtud, la Sala confirma la resolución combatida”.

## CAPITULO V

Los ingresos exentos.—Influencia decisiva de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y del Poder Judicial Federal.— El artículo 18 de la Ley.—Examen de sus diferentes fracciones.

Llegamos al capítulo que, junto con el anterior, es de los más importantes de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. No entraremos a tratar lo relacionado con la teoría acerca de la justificación de las exenciones. Mucho se ha escrito y mucho más se escribirá. Sólo diremos que en nuestro país razones prácticas, de índole político y económico, justifican las exenciones y en el caso particular de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles los ingresos declarados exentos, están en función de una correcta técnica legislativa y de razones de poder adquisitivo de nuestro pueblo.

En este capítulo, más que en ningún otro, veremos que las sentencias, tanto del Tribunal Fiscal como el Poder Judicial de la Federación, han tenido gran trascendencia en la transformación de la Ley. Nos referimos a la evolución que han tenido algunas fracciones y las adiciones que ha sufrido el Artículo 18 de la Ley, sólo en los casos en que su importancia lo justifique. En algunos casos, las modificaciones se han efectuado, para evitar medios de escapar del ámbito de la imposición para los causantes que deben contribuir a este Impuesto, pero en general se han efectuado con miras de cumplir con los primeros lineamientos de la Ley.

Algunas de las sentencias que se transcribirán a continuación están actualmente sujetas a revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero en general podemos decir que la luz que proyectan sobre las diferentes fracciones e incisos, del Artículo 18 establece el verdadero sentido que debemos dar a la Ley.

Así mismo, en este capítulo volvemos a repetir la indicación hecha en el capítulo anterior, el de que las exenciones son limitativas y es nuestra opinión que no cabe la interpretación extensiva de ellas. En forma escueta la Suprema Corte de Justicia de la Nación expresó lo anterior en la revisión fiscal 6582/47 en la ejecutoria que a continuación se transcribe:

Actor: Cooperativa Transportes Sanitarios de Carnes del Rastro de la Ciudad de México, S.C.L.—“EXENCIONES DE IMPUESTOS.—Las exenciones son excepciones

a la Regla General de causación del impuesto y que solo pueden aplicarse a los casos exactamente comprendidos en ellas”.

El Artículo 18 de la Ley dice en forma terminante: “no causan el impuesto”, y a continuación señala los ingresos exentos del pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

La fracción I se refiere a la exención de los ingresos obtenidos en los establecimientos que señalan los incisos que componen el total de la fracción, con la particularidad de que tienen que operar en forma exclusiva con artículos propios de su ramo. El inciso a) declara exentos los ingresos de las tortillerías, expendios de masa de maíz, molinos maquiladores de nixtamal y molinos productores de harina de maíz y de trigo. No creemos que este inciso ofrezca mayores dificultades y el sustentante no ha encontrado ninguna sentencia con relación a este inciso, de manera que se confirma la claridad de la exención. Es de alabarse la reforma del 27 de diciembre de 1954, publicado en el Diario Oficial del 31 del mismo mes y año, ampliando la exención de este inciso a los molinos productores de harina de trigo. De la Fracción I del Artículo 18, debemos hacer mención al problema suscitado por la aplicación arbitraria que en un tiempo estuvo haciendo la administración pública consistente en rechazar la deducción hecha por los causantes mayoristas respecto a los ingresos exentos, fundándose en que la interpretación que debía dar a este artículo, era el de que los establecimientos debían vender al menudeo y estaban totalmente gravados los mayoristas. El Tribunal Fiscal reparó este error por las sentencias de sus expedientes números 4833/50, 5025/50, 4912/50, 242/49, 2012/50, que en igual sentido dicen:

Actor: Lauro Grijalva Mosquiera.—“INGRESOS MERCANTILES. EXENCION DE ARTICULOS VENDIDOS AL MAYOREO.—La deducción que rechazó la autoridad demandada, se fundó únicamente en que la venta realizada por la actora, de artículos exentos, fué hecha al mayoreo, considerando que el artículo arriba invocado solo exceptuaba de impuesto la venta de artículos de abarrotes al menudeo, siendo tal interpretación, en opinión de esta Sala, completamente improcedente toda vez que el citado precepto por lo que toca a los artículos comestibles y demás que menciona, no ha distinguido entre establecimientos que vendan al mayoreo o al menudeo y en consecuencia no distinguiendo la Ley en este sentido, es inconcuso que la resolución que se impugna es completamente ilegal puesto que se debe deducir la venta de artículos comestibles efectuadas al mayoreo para los efectos del pago del impuesto.

Al llegar este problema al conocimiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se confirmó al criterio del Tribunal Fiscal en las revisiones fiscales números: 238/50, 304/50, 39/51, 186/51, 300/51, 315/51, 8/51, 43/51, 35/52, 209/51, 303/50 y 45/52 las cuales constituyen jurisprudencia *obligatoria*.

El inciso b) declara exentos los ingresos que perciben las panaderías y fábricas de pan. Este inciso ha sufrido diversas modificaciones, en su estado original aparece en forma expresa en la Ley por reforma del 29 de diciembre de 1948 y decía que no causarían el impuesto los ingresos obtenidos por panaderías y fábricas de pan. La exención dió lugar a muchos problemas, pues existían establecimientos que enajenaban pasteles, de manera que por reforma de 29 de diciembre de 1950 se declararon exentos los ingresos obtenidos por panaderías y fábricas de pan, pero cuando esos establecimientos tenían venta de pasteles no les era aplicable la exención pagando el impuesto sobre el 50% de sus ingresos totales. Así falló el Tribunal Fiscal de la Federación el expediente número 2986/51 del juicio promovido por "Panificadora La Vasconia", S. A.

Juicio: 2986/51.—"PANADERIAS QUE VENDIERON PASTELES EN LOS AÑOS DE 1949 Y 1950 NO CAUSARON EL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—En el caso es procedente declarar la nulidad, en virtud de que el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1950, publicó el Decreto que reforma el artículo 9o. de la Ley de referencia en los siguientes puntos: "I.—No causan el impuesto: a) Los ingresos obtenidos en los establecimientos que limitativamente se enumeran a continuación y que exclusivamente operen en los artículos propios de su ramo; 2.—Panaderías y fábricas de Pan. Cuando estos establecimientos tengan venta de pasteles no les será aplicable esta exención y pagarán el impuesto sobre el 50% de sus ingresos totales, como se ve, la obligación de pagar el 50% sobre los ingresos totales para las panaderías que vendan pasteles, nació a partir de la vigencia de la reforma que se acaba de transcribir. La situación anterior a esa reforma estaba regida por la resolución número 64 de 30 de enero de 1948 del C. Subdirector de Egresos y Estudios Hacendarios en los siguientes términos: 1.—Las Panaderías o sean expendios o fábricas de pan no causan el impuesto sobre Ingresos Mercantiles aun cuando dentro de la misma panadería se expendan pasteles, bizcochos finos, repostería o pan blanco, ya que para los efectos de la Ley, los expendios de esos artículos se considerarán como panaderías... Y como los créditos cuya nulidad se demanda se refieren a los años de 1949-50 antes de la aludida reforma del artículo de la Ley, es indudable que no causaban el impuesto sobre Ingresos Mercantiles las panaderías aun con expendio de pasteles en la época abarcada por los impuestos que se tratan de exigir".

Por reforma del 30 de diciembre de 1951 se atemperó la disposición para declarar exentos los ingresos de las panaderías y fábricas de pan, debiendo llevarse la separación de ingresos cuando tuvieran venta de pasteles y señalándose como sanción en caso de no llevar la separación de ingresos el de que pagarían el impuesto sobre el 50% de los ingresos totales, estableciendo, por lo tanto, un caso especial para el caso general señalado en los artículos 48 y 49 de la Ley.

Pero los problemas suscitados por este inciso no terminaron ahí. La palabra genérica de "pan" daba lugar a una aplicación sumamente amplia y los fabricantes de galletas se ampararon en ella para conseguir que sus ingresos fueran declarados exentos del impuesto. Como se verá por la sentencia que a continuación se transcribe, el Tribunal Fiscal de la Federación declaró que la galleta es pan y el Fisco Federal buscando poner fuera de la exención a los fabricantes de galletas y pastas, reformó el inciso por Decreto del 26 de diciembre de 1954, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de ese año. La sentencia a que nos referimos es la siguiente:

Actor: Productos Alimenticios, S. A.—Juicio: 56/53.—"LA GALLETA ES PAN.—La Sala después de interpretar y analizar las estimaciones de los peritos señalados en el párrafo anterior y relativos al punto tercero de sus dictámenes, llegan a la conclusión de que los ingredientes que usa la sociedad actora para la fabricación de galletas, son los mismos que se usan para la fabricación del pan, debiéndose por lo tanto considerar que el producto elaborado por la sociedad actora es equiparable al pan".

El inciso b) ha quedado redactado actualmente de la manera siguiente: "b).—Panaderías y fábricas de pan.—No quedan comprendidos en esta exención los ingresos provenientes de la enajenación de galletas y pastas de cualquier clase o denominación".

Con la redacción anterior creémos que aun es aplicable el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal de la Federación expuesto en la sentencia dictada en el expediente 948/53:

Actor: Vicente Díaz Rodríguez.—"LAS PANADERIAS QUE OBTENGAN INGRESOS DIFERENTES DE LA VENTA DE PAN, CAUSAN EL IMPUESTO SOBRE LA TOTALIDAD DE SUS INGRESOS.—Es cierto que existe la exención de impuesto establecida por la Ley de Ingresos Mercantiles en relación con las panaderías y también que se publicó la Circular 64 en la que la Secretaría de Hacienda determinó que deberían considerarse exentas aquellas panaderías en donde se vendieran pasteles; pero en la tercera parte de dicha Circular esa Secretaría establece que esa exención sólo puede concederse cuando las panaderías no expendan ningún otro artículo gravado, como dulces y chocolates, y si la parte actora confiesa en su demanda que vende dulces y chocolates, no se encuentra comprendida dentro de lo establecido por la Circular citada, puesto que la misma, como ya se expresó, determinó que en esos casos, los expendios que vendieran otros artículos gravados pagarían los impuestos sobre la totalidad de sus ventas; en consecuencia, la acción de nulidad es improcedente..."

Acerca de las exenciones señaladas para los incisos c), d), e), f), g), y h), que corresponden a carnicerías, pescaderías y expendios de mariscos, verdulerías y florerías, lecherías y plantas pasteurizadoras de leche, carbonerías y establecimientos señalados en las fracciones 2 y 3 del Artículo 18, no ofrecen

mayor problema y el sustentante no ha encontrado ninguna sentencia relacionada con ellos, es más, no ha tenido siquiera noticia de juicios promovidos con relación a ellos.

El próximo problema que ofrece el artículo 18 es de los ingresos señalados en su Fracción IV. Esta Fracción ha sido adicionada con el inciso ñ) por el Decreto de 26 de diciembre del año próximo pasado, en que se declaran exentos los ingresos derivados de la enajenación de sombreros de palma y guaraches.

Con relación a esta Fracción se han dictado sentencias acerca de los incisos g), h) y m) por el Tribunal Fiscal de la Federación y que juzgamos de interés. La primera es la 3524/53 que nos parece correcta. La segunda, es la 1304/51 que nos parece infundada por darle un alcance mayor al que tiene el inciso h). La tercera, es la 393|49 y la cuarta 4564|49, ambas correctas a nuestro entender y acordes con el espíritu de la Ley.

Actor: Camarón Apastillado de Escuinapa, S. A.—“INTERPRETACION DEL INCISO G) DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—La intención del legislador fué la de que cuando los pescados o mariscos se encuentren en cada una de las formas expresadas anteriormente, los ingresos que se obtengan por su venta están exentos del gravamen sobre ingresos mercantiles y como el camarón que es un marisco no podría transportarse como sale del mar sin refrigerar o congelar a efecto de conservarlo, los pescadores utilizan un medio rudimentario para lograr esa venta, ello es cocerlo con el agua de mar y secarlo a los rayos del sol. Por lo tanto la Sala concluye que es procedente confirmar la resolución impugnada”.

Actor: Armando González Villarreal.—“LA VENTA EN EXPENDIOS EXCLUSIVOS DE PIELS Y CUEROS SIN CURTIR, ZALEAS, CERDA, CEBO Y PASTURAS ESTAN EXENTOS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—Que el artículo 9o. fracción III de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles aplicable, declara que no causan el impuesto los ingresos procedentes de venta de productos agropecuarios y aves de corral efectuadas por los productores o en expendios exclusivos de estos artículos. El opositor ha declarado que su expendio es exclusivo para la venta de esos productos que son: pieles y cueros sin curtir, zaleas, cerda, cebo y pasturas. La resolución impugnada y que fué dictada por la Dirección General de Ingresos Mercantiles, en 26 de marzo de 1951, restringe notoriamente el alcance de dicho precepto legal, a pretexto de interpretarlo, pues dice que sólo es aplicable a la venta de dichos productos realizados en los rastros y en los lugares oficialmente autorizados para la matanza.—Tal criterio no se compagina con las consultas que fueron formuladas por el demandante y que contestó en sus oficios de 11 y 20 de marzo de 1948 cuyas copias fotostáticas obran como pruebas en el juicio. Pues este mismo Tribunal Fiscal ya ha sostenido en resoluciones similares (793/49) que incluso el decreto que la autoridad demandada invoca de igual manera restringe el alcance del precepto que se estudia”.

Actor: Sánchez Fernández y Cía.—"ARTICULO 9º FRACCION III DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES. La Sala juzga que este texto con su categoría superior de la Ley, el que debe servir para resolver su condición como criadora y engordadora de ganado. El texto referido, a la letra dice: Artículo 9o.—No causan el impuesto los ingresos que procedan: ...III.—De las ventas de productos agropecuarios y aves de corral, efectuadas por los productores o en expendios exclusivos de estos artículos". Si las autoridades admiten, como lo es, que el ganado vacuno es un producto agropecuario y sólo discuten que el impuesto se causa porque las ventas efectuadas por la parte actora, son de segunda mano, debe concluirse que la resolución consistente en la orden número 105, impugnada en este juicio, es ilegal, en cuanto considera causante del impuesto a la parte actora y, hasta sin determinación de cantidad líquida que se exige, pues como se vé, la fracción III no distingue entre ventas de primera mano y ventas de segunda mano, sino que simplemente alude a ventas; de manera que un ganado vendido de primera mano, constituye una venta de producto agropecuario y, aunque la venta se haga también de segunda mano, la venta es igualmente del mismo producto, por lo que el texto es aplicable, sin las limitaciones que las autoridades superiores pretenden. Como antes ya se ha dicho, por otra parte, engordar ganado es una forma también de producir carne para el consumo y como, entre los objetos de la crianza del ganado figura también la de producir carne para el consumo, a mayor abundamiento, debe concluirse que aun la engorda y, por tanto, la venta de ganado engordado, es venta de producto agropecuario y, en consecuencia, también está favorecida por la exención de la referida fracción III del artículo 9o. citado".

Actor: Distribuidora Eléctrica, S. A. de R. L. de C. V.—"IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES INCISO 10 DE LA FRACCION III DEL ARTICULO 9o. DE LA PROPIA LEY.—Dispone el precepto citado que se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos que procedan de la venta de la energía eléctrica, por lo que se hace una exención en general y por ello deben considerarse también comprendidas a las empresas que solamente sean revendedoras y no sólo a los productores de fluido eléctrico".

Uno de los problemas de más urgente solución ha sido indudablemente el planteado por la Fracción VIII del artículo que venimos tratando. Vimos en los antecedentes de la Ley que se trató de evitar la duplicidad de impuestos y se prometió a los causantes que aquellos sujetos a un impuesto federal especial, estarían exentos del pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Así, en su estado original la exención decía que no causaban el impuesto los ingresos que procedían de la venta de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales sobre la producción. Inmediatamente surgieron dificultades como vemos por los dos extractos de la sentencia dictada en el expediente 4163/48 por el Tribunal Fiscal de la Federación y la sentencia del expediente 204/50.



Actor: José María Rodríguez Luján.—“ARTICULOS PRIMERO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO DE GASOLINA EN RELACION CON LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—La Ley del Impuesto sobre el consumo de gasolina señala como fuente del tributo en su artículo primero, la gasolina destinada al consumo en el interior del país, siendo causantes exclusivamente los productores y los importadores, quienes deben cubrir el impuesto al sacar los productos de las refinerías o al introducirlos al país, respectivamente; en cambio, la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles considera como fuente del mismo aquellos ingresos que como resultado de las operaciones de venta de toda clase de mercancías obtengan los comerciantes e industriales. De esta suerte se gravan en un caso el consumo de la mercancía cuyo impuesto es enterado sólo por el importador, o dicho sea, el comprador, y en el otro los ingresos percibidos por todo comerciante como resultado de la especulación mercantil; por lo que la Sala, entiende que debe reconocerse la legalidad de la resolución impugnada, en virtud de resultar infundado el agravio hecho valer en la demanda en el sentido de estarse gravando por dos veces la misma fuente impositiva”.

Actor: Augusto Losa Triay.—“EMPRESAS DE AGUAS ENVASADAS.—ESTAN EXENTAS DE PAGO DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES Y POR ELLO NO ESTAN OBLIGADAS A EMPADRONARSE.—El artículo 9o. de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, a partir de la fecha de su vigencia y hasta el 31 de diciembre de 1948, determinaba que no causaban el impuesto (fracción V) los ingresos procedentes de ventas de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales sobre la producción, por lo que, siendo este el caso, ya que la Ley del Impuesto a la producción de Aguas Envasadas de 30 de diciembre de 1947 establecía previamente un impuesto especial de producción para las empresas de referencia, resulta, pues, que las mismas no están obligadas a cubrir el impuesto sobre ingresos mercantiles, ni tampoco, en consecuencia, a empadronarse”.

Se cambió la redacción por Decreto del 29 de diciembre de 1948 y decía que estaban exentos los ingresos por ventas de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales federales sobre la producción, la explotación ó sobre ventas de primera mano. Como se verá tampoco quedó subsanada la dificultad.

Actor: Agencias Selectas.—Juicio: Revisión Fiscal. Tomo CXV. Pág. 227.—“IMPUESTOS A LAS MEDICINAS.—La fracción V del artículo 9o. de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establece que no lo causan los ingresos que procedan de las ventas de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales sobre la producción, y conforme al artículo 13 del Decreto de 31 de diciembre de 1941, se fijarán en los productos farmacéuticos que se elaboran, en las ventas de primera mano, rimbres especiales que crea, por concepto de certificación y de acuerdo con la Tarifa respectiva el artículo 9o. del citado Decreto, y aun cuando el gravamen reciba la denominación de derecho, técnica y jurídicamente constituye un impuesto. En efecto conforme al artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obli-

gatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal; y conforme a su artículo 3 son derechos las contraprestaciones requeridas por el Poder Público en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él; y de estas dos definiciones, la que se conforma exactamente al caso del pago que realiza mediante la adhesión de timbres especiales al producto en venta de primera mano, es la del impuesto”.

Actor: Gas Butano Propano, S. A.—Juicio: 1925/52.—“IMPUESTO QUE ESTABLECEN LOS ARTICULOS 10 Y 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL PETROLEO Y SUS DERIVADOS, NO ES UN IMPUESTO ESPECIAL AL CONSUMO, SINO A LA IMPORTACION.—Está probado en autos, que la empresa actora importa de los Estados Unidos de Norteamérica el gas combustible que enajena en su negocio; también está probado en autos que en los meses de octubre y noviembre a que se refieren las órdenes de cobro de la Secretaría de Hacienda, pagó el impuesto causado en el momento de su importación en la cantidad de \$17,173.38; que este gas lo distribuye entre su clientela, como ventas de primera mano; de donde resulta que la empresa cumple con lo dispuesto en los artículos 10 y 11 de la Ley del Impuesto sobre Productos del Petróleo y sus Derivados.—En tal virtud y teniendo en cuenta que en el presente caso se trata de ventas de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales federales que cubre el actor en el momento de la importación, que de acuerdo con el artículo 90. fracción II de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, no se consideran ingresos gravables, por lo que, la resolución impugnada no se encuentra ajustada a derecho”.

Hubieron personas que quisieron ampararse bajo esta exención promoviéndose juicios tan absurdos como el que dió lugar a la sentencia siguiente:

Actor: Reginaldo Sánchez y Cía. S.R.L.—1517/49.—“ARTICULO 90., FRACCION V DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—VENTAS DE DUELAS CABECEADAS, CAJAS DE EMPAQUE Y HUACALES.—Si bien es cierto que esta fracción consigna la exención respecto de los ingresos por ventas de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales sobre la producción, la explotación o sobre ventas de primera mano, tal precepto debe entenderse, sin lugar a dudas, en el sentido de que sólo están exentos del impuesto los ingresos por ventas de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales sobre la producción, la explotación o sobre ventas de primera mano de las propias mercancías, pero no de la materia prima que se emplee para elaborarlas. El precepto alude a mercancías y no a la materia que las constituye. En consecuencia, si la actora cubre el impuesto forestal por la explotación de bosques y así obtienen la madera materia prima, una parte de la cual utiliza en la fabricación de los artefactos que produce, ello no significa que deba quedar exenta del impuesto sobre ingresos mercantiles en los términos de la fracción V citada, porque el referido impuesto forestal grava la explotación de bosques y la producción de madera, pero no los objetos fabricados con ella que va en su calidad de mercancía y de materia prima con objeto de las ventas cuyos ingresos quedan y deben quedar afectos al impuesto combatido. En tal virtud, las resoluciones impugnadas son legales y debe declararse la validez de las mismas”.

Por Decreto de 29 de diciembre de 1950 se excluyó de la exención a las ventas de automóviles ensamblados efectuadas directamente al público no obstante estar gravadas con el Impuesto especial respectivo. Por Decreto de 30 de diciembre de 1951, incorrectamente se hizo mención a que no quedaban incluidos en esta exención las mercancías gravadas sólo con algún derecho pues no era necesario mencionarlo.

Por Decreto del 21 de diciembre de 1953 se adicionó la fracción para excluir a los laboratorios que produjeran medicinas, materiales de curación, productos médico-químicos, medicinales y farmacéuticos, para incluirlos dentro de los ingresos semi-gravados por el Artículo 17, Fracción I, inciso b). También se hizo mención a que no estaban incluidas en la exención los artículos de tocador y belleza y los ingresos obtenidos en los cabarets, pulquerías, cantinas y piqueras y demás expendios de bebidas embriagantes, como resultado de sentencias del Tribunal Fiscal como la dictada en el expediente No. 2755/53 ratificada por el Juez 20. de Distrito en Veracruz y que actualmente se encuentra en revisión bajo el número de toca 418/55.

Actor: Ron de Cordoba, S. A.—“ELABORACION DE RON.—En la especie no se ha acreditado en autos que la mercancía materia de este juicio esté gravada con impuestos especiales federales, pues aun cuando la actora manifiesta que viene cubriendo el impuesto que señala la Ley del Impuesto sobre Expendios de Bebidas Alcohólicas, no debe tomarse en consideración para los efectos de la exención a que se contrae la disposición transcrita, porque la Ley de Expendios de Bebidas Alcohólicas grava las ventas al copeo y en botella cerrada al menudeo, que no corresponde al caso de la actora, porque está probado en autos que sus ingresos provienen de la enajenación del Ron Peñuela que ella elabora, distinta esta enajenación de las ventas al copeo y en botella cerrada que señala la Ley de Impuestos sobre bebidas alcohólicas en los términos de los artículos 10. y 20. de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sin que opere la exención de la fracción VIII del artículo 18 del propio ordenamiento en virtud de que el Ron Peñuela no se encuentra gravado por impuestos especiales. Por otra parte debe tenerse por válida la resolución de la autoridad administrativa en virtud de que no se allegaron elementos de prueba bastantes para acreditar la exención a que se refiere el actor de su demanda”.

Pero ahí no acabaron los problemas. La redacción de la fracción parecía contener la proporción exacta de causante para que el Fisco cumpliera con sus obligaciones contraídas de no sujetar el Impuesto Federal de Ingresos Mercantiles a los sujetos a un Impuesto Federal Especial y a la vez excluir renglones importantes que podían caer bajo la imposición. Pero no fué así; los madereros del Estado de Campeche que explotan la vegetación forestal estando exentos del impuesto sobre ingresos mercantiles por pagar el Impuesto Federal Especial señalado en el Artículo 40. de la Ley del Impuesto sobre

la Explotación Forestal, posteriormente, enajenan el producto a un industrializador que elabora la materia prima en madera de triplay, y madera semi-elaborada en general. El industrializador exporta el producto, pero al afectar la exportación la aduana de salida le exige el pago del impuesto adicional señalado en el Artículo 40., fracción VIII, inciso B) de la Ley del Impuesto de explotación forestal cuando es para exportación. El industrializador ahora exportador, ocurre a la Oficina Federal de Hacienda de la localidad y paga el impuesto adicional efectuando posteriormente la exportación del producto. Naturalmente, el impuesto adicional pagado por el industrializador, era proporcionalmente menor que si tuviera que pagar el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles sobre el precio de venta de sus productos.

La Dirección del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, previo estudio del problema, exigió a los industrializadores el pago del Impuesto de Ingresos Mercantiles. Estos interpusieron demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, argumentando como principales alegatos que las exportaciones de los productos madereros por ellos efectuados, constituían enajenaciones de productos gravados por un impuesto federal especial. Afirmaban que el producto maderero exportado era resultado de una transformación efectuada mediante un proceso de industrialización y que para poderlo exportar tenían necesidad de pagar el impuesto federal especial establecido en el Artículo 40., fracción VIII, inciso B) de la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal y que por lo tanto, esa operación era una operación de compra-venta de primera mano, gravada con un impuesto federal especial y que gozaba de la exención señalada por el Artículo 18, fracción VIII de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. La Sría. de Hacienda y Crédito Público contestó las demandas sosteniendo la validez de las resoluciones impugnadas, en virtud de que estimaba que los productos que los demandantes habían exportado no estaban afectos a un impuesto federal especial y de que el error en que incurrían los actores era en estimar que eran causantes de la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal y de que si fuera compra-venta de primera mano sujeta a un impuesto federal especial, los industrializadores serían explotadores de riqueza forestal. Alegaba la Sría. que el industrializador no tenía ninguna obligación de pagar el impuesto adicional señalado por la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal por no ser causante de este impuesto y de que no por el solo hecho de pagarlo, podía convertirse en causante del impuesto, y por tanto, sujetos a un impuesto federal especial.

Desgraciadamente, las Salas del Tribunal Fiscal nunca se pusieron de acuerdo sobre este problema y la Cuarta, Quinta y Séptima Salas del Tribunal Fiscal declararon que los ingresos derivados de la explotación de madera industrializada no causaban el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como a continuación se verá:

Actor: Fidel Sánchez Rosado.—Juicio: 2887/52.—“LOS INGRESOS DERIVADOS DE LA EXPORTACION DE MADERA INDUSTRIALIZADA NO CAUSAN EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—No existe controversia respecto que la actora en la especie, ha obtenido la madera en bruto y por proceso de industrialización la convierte en un nuevo artículo ya distinto del de su origen, por consiguiente debe estimarse que precisamente por ese proceso de industrialización se convierte en productora de artículos nuevos, producción que además se encuentra gravada con el Impuesto de Explotación Forestal que establece el inciso b) de la fracción VIII del artículo 4º de la Ley de la materia, puesto que se trata de un producto para exportación; en tales circunstancias, debe estimarse que las ventas que en este caso realiza no pueden considerarse como de segunda mano porque para considerarla así sería indispensable que se hubiera enajenado el producto tal y como se adquiere, situación ésta que no se realiza porque la empresa demandante lo industrializó dándole otras formas y calidades distintas que por este sólo hecho se convierte en un nuevo producto y es precisamente la producción de ese nuevo artículo que se destina para la exportación, el que viene a ser gravado por el Impuesto Forestal aludido y consecuentemente el productor en este caso debe considerarse como explotador ya que, además, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal, entre otro caso, la que tiene por objeto utilizar los productos que se obtengan de los aprovechamientos respectivos en fines industriales y quien realiza ese objeto se convierte en explotador y causante del impuesto de acuerdo con el artículo 2º de la Ley de la materia. En la especie es un hecho incontrovertible que el actor ha utilizado con fines industriales los productos forestales que adquirió y que posteriormente transformó para su exportación. En esa situación es evidente que en el caso se han realizado los supuestos previstos por las disposiciones legales invocadas de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles para estimar que la empresa actora por la madera que exportó, y a la que se refiere este negocio, no puede ser considerada como causante del impuesto de que se trata por estar gravada la producción de dicha madera con el impuesto especial que establece la fracción VIII, inciso B) de la Ley del Impuesto Forestal, por reunirse las condiciones para considerar a la empresa demandante como productora y a su vez explotadora de la vegetación forestal utilizada en fines industriales y porque la venta que realizó por la madera exportada debe estimarse como de primera mano, y sin que las pruebas aportadas por las responsables desvirtúan tal conclusión, puesto que con ellas sólo se acredita la existencia de los actos reclamados”.

Actor: Manuel Rosado.—Juicio: 2835/52.—“LOS INGRESOS DERIVADOS DE LA EXPORTACION DE MADERA INDUSTRIALIZADA NO CAUSAN EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—El actor al tener el carácter de explotador



y exportador al mismo tiempo y al haber cubierto durante los años de 1950 y 1951, en que exportó madera de caoba industrializada con los recibos oficiales el impuesto adicional sobre explotación forestal a que se refiere el artículo 4º en su inciso b), tracción VIII es claro que se encuentra dentro de lo expresamente previsto por el artículo 9º, inciso f), de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y que por tanto está exento de dicho gravamen.

Sin embargo, la Segunda y Cuarta Sala declararon que la madera industrializada y exportada por persona distinta al explotador causaba el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, por los ingresos obtenidos:

Actor: Ramón Espinola Blanco —Juicio: 2862/52.—“LA MADERA EN BRUTO INDUSTRIALIZADA Y EXPORTADA POR PERSONA DISTINTA AL EXPLOTADOR, CAUSA EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES POR LOS INGRESOS QUE OBTENGA.—El quejoso manifiesta en su escrito de demanda que adquirió materia prima y mediante un proceso de industrialización la transformó en otros productos para su exportación, es decir, en el caso se realizaron, de acuerdo con esa aseveración, dos operaciones de compraventa, entendiéndose que la primera adquisición de materia prima, la realizó el demandante con la persona autorizada para efectuar la explotación forestal, que es la obligada a pagar el impuesto que, dada su naturaleza, es un gravamen a la producción que debe cubrirse previamente de acuerdo con las disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal, y es indudable que el causante de ese impuesto fué el sujeto que llevó a cabo esa explotación y la enajenó en favor de terceras personas para que mediante el proceso de industrialización a que se refiere el quejoso en su demanda se transforme para después explotarlo y consecuentemente venderlo, siendo por lo tanto, inexacta la aseveración que hace el actor de que al realizar la venta tuvo necesidad de cubrir el impuesto federal especial establecido por el inciso b) de la fracción VIII del artículo 4º de la Ley de la materia y los pagos hechos por ese concepto y que comprueba con los recibos que ofreció como prueba, no justifican que el actor sea objeto del impuesto de explotación forestal, sino que, como lo expresa la Procuraduría Fiscal, la única conclusión a que podría llegarse es que pagó el impuesto por las personas que le vendieron la madera en rollos. Como consecuencia de lo expuesto en el párrafo anterior, no son aplicables las disposiciones legales que invoca el quejoso, artículos 9º, fracción II, vigentes en el año de 1950 y 9º fracción II, inciso f), vigentes en 1950, de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que establece que no son causantes sobre los ingresos mercantiles los obtenidos por venta de mercancías gravadas con impuestos especiales federales, sobre la producción, la explotación o venta de primera mano, porque las ventas realizadas por el quejoso aún suponiéndolas de primera mano, el proceso seguido para transformar el producto no está gravado con ningún impuesto especial federal y, en consecuencia, cabe declarar la validez del proveído impugnado. Las demás pruebas ofrecidas por el quejoso no desvirtúan las consideraciones anteriores; la testimonial porque los testigos ofrecidos por la parte actora sólo comprueban el proceso especial de industrialización a que se sujeta la materia para su exportación y venta, pero no comprueban que en el caso se trata de una operación de primera mano.

Respecto al informe rendido por la Agencia General de Campeche, Sección Forestal y de Caza, sólo comprueba los requisitos necesarios para expedir certificados de explotación para su exportación y la forma en que se cubren los impuestos, así como que el demandante pagó las diferencias de cuota de interior a exportación por las exportaciones que se llevaron a cabo".

Actor: Guillermo Sánchez Carrillo.—Juicio: 2324/52.—"LOS INGRESOS DERIVADOS DE LA EXPORTACION DE MADERA INDUSTRIALIZADA, ESTAN AFECTOS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—Tanto el actor como las demandadas en este juicio afirman que las maderas, motivo de este asunto, fueron adquiridas por el actor de los explotadores en rollo o en bruto y asienta la parte actora que dichas maderas fueron sometidas por él a determinadas operaciones transformándolas en artículos diferentes de los adquiridos de la explotación para su consumo en el país y para ser exportados. Esta Sala considera que si se tiene presente que la actividad del actor no se inicia en los bosques, que es el lugar en donde se lleva a cabo la explotación o se obtienen las maderas que forman la materia prima, debe conformarse que no puede reunirse en dicha persona de acuerdo con lo que establece el Código Fiscal de la Federación y lo ordenado por los artículos 1º, 2º y 4º, fracción VIII de la Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal, los requisitos necesarios para estimar que es sujeto o causante del Impuesto Especial establecido por la Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal. Además las disposiciones vigentes en los años de 1950 y 1951 sobre la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establecían en su artículo 1º que el impuesto sobre dicho concepto se causaba sobre los ingresos por concepto de ventas en los términos del artículo 2º de la Ley, que establecía se entendía como ingreso por concepto de venta una proporción en efectivo, en certificados, en valores, en títulos de créditos, en crédito de libros obtenido por los comerciantes o industriales como resultado de la operación de una enajenación de bienes, debiendo concluirse que tenían el carácter de sujetos del impuesto las personas que obtenían los ingresos por concepto de ventas y que era objeto del gravamen la percepción de Ingresos Mercantiles derivada de la celebración de las ventas. Por lo expuesto se desprende que para que un sujeto del crédito fiscal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles pudiera quedar comprendido dentro de lo preceptuado en el artículo 9º, fracción II, inciso f) (artículo 18, fracción VIII), se necesitaba que fuera productor o exportador de alguna mercancía cuya elaboración o explotación estuviera sujeta a un impuesto especial y el actor en este juicio opera sujetando a determinada transformación las ventas de maderas que adquiere y quedan afectas al impuesto de exportación general que regula la legislación y deben, en forma particular, la Tarifa del Impuesto de Exportación, por lo que las ventas que realiza el quejoso, teniendo en cuenta que se refieren a una madera que fué objeto de una venta de primera mano, son de segunda mano. Argumentos que se robustecen con el informe de la Agencia General de la Secretaría de Agricultura en Campeche, ofrecido como prueba en el que se asienta que el actor no es explotador de maderas, sino productor de la madera aserrada".—El C. Juez de Distrito en Campeche, Camp., confirmó la anterior sentencia en el Amparo número 195/53, con fecha 22 de abril último.

El único juicio de amparo en contra de las sentencias desfavorables para los causantes de que tenemos noticia, fué el amparo número 195/53 interpuesto en contra de la sentencia del Tribunal Fiscal número 2324/52 y el C. Juez de Distrito en el Estado de Campeche confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal con fecha 22 de abril de 1952.

Actualmente la fracción VIII ha quedado redactada de la manera siguiente:

"VIII.—Los ingresos obtenidos por la primera enajenación de mercancías gravadas por impuestos especiales federales sobre la producción, la explotación o ventas de primera mano, siempre que las mercancías hayan sido vendidas en el mismo Estado y condiciones en que fueron gravadas por los impuestos federales especiales citados. No quedan incluidos en esta exención las mercancías gravadas sólo con algún derecho en los términos del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación".

Como se ve, la redacción de la fracción en su estado actual es consecuencia directa de los juicios promovidos por los madereros de Campeche. Veremos ahora qué nueva salida buscan los causantes, pues no hay leyes que puedan prever todas las situaciones que se dan en la vida real!

La fracción IX declara exentos los ingresos provenientes de las empresas cuyo objeto sea la edición o venta, con fines culturales o informativos, de libros, periódicos, revistas y láminas geográficas anatómicas o artísticas, de música impresa, que no sean discos, así como los ingresos procedentes del alquiler de los artículos mencionados. Esta fracción ha sufrido diversas transformaciones, todas ellas ampliando dicha exención, cosa laudable tomando en consideración el fin que persigue.

Originalmente la exención decía que no causaban el impuesto las ventas de libros, revistas o periódicos que hagan las empresas editoriales y las librerías. Posteriormente, por reforma de 29 de diciembre de 1948, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre del mismo año, se cambió la redacción para declarar exentos los ingresos de las empresas cuyo objeto era la edición o venta de libros, de música impresa que no sea en discos, revistas y láminas geográficas, anatómicas o artísticas; así como los obtenidos de la venta o del alquiler de estos productos. No fué sino hasta la reforma de 30 de diciembre de 1951 publicada en el Diario Oficial de 31 del mismo mes y año en que su redacción quedó como la que tiene en la actualidad.

Las Salas del Tribunal Fiscal han interpretado la exención de la fracción IX en forma restrictiva, como debe hacerse en todo lo relacionado



con las exenciones. Así, se verá por la sentencia dictada en el expediente número 3083/48 del juicio promovido por Juan Barcelo.

"LEY FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—ARTICULO 9º, FRACCIÓN VII.—ESTA DISPOSICION LEGAL ORDENA QUE NO CAUSAN EL IMPUESTO LOS INGRESOS PROCEDENTES DE LAS VENTAS DE LIBROS, REVISTAS O PERIODICOS QUE HAGAN LAS EMPRESAS EDITORIALES O LAS LIBRERIAS.—El problema que la Sala se avoca es el siguiente: Debe resolver si los ingresos provenientes de las ventas de libros, revistas y periódicos, efectuadas en el negocio comercial del señor Juan Barcelo, causan el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, atendiendo a que en dicho comercio, además de los libros, revistas y periódicos, vende otros artículos escolares. La propia Sala considera que el establecimiento del señor Barcelo es una librería, pero queda exceptuado del pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, únicamente por lo que respecta al importe de la venta de los libros y no por lo que hace a los otros artículos escolares que expenden, pues, considerando que la Ley de excepción debe ser interpretada en forma restrictiva y que la Ley de Ingresos Mercantiles, debe reputarse para ese efecto como una Ley de excepción, la exención que concede el precepto legal citado, debe interpretarse en favor sólo de las casas editoriales y librerías por constituirse ellas el sujeto beneficiado por la liberación del gravamen respectivo. Esa doctrina se interpreta con la siguiente extensión: En un comercio como el del señor Barcelo, exclusivamente al importe de las ventas de los libros no causa el Impuesto de Ingresos Mercantiles, Sólo causan los ingresos provenientes de la venta de los otros artículos escolares".

Así mismo, el Tribunal Fiscal ha seguido el lineamiento de la fracción IX en cuanto a que el objeto de las empresas tiene que ser la edición o venta, con fines culturales o informativos, en libros, periódicos, revistas, etc., en las siguientes sentencias:

Actor: Imprenta Mexicana, S. R. L.—Juicio: 2995/51.—"INTERPRETACION E IMPRESION DE LIBROS.—De autos no aparece probado que la Empresa actora se dedique a la edición o venta de libros, periódicos y revistas, para que esté exenta del gravamen en los términos del artículo 9º, fracción VIII de la Ley de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que la interpretación de la Secretaría de Hacienda y lo previsto en el artículo invocado, exigen para que opere la exención que las imprentas y litografías tengan como objeto exclusivo la edición o venta de libros, periódicos y revistas; pero las percepciones provenientes únicamente de la impresión, sin que esa impresión tenga por objeto la edición de libros o revistas, obligan al causante a cubrir el impuesto correspondiente, más aun en el presente caso de la documentación de la empresa actora, aparece que los clientes le reintegran los precios del papel empleado en los trabajos que ha desarrollado. Tampoco se ha probado en autos que la empresa actora sea la que se dedique a publicar una obra y cuide de su impresión, por lo que, al no concurrir esas circunstancias no está comprendida dentro del artículo 9º, fracción VIII de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y de la interpretación dada por la Secretaría de Hacienda".

Actor: Procuraduría Fiscal de la Federación.—Juicio: 2633/52.—“LOS INGRESOS QUE SE PERCIBEN COMO PAGO DE LOS SERVICIOS DE IMPRENTA QUE SE EJECUTEN POR CUENTA DE OTRAS PERSONAS, NO PUEDEN CONSIDERARSE INCLUIDOS EN LA EXENCION DE QUE SE TRATA.—En concepto de la Sala, las disposiciones en que se apoya la resolución impugnada y que se citan en el primer párrafo de la misma, se refiere exclusivamente a los ingresos obtenidos por la venta o edición de libros, música impresa que no sea en discos, periódicos, revistas y láminas geográficas, anatómicas o artísticas, incluyendo a partir de la reforma de 31 de diciembre de 1948, dentro de dicha exención, también los ingresos procedentes del alquiler de estos mismos artículos; pero los ingresos que se perciben como pago de los servicios de imprenta que se ejecutan por cuenta de otras personas, no pueden considerarse incluidos en la exención de que se trata. En efecto, en los casos de ventas o alquiler de libros y demás artículos antes indicados, el ingreso se percibe con motivo de la transmisión de la sociedad o propiedad del derecho de usar los artículos mencionados y estas hipótesis se realizan respecto de las empresas editoras de libros, así como de las librerías u otras empresas que tengan por objeto la edición, venta o alquiler de libros, periódicos, revistas, etc. En cambio, tratándose de las imprentas que llevan a cabo la impresión material de tales artículos, por encargo de otras personas, el ingreso correspondiente se percibe por la prestación de tal servicio, por la que el mismo ingreso queda comprendido en la fracción II del artículo 19 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles”.

Actor: Miguel Suari.—Juicio: 1366/54.—IMPRESION Y ENCUADERNACION —Aparece probado de las constancias del expediente que el causante tiene establecido un negocio mercantil que opera en el ramo de la impresión y encuadernación de libros, periódicos y revistas, y que en tal virtud, de acuerdo con la exención contenida en la fracción IX del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles están exentos del pago del citado impuesto”.

La última sentencia nos parece incorrecta en cuanto declara exentos los ingresos provenientes de la encuadernación de libros y la fracción IX nada dice al respecto, estando gravados a nuestro parecer, los ingresos provenientes de encuadernación.

La fracción X del artículo 18, fué derogada por reforma de 26 de diciembre publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1954. A primera vista parece que la Ley sólo fué corregida de un defecto de técnica jurídica de que adolecía.

Desgraciadamente no es así. La Dirección General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha resuelto con fundamento en los artículos 10 del Código Fiscal de la Federación y 79 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que la intención del Legislador al derogar la exención contenida en el artículo 18 fracción X, fué la de obligar al pago de tributo a las personas que obtuvieran ingresos por concepto de regalías. Sostiene la Direc-

ción citada que tales percepciones no implican el despliegue de un verdadero esfuerzo a cargo del beneficiario, tanto en el aspecto físico-intelectual, como en el riesgo a que se expone toda inversión de capital, estimando que no había razón para otorgar un trato especial a quienes obtuvieran ingresos por el concepto indicado. Se sigue, que la Dirección conceptúa el ingreso por regalías como un ingreso mercantil.

El sustentante no está de acuerdo con este criterio. La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles grava los ingresos de índole mercantil que se obtengan por: a) enajenación de bienes; b) arrendamiento de bienes; c) prestación de servicios; y d) comisiones y mediaciones mercantiles. Las regalías, como se entienden en la actualidad para los efectos del derecho tributario, tienen su origen en el "Royalty" del derecho anglo-sajón y no en la regalía como se entiende en castellano.

De acuerdo con las fracciones XIII y XIV de artículo 125 de la Ley del Impuesto sobre la Renta las regalías pueden definirse como ingresos provenientes de la explotación, efectuada por personas distintas del titular, de patentes de invención, marcas de fábrica, nombre comercial y derechos de autor; así como los ingresos que reciben en su carácter de propietarios o poseedores de bienes muebles o de material rodante de las personas a quienes se concede el uso o explotación de éstos, sin transmitir la propiedad. Como se ve, la persona que percibe ingresos por concepto de regalías no está percibiendo un ingreso que grave el artículo 1º de la Ley, toda vez que no es una enajenación de bienes, ni un arrendamiento de bienes, ni una prestación de servicios, ni una comisión o mediación mercantil. En el derecho estadounidense, en términos generales, se conceptúa que la regalía es un derecho o compensación pagado al dueño de una patente o de una "copyright" por el uso de él o el derecho de actuar bajo él, generalmente a un tanto fijo por cada artículo manufacturado, usado, o vendido, o también en porcentaje producido de la fabricación del dueño de un artículo. O sea, tampoco de acuerdo con lo que se entiende por regalía en el derecho estadounidense, puede caer este ingreso dentro del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Para los habitantes del Distrito Federal es benéfico el criterio de la Dirección de Ingresos Mercantiles, ya que de esta forma no tendrán que pagar el impuesto sobre productos de capitales del artículo 316, fracción VII de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal y que asciende a 5% sobre la totalidad de los ingresos por concepto de regalías.

Aunque esto es cierto, los demás causantes no están en el mismo caso,

y repetimos, por el hecho de que se haya derogado la fracción X, no quiere decir que la Ley grave en la actualidad los ingresos por regalías a pesar del criterio de la Dirección.

La fracción XI declara exentos los ingresos procedentes de la venta o del arrendamiento de bienes inmuebles y los derivados del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas. Nos parece interesante la siguiente sentencia y perfectamente correcta, no necesitando mayor explicación por la clara y determinante declaración del Tribunal Fiscal.

Actor: . . . . .—Juicio: 885/52.—“INGRESOS MERCANTILES.—ARRENDAMIENTO DE CARROS DE FERROCARRIL.—Los argumentos de la Procuraduría Fiscal, en el sentido de que conforme al artículo 1º fracción V de la Ley de Vías Generales de Comunicación, por Ferrocarril, debe entenderse el que comunica entre sí dos o más Entidades Federativas, por tanto los carros o furgones propiedad de la actora no unen ninguna Entidad Federativa, ya que no están sujetos a un itinerario y por tanto dichos carros no pueden considerarse como un ferrocarril y consiguientemente como un inmueble, en opinión de esta Sala son completamente improcedentes, ya que la actora no demanda que los carros que dedican al arrendamiento y subarrendamiento sean ferrocarriles, sino que con apoyo en el artículo 750 del Código Civil aplicado supletoriamente por disposición del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, ya que no existe en la legislación tributaria ninguna disposición que defina lo que debe entenderse por bien mueble o inmueble, en tales condiciones resulta indudable que los referidos carros de ferrocarril son bienes inmuebles, atento a lo dispuesto en el artículo antes citado del Código Civil, exentos del impuesto en consecuencia, los ingresos que se obtienen de su arrendamiento y subarrendamiento conforme a la fracción XI del artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles”.

Las fracciones XII y XIII no ofrecen ningún problema y con relación a la fracción XIII nos parece interesante transcribir la sentencia dictada en el expediente 1766/53 por el Tribunal Fiscal de la Federación y que por sí sola se explica ampliamente, y a su vez a la fracción a que se refiere.

“LAS INSTITUCIONES DE CREDITO Y ORGANIZACIONES AUXILIARES, DE SEGUROS Y FIANZAS, SON CAUSANTES DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES SI OBTIENEN INGRESOS POR OPERACIONES NO PROPIAS DE SU OBJETO.—HOSPEDAJE.—Es cierto que la fracción XIII del artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establece que los ingresos que provienen de operaciones efectuadas por instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, de seguros y de fianzas, que son propios de su objeto directo, no causan el impuesto. En el presente caso, y las circunstancias de que la Latino Americana, haya hecho una inversión en un edificio de apartamentos, y que en el mismo haya instalado mobiliario acondicionándolo para realizar con los mismos el contrato de hospedaje principalmente con la población flotante de la ciudad de Cuer-

navaca, del Estado de Morelos que indica claramente, que no está realizando una operación propia de su objeto directo. Bien es cierto que las instituciones de seguro, deben hacer sus inversiones con las finalidades señaladas por los artículos 32 y 64 de la Ley General de Instituciones de Seguros, pero de ninguna de las citadas disposiciones, se puede concluir lógica y jurídicamente que estén capacitadas para realizar actos mercantiles, que queden comprendidas dentro de las exenciones que la Ley Federal de la materia señala, en el caso de que dichos actos mercantiles no sean consecuencias del objeto a que obedeció la constitución de dichas instituciones de seguros. A mayor abundamiento, la Sala estima que hay que distinguir entre el contrato de arrendamiento, y el contrato de hospedaje, mientras que el contrato de arrendamiento está relacionado directamente con las finalidades de conservaciones de los inmuebles de las compañías de seguros y, así mismo, es el medio más propicio para lograr la efectividad de los productos de los citados inmuebles, el contrato de hospedaje, tiene características muy diversas, que lo colocan fuera del objeto directo de dichas compañías y particularmente, como en el caso, de la de Seguros de Vida La Latino-Americana, S. A., considera la Sala que la realización de actos mercantiles, diversos de los que directamente se refieren a la consecución del objeto social, si caen dentro de los preceptos de la legislación federal en materia de ingresos mercantiles, y en tal virtud, debe la negociación actora, proceder a obtener su cédula de empadronamiento, y a cubrir las obligaciones tributarias derivadas de la citada ley”.

Con relación a la fracción XVI es interesante ver que el Tribunal Fiscal de la Federación ha interpretado la exención ampliándola a los materiales de desperdicio de los productos de las industrias que han sido declaradas necesarias.

“MATERIALES DE DESPERDICIO.—A juicio de esta Sala la venta de materiales de desperdicios de una negociación, no causa el gravamen señalado por la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, tanto más cuanto que la causante está exenta del impuesto sobre los productos de los cuales se derivan dichos desperdicios. En diversas resoluciones, se ha sustentado este criterio por la Sala, pudiéndose citar al efecto la contenida en el juicio de oposición número 3476/53 promovido por Celanese Mexicana”. Mismo sentido: juicio 2296/54, promovido por Celanese Mexicana, S. A.

La fracción XVII que declara exentos los ingresos de los estudios y laboratorios de la industria cinematográfica y los que obtengan las empresas productoras de películas, encuentra su origen en la reforma del 29 de diciembre de 1948, cuya redacción era de declarar exentos los ingresos de las empresas productoras domiciliadas en el país, así como de los estudios y laboratorios de la industria cinematográfica. Siguiendo la redacción primitiva el Tribunal Fiscal dictó la sentencia número 4872/49.

“La exención a empresas productoras de películas que a su vez distribuyan las películas que producen, no puede hacerse extensiva a aquellas empresas en las que intervienen personas que no tienen la característica de ser productoras, puesto que en

tales circunstancias la fuente de ingresos de estas empresas no es propiamente la producción de películas, y consecuentemente no pueden ser consideradas dentro de la exención consagrada por el precepto legal arriba citado, pues tal cosa equivaldría a ampliar infundadamente los beneficios de dicha exención rebasando los límites establecidos por el legislador”.

La fracción fué reformada nuevamente por la Ley de 29 de diciembre de 1950 para decir que estarían exentos los ingresos de los estudios y laboratorios y de la industria cinematográfica y los que perciban las empresas productoras de películas domiciliadas en el país. En este último caso sólo quedan comprendidas en la exención los ingresos derivados de la distribución de películas que pertenecieran a productores asociados en dichas empresas. Por Ley de 30 de diciembre de 1951 se cambió la redacción a la que actualmente tiene la fracción. La reforma se debió sobre todo, a los juicios promovidos por las empresas distribuidoras de películas extranjeras en México, pues la exención tiene por objeto el fomento de la industria cinematográfica nacional en todas sus fases para películas producidas en el país.

“ARTICULO 3º DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—EN 1948 LAS EMPRESAS QUE ALQUILARON PELICULAS NO CAUSARON TAL GRAVAMEN.—El hecho de que el artículo citado señalase como sujetos al Impuesto de Ingresos Mercantiles, entre otras personas a los que en establecimiento fijo realicen trabajos de prestación de servicios a solicitud del cliente, no permite aceptar que en tal situación se encuentra comprendido el alquiler de películas y que, al reformarse la Ley de Ingresos Mercantiles, se llenó la laguna existente en el texto primitivo de la Ley. No puede tampoco aceptarse como operante el hecho de que el artículo 4º de la Ley de Ingresos Mercantiles que se estudia considera como gravada la actividad de distribuir, porque esta operación es genérica y no expresa en la materia especial a que se dedican las empresas de películas y siendo las normas tributarias de aplicación restrictiva, no puede afectarse a las causantes por analogía y similitud, tan es así, que el legislador posteriormente hizo comprender en forma expresa a las empresas alquiladoras de películas, no para evadir la posibilidad de discusión, como indica la Tesorería del Distrito Federal, sino para dar fuerza legal al gravamen. A mayor abundamiento, la interpretación de lo que dispone la fracción X del artículo 9º de la Ley original de 31 de diciembre de 1947, sí puede operar en favor de la parte actora, ya que se declaran como exentos del impuesto los ingresos que procedan de espectáculos, diversiones públicas o juegos permitidos, sin que pueda dudarse de que los ingresos que obtiene la parte actora provienen precisamente de un espectáculo como es el cinematógrafo, y si con la exención que la propia Ley establece se señalaba una situación de privilegio para las alquiladoras de películas, el defecto no es de dichas empresas, sino de una deficiencia de la Ley. En tal virtud procede declarar la nulidad de la resolución combatida en este juicio, por la que se consideró a la empresa actora como causante del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por el año de 1948”.—Mismo sentido: sentencia dictada en la revisión fiscal

número 268/52-RKO. Radio Pictures de México, S. A.—Revisión Fiscal 239/52-Columbia Pictures, S. A.—Toca 309/50.—Films Unión, S. A.

La fracción XVIII ha sufrido diversas modificaciones, pero no haremos un comentario mayor sobre ellas fuera de que actualmente se declararon exentos los ingresos provenientes de contratos celebrados con organismos descentralizados para la ejecución de obras públicas, siendo que antes no lo estaban, pareciéndome muy acertada esta reforma.

La fracción XIX declara exentos los ingresos obtenidos por establecimientos de enseñanza pública y privada reconocidos por la autoridad competente. Originalmente la exención se contraía a las cuotas escolares en los establecimientos públicos o privados de educación. La fracción ha sufrido diversas modificaciones, hasta que por Ley de 30 de diciembre de 1951 se le dió su redacción actual. Antes de la reforma de 30 de diciembre de 1951, se exigía que no tuvieran fines lucrativos los establecimientos de enseñanza pública o privada, pero actualmente lo único necesario es que estén reconocidos por la autoridad competente, como se verá por la sentencia 1571/54.

"LAS ESCUELAS NO INCORPORADAS ESTAN AFECTAS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—Esta Sala encuentra que el reconocimiento que como requisito de exención exige la fracción XIX del artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, no puede ser otro que el que implica el sistema de incorporación establecido por la propia Ley Orgánica, por ser el único que sujeta a los centros docentes privados a la inspección y vigilancia oficial, sobre la consideración de que la enseñanza que prestan es directamente auxiliar de las funciones que en materia educativa están originariamente reservadas al Estado y habrán de delegarse excepcionalmente en los particulares bajo la dirección de las autoridades del ramo, y tan esto es así que racionalmente la exención sólo queda justificada por la colaboración que en la enseñanza pública prestan las escuelas reconocidas oficialmente, o lo que es igual, incorporadas".

En cuanto a la fracción XXI es interesante que aunque ya no declara expresamente exentos los ingresos de los billares y boliches, el Tribunal Fiscal de la Federación hace que los ingresos de los billares y boliches todavía queden dentro de la exención de la fracción XXI como a continuación se verá:

"LOS BILLARES Y BOLICHES ESTAN EXENTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO.—El problema en el presente caso consiste en resolver si los juegos permitidos sin apuestas, como los billares entre otros, deben causar el impuesto sobre ingresos mercantiles en el año de 1950, según la reforma que se hizo en 1949 y que rigió sólo durante dicho año de 1950.—En 1949 existía la exención en favor de los billares y boliches expresamente; además de la relativa a juegos permitidos con apues-

tas; en 1950 ya no se hizo mención de aquella exención, subsistiendo sólo la de los juegos permitidos con apuestas, por lo que en vista de tal supresión la autoridad considera que los ingresos de billares deben cubrir el impuesto sobre ingresos mercantiles; pero la Sala juzga que no es clara la reforma en el sentido que sostiene la autoridad, porque de todos modos el billar y aun el boliche, son juegos permitidos, y no se ve la razón para que estos queden gravados, en el caso de que no hubiera apuesta, y dejen de estarlo aquellos en que las haya, pues no hay ninguna razón para suponer que lo que la Ley trata de fomentar es la apuesta misma; por tanto por mayoría de razón deben considerarse exentos los juegos permitidos, aunque no tengan apuestas. A mayor abundamiento debe decirse que siendo una práctica muy frecuente entre los jugadores de billar hacer apuestas para que el que pierda sea el que pague la mesa; cabe considerar a los billares entre los juegos permitidos con apuestas y por tanto, exentos del pago del impuesto conforme al texto de la Ley”.

La fracción XXIII se refiere a los ingresos derivados del transporte de personas o cosas. Esta exención se quiso limitar en un proyecto de reforma en 1952, a los ingresos derivados de transporte de personas o cosas, cuando fuera percibido por una sola persona con un solo vehículo y que fuera además propietario del mismo. Pero la presión de infinidad de personas que poseen muchos carros de alquiler, camiones, etc., en servicio, hizo que la fracción quedara con la redacción que actualmente tiene. Sin embargo, el Fisco Federal, de muy mala fe ha querido gravar los ingresos de aquellas personas que tienen el servicio de automóviles de alquiler para el transporte de personas o cosas cuando no son manejados por ellos o que estén permanentemente en un sitio, diciendo que es un arrendamiento de bien mueble. Así falló el Tribunal Fiscal de la Federación en la sentencia 3381/53.

Actor: J. Emilio Mendoza Mocuét.—“LOS INGRESOS PROCEDENTES DEL ALQUILER DE AUTOMOVIL PARA EL TRANSPORTE DE PERSONAS, NO ESTAN EXENTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—El artículo 1º, fracción II de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, hace considerar como causantes del impuesto, a aquellas personas que obtengan ingresos por “...arrendamiento de bienes” y el artículo 5º del propio Ordenamiento aclara que debe entenderse como arrendamiento, estipulando que se considere como tal, la concesión del uso o goce temporal de una cosa que produzca un ingreso al arrendador, la cosa se configura por el automóvil propiedad del demandante y como se lleva dicho, los clientes usan o gozan temporalmente del mismo, de acuerdo con sus necesidades; esto, que configura también un contrato de transporte “sui-géneris”, por razón natural no puede quedar comprendido en la exención que consagra la Ley Sustantiva que se viene mencionando en su artículo 18 fracción XXIII, porque para el caso se entiende la existencia de un servicio público en que las tarifas son rígidas, los puntos de destino determinados y los horarios también previamente determinados, caso en el cual sí opera la exención a juicio de la Sala. En síntesis, la Sala opta por el reconocimiento de la validez de la resolución combatida, porque considera que



en la especie se satisfacen todos los requisitos para considerar a la actividad a que se dedica el demandante, como de un típico alquiler de un bien mueble, como es el automóvil de su propiedad y por tanto, sujeta al pago del impuesto con aplicación de los preceptos que la misma autoridad fiscal señala en apoyo de su pretensión”.

La sentencia nos parece de lo más absurdo, pues la exención es determinante. El causante ocurrió a la reparación constitucional que ofrece el juicio de amparo en contra de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación y el Juez de Distrito de La Paz, Baja California, amparó y protegió, haciendo a un lado los absurdos argumentos que quiso hacer valer la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como es costumbre, automáticamente interpuso el Recurso de Revisión, pero no podemos ver cómo sea posible que la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación declare procedentes los “agravios” que quiere hacer valer la Secretaría de Hacienda.

La actual fracción XXV en su redacción original declaraba exentos los ingresos provenientes de la prestación de servicios profesionales siempre que no implicara la venta de mercancías. Fué reformada por la Ley de 29 de diciembre de 1948 para decir únicamente que estaban exentos los ingresos que procedieran de la prestación de los servicios profesionales. Por Ley del 29 de diciembre de 1950 se agregó que la exención era aplicable únicamente a los profesionistas, señalados en la Ley reglamentaria de los artículos 4º y 5º Constitucionales.

Finalmente, por reforma de la Ley del 30 de diciembre de 1951, tomó la redacción actual, que declara que los ingresos que procedan de la prestación de servicios profesionales están exentos y que la franquicia solamente es aplicable a los profesionistas que reúnan los requisitos señalados por las leyes reglamentarias de los artículos 4º y 5º Constitucionales. Se le agregó que la exención no favorecía a las empresas formadas por socios profesionistas que se encuentren organizados en forma mercantil.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha dictado interesante sentencia con respecto a esa fracción y queremos llamar la atención al voto particular dictado por el Magistrado Alberto Coria Cano en el expediente 2081/51 y que indudablemente tuvo trascendencia en el agregado que ya hemos citado, de los profesionistas que se encuentren organizados en forma mercantil.

Actor: Asuntos Administrativos, S. A.—“Es improcedente la consideración que hace la mayoría en el sentido de que el citado impuesto grava exclusivamente los ingresos que se obtengan por la prestación de servicios profesionales independientemente de la persona que los presta sea física o moral, ya que por la última reforma el artículo arriba citado se corrobora este acuerdo al expresar dicho precepto: “Están

exceptuados los ingresos que procedan de la prestación de servicios profesionales". "La exención es aplicable a los profesionistas señalados por el artículo 2º de la Ley Reglamentaria de los artículos 4º y 5º Constitucionales, relativo al ejercicio de las profesiones". Ahora bien, la actora, como persona moral no está capacitada para la prestación de servicios profesionales, los que sólo puede efectuar a través de terceros que son personas distintas de la moral de que se trata y por tanto los ingresos percibidos por la actora provienen de actividades netamente mercantiles, ya que la misma tiene organizado trabajo ajeno dedicado a la prestación de servicios de contabilidad, utilizando empleados en la misma forma que una persona física que requiere el auxilio de otras personas para atender las contabilidades que se le han encargado, por lo que debió declararse en el presente caso la validez de la resolución impugnada declarando afectos al pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles los ingresos obtenidos por la actora".

Actor: Baraquiel Martínez León, Efrén Mújica y J. Alberto Cortés.—Juicio: 2451/49.—"LEY FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—LAS ACTIVIDADES DE LOS COBRADORES DE RENTAS DE CASAS SON DE INDOLE CIVIL Y NO MERCANTIL.—En efecto, tiene razón la actora al manifestar que sus actividades no se encuentran comprendidas en la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, toda vez que se trata de actividades de carácter civil y no de naturaleza mercantil, porque el hecho de cobrar rentas por cuenta de los dueños de los inmuebles, viene a constituir una actividad de carácter civil, ya que los cobradores tienen el carácter de empleados, o mandatarios de dueños mencionados, no estando sujetos por lo mismo al pago del impuesto federal sobre ingresos mercantiles; además, en el caso, los citados cobradores han sido considerados como causantes de Cédula V. A mayor abundamiento, de acuerdo con la fracción XVIII del artículo 9º de la Ley citada, no causan el impuesto los ingresos que procedan de la prestación de servicios profesionales, siempre que no impliquen la venta de mercancías y, como ya se dijo, en el caso a debate, se trata de verdaderos servicios profesionales, como es el que prestan los actores a los dueños de las casas al cobrar sus rentas y no existiendo en estos servicios la venta de mercancías, cabe concluir que los actores no están obligados al pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles".

Actor: .....—Juicio: 3077/50.—"Los actos de los agentes aduanales, no están catalogados en ninguno de los casos enumerados en el artículo 75 arriba citado; además cabe decir que el mandato que se confiere a los agentes aduanales de acuerdo con el artículo 45 de la Ley de la materia, no puede ser considerado como una comisión mercantil, puesto que no se aplica a actos concretos de comercio, puesto que el ejercicio de tal profesión normalmente implica actividades de gestión y trámite ante la aduana, en el despacho de las mercancías de su cliente, presentando los documentos y pedimentos correspondientes a la importación o exportación de las mercancías, por lo que su situación los coloca dentro de la exención que establece la fracción XXVIII del artículo 9º arriba mencionado. Respecto de las sociedades de carácter formalmente mercantil, constituidas por los agentes aduanales; no cabe la exención referida, porque el carácter mercantil que corresponde a dichas sociedades como tales,

lo reconocen la propia Ley de Sociedades Mercantiles, que por ese sólo hecho las reputa como comerciantes”.

Actor: Asuntos Administrativos, S. A.—Juicio: 2081/51.—“Si bien la actora frente a terceros en las relaciones de Derecho Mercantil, tiene el carácter de mercantil, en el presente caso se trata de relaciones de Derecho Tributario y estas relaciones no se rigen por el Código de Comercio, sino por las Leyes Fiscales, y si tales leyes para fijar el hecho que genera un crédito o una exención, toma en cuenta la clase de servicio prestado y no la naturaleza de la persona que lo presta, ya que la Ley de la materia no podría declarar exenta de impuesto al profesionista, porque al hacerlo así hubiera libertado de impuesto aquellas actividades que desarrollara fuera de su profesión, la autoridad fiscal no puede desconocer tales disposiciones y basarse en normas de Derecho Mercantil exclusivamente; en consecuencia los ingresos que obtuvo la actora por prestación de servicios profesionales en los términos de la cláusula III de su escritura de constitución, deben considerarse exentos de acuerdo con el artículo 9º arriba citado, ya que el impuesto es sobre actividades y no grava la calidad personal de los causantes de donde por sobre el carácter mercantil que es atribuible a la actora como a toda sociedad anónima, para los fines tributarios prevalece el tipo de actividades que se realiza en esta materia”.

Con relación a la fracción XXVI sólo transcribiremos las sentencias 2472/53 y 96/51, ambas del Tribunal Fiscal de la Federación que en sí son bastante claras y no necesitan mayor comentario.

Actor: Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana.—“LOS AGENTES ADUANALES ESTAN EXENTOS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—CUANDO EJECUTAN LOS ACTOS QUE LES SON PROPIOS.—Los actos que ejecuten los Agentes Aduanales en cumplimiento de su cometido no pueden reputarse como actos de comercio a que se refiere el artículo 75 del Código de Comercio, porque son personas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para ocuparse por cuenta ajena de la gestión y trámites de las operaciones que enumeran los artículos 7º y 8º del Código Aduanero, es decir, actúan en calidad de consignatarios, como mandatarios para el efecto del trámite correspondiente al despacho de mercancías y en el ejercicio de esta función es lógico concluir que los Agentes Aduanales actúan en poder de un mandato de naturaleza civil, que les da personalidad ante las autoridades aduanales para lograr el despacho de las mercancías que se les encomiendan y el pago de esos servicios está sujeto a la tarifa expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no aplicable a los comerciantes y, por lo tanto, no son causantes del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y la sanción impuesta por la falta de empadronamiento para el pago de ese impuesto, es improcedente y cabe declarar la nulidad del proveído impugnado”.

Actor: Héctor González Ortega e Iturbide.—“LOS CONTRATOS LLAMADOS DE ADMINISTRACION DE LOS INGENIEROS, NO CAUSAN EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, PORQUE YA CAUSARON EL IMPUESTO DE CEDULA V.—Cuando los ingenieros o arquitectos construyen o ejecutan obras me-

dianete contrato a precio alzado, su retribución resulta de la diferencia entre el costo de los materiales y el precio de la obra y, en tales situaciones sí se puede estimar que existen actos de comercio en el ejercicio de la profesión de arquitecto o ingeniero. En cambio en los contratos por administración como ocurre en la especie y según los documentos privados ofrecidos como pruebas por la parte actora, sin objeción de las autoridades demandadas, los dueños de las obras pagan al director, al arquitecto, un tanto por ciento sobre las cantidades que el mismo propietario invierta en la construcción y, la eventualidad de ese porcentaje, es decir, su falta de fijeza, no puede implicar que se trate de actos de comercio, sino que es una retribución al profesionista, de carácter variable. Ahora bien, según la fracción XVIII del artículo 9º de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, el ejercicio de actividades profesionales no causa aquel impuesto, y es lógico que así sea, porque los profesionistas cubren el Impuesto sobre la Renta en Cédula V, y como las autoridades demandadas están de entero acuerdo con que el arquitecto Héctor González Ortega e Iturbide ejerce su profesión de arquitecto mediante los contratos conocidos como de administración, resulta que se ha violado el citado artículo 9º, fracción XVIII de la Ley sobre Ingresos Mercantiles, debiendo por ello declararse la nulidad de las resoluciones combatidas. Por otra parte, el hecho de usar el actor una revolvedora en sus trabajos, no cambia su situación jurídica, porque no se ha rendido y ni siquiera ofrecido prueba alguna tendiente a demostrar que dicha revolvedora se alquila, por el demandante, cobrando un precio distinto, no incluido en el tanto por ciento que recibe como retribución en su carácter de profesionista".

El artículo 20 de la Ley se encuentra en el capítulo de las exenciones y establece una excepción a la regla general. Este artículo debe considerarse como una excepción no sólo al capítulo de las exenciones sino también un caso especial con relación al artículo 48 de la Ley. Así lo juzgó el Tribunal Fiscal de la Federación al dictar la sentencia del expediente 851/54 del juicio promovido por Gregorio Tizapán Cervantes.

"ESTABLECIMIENTOS QUE EXPENDEN BEBIDAS ALCOHOLICAS AL COPEO.—El artículo 20 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles dispone que cuando en un mismo establecimiento se enajenan al copeo bebidas alcohólicas y además otros artículos o se presten servicios, el impuesto se causará sobre los ingresos totales por dichos conceptos, salvo lo dispuesto en el artículo 17, fracción III, inciso b), que se refiere concretamente a restaurantes, cafés, fondas y loncherías. Ahora bien, el actor no niega que su giro comercial sea de abarrotes y cantina, según se asienta en la observación a cobrar impugnada que en copia certificada obra en su auto, ni tampoco afirma ni prueba que sea de restaurante, café, fonda o lonchería, por lo que la Sala considera que ha sido exactamente aplicado al caso el citado artículo 20 y que, por ende, procede reconocer la validez de la resolución impugnada. No obsta para decirlo así lo que, por su parte, dispone del artículo 48 de la propia Ley, ya que si bien este precepto admite la posibilidad de que el impuesto se pague, previa separación contable de ingresos, sobre los que resulten gravados o semigravados, la circunstancia de que el demandante gire en su negocio el ramo de

cantina que supone en absoluto la venta de bebidas alcohólicas al copeo, impide considerar que las enajenaciones de los demás artículos que maneja se encuentren exentas del pago de dicho impuesto”.

La fracción adicionada por Ley del 26 de diciembre del año próximo pasado deriva del Decreto Presidencial de 19 de mayo de 1954, y lo comentaremos en el último capítulo de este estudio.

## CAPITULO VI

Algunos aspectos de importancia de la Ley, Generalidades.—Empadronamiento.—Separación de ingresos en las contabilidades.—La imposición de sanciones en ingresos mercantiles.—Discrepancias de Criterios.—Los artículos 72 y 73 de la Ley.—Problemas que suscitan.—La imposición de sanciones por parte de la Tesorería del Departamento del Distrito Federal.

Como último capítulo relacionado directamente con la Ley, sólo trataremos algunos puntos que creemos sean de interés práctico. El criterio sustentado por el Tribunal Fiscal y por el Poder Judicial de la Federación ha sido definitivo en muchos de los puntos que trataremos, y desgraciadamente la Administración Pública no ha seguido en su integridad los lineamientos asentados en las sentencias, sino ha continuado haciendo uso de la política del "a ver si pega".

Justo es decir, sin perjuicio de lo anterior, que la reforma, hecha al articulado correspondiente al empadronamiento de los causantes, fué una medida muy acertada por parte del Fisco, pero también debe considerarse que era un absurdo la forma originalmente determinada para el empadronamiento, que era la de que los causantes presentaran sus solicitudes de empadronamiento, por lo menos 15 días antes de la fecha de iniciación de sus operaciones. Era sumamente injusta esta disposición, y así lo dijo el Tribunal Fiscal en la sentencia dictada en el expediente número 2553/49 del juicio promovido por Tomás Castillo García:

"EMPADRONAMIENTO.—RETARDO EN EL AVISO DE INICIACION DE OPERACIONES POR EL QUE NO DEBE IMPONERSE SANCION ALGUNA.—El artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establecía que los causantes que iniciaran sus operaciones, presentarían sus solicitudes de empadronamiento quince días antes de la fecha de la iniciación de las mismas; habiendo sido reformado por decreto que se publicó en el "Diario Oficial" de 31 de diciembre, en que se estableció que los avisos de inicio de operaciones deben presentarse dentro de los diez días siguientes a la fecha de esa iniciación. En el caso a estudio, se efectuó el empadronamiento pasados 17 días de empezadas las operaciones estando vigente el precepto referido, cuando no se había reformado. Considera la Sala que no debe imponerse por ello sanción alguna, ya que la disposición multicitada imponía una obligación de muy difícil o imposible cumplimiento en el caso, o sea la de avisar con 15 días de anticipación la iniciación de las operaciones y, pues el negocio fué adquirido por traspaso, es fundado estimar que el actor no podía saber a ciencia cierta en qué día el traspaso iba a efectuarse. En consecuencia, siendo de difícil o imposible cumplimiento la obligación establecida por la Ley, razonablemente la infracción que se comete no cumpliendo con el texto, estrictamente no existe, porque a lo imposible

nadie está obligado, según axioma jurídico, o cuando menos, tiene que estimarse de carácter leve; por lo que el propio legislador reformó el artículo como dejamos dicho, estableciendo como plazo normal de aviso otro más razonable”.

Actualmente, el artículo 28 especifica que los causantes deberán presentar sus solicitudes de empadronamiento dentro de los 10 días siguientes a la fecha de iniciación de sus operaciones, y el artículo 29 entiende como fecha de iniciación de operaciones, aquella en que se efectúe la apertura o en la que el causante obtenga el primer ingreso gravable. Estas disposiciones aún pueden dar lugar a dificultades y creemos que debería reformarse la Ley para estar en concordancia con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo sistema es el de exigir el aviso de apertura dentro de los 10 días de constitución de la sociedad causante, o dentro de los 10 días de apertura a las personas físicas. De esta forma, el Fisco se beneficiaría, pues aumentarían sus controles, evitándose la defraudación, aun muy extendida.

El capítulo IX, versa sobre las obligaciones de los causantes. Los artículos 48 y 49 de este capítulo han dado lugar a diversas interpretaciones y dificultades. El artículo 48 permite a los contribuyentes que obtengan ingresos exentos y gravados y semigravados, a llevar en sus libros autorizados cuenta por separado de sus ingresos, con la obligación de asentar en sus declaraciones mensuales: I.—El total de sus ingresos; II.—Del total de sus ingresos deducir: a).—Los descuentos, devoluciones y bonificaciones, b).—Los ingresos exentos, y c).—El 50% de los ingresos en los casos en que proceda tal deducción; y sobre el remanente aplicar las tasas correspondientes. El artículo 49 impone como sanción a los contribuyentes que no lleven la separación de ingresos, el de que causarán íntegramente el impuesto sobre el total de los ingresos, sin las deducciones del 50% y sin deducir los ingresos exentos. Se aplicó esta sanción a Julián Fong Chong Hong, quien demandó la nulidad de la resolución promoviendo el juicio número 2591/51, en el que recayó la siguiente resolución:

“ARTICULO 50 DE LA LEY FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.  
--De conformidad con el precepto legal de referencia, no habiendo el actor en este juicio demostrado que al operar con artículos exentos y al mismo tiempo expendir en su establecimiento, otras mercancías no exentas, lleve por separado cuenta en su contabilidad de los ingresos que ha obtenido en la venta de los artículos exentos; en tal virtud procede declarar la validez de la resolución impugnada por la que se cobra al actor íntegramente el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sobre el total de los ingresos, sin las deducciones del 50% autorizados y sin deducir los ingresos exentos”.

El criterio seguido por el Tribunal Fiscal acerca del artículo 48 ha sido



siempre definido, y a nuestro entender, correcto, como se comprobará por las siguientes sentencias:

"Ha sido criterio constante de la Sala en diversos casos análogos al que se estudia que tratándose de causantes de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que además de expender artículos gravados, venden artículos exentos, pueden de conformidad con el artículo arriba citado deducir de sus ingresos totales los correspondientes a las ventas por artículos exentos, siempre y cuando lleven por separado y en forma pormenorizada su contabilidad respecto de sus ingresos, y como en el presente caso está debidamente comprobado que la actora llevó sus cuentas separadas, es de declararse la nulidad de la resolución impugnada". En igual sentido: 3147|51, 1387|52, 2832|50, 1747|50, 945|52, 324|51, 2386|52, 1407|52, 1626|52, 5365|50; 284|52 y 1033|50.

"En autos se comprobó que el actor llevó por separado registro de los artículos exentos semigravados y gravados, en los términos del artículo 48 arriba citado, y que sólo incurrió en el error de considerar que el salvadillo era artículo exento, siendo de los gravados con el 50% y por tanto, en opinión de esta Sala no se le debe obligar al pago de la cuota íntegra del impuesto sobre la totalidad de sus ingresos, sino únicamente al omitido sobre las ventas del citado producto, que conforme al artículo 9º de la Ley, a contrario-sensu, lo causan íntegramente". En igual sentido: 1181/52.

"INCISO g) DE LA FRACCION V DEL ARTICULO 2º DE LA LEY DE INGRESOS MERCANTILES, VIGENTE EN 1950.—NO INVALIDA LAS DISPOSICIONES DEL ARTICULO 50 DE LA LEY DE LA MATERIA.—En la especie, la Sala declaró la validez de la resolución impugnada, toda vez que la referida fracción establece: "...Artículo 2º—Para el pago del impuesto en los casos del Artículo 1º, fracción V. Pagarán el impuesto sobre el 50% de sus ingresos gravables, cualquiera que sea el monto de las operaciones que efectúen las personas físicas o morales que los perciban...g).—Por la explotación de tendejones, estanquillos o misceláneas". La pauta a seguir la delimita textualmente la fracción V, pero la frase "cualquiera que sea el monto de las operaciones que efectúen" en la que la actora pretende encontrar todo su apoyo, no puede aplicarse a su favor, puesto que no se refiere al monto total de las operaciones de venta de artículos gravados, semigravados o exentos, sino simplemente a los ingresos gravables, como claramente se puede desprender de la redacción de la fracción antes transcrita. Independientemente de que los tendejones comerciaran en artículos gravados o no gravados e independientemente también de la franquicia de pagar únicamente el 50% sobre los ingresos gravados, debe entenderse que en la especie tiene también aplicación el artículo 50 de la Ley de la materia, que se comenta, toda vez que en ninguna parte del articulado de la misma ley, puede leerse que no quedan comprendidas dentro de las disposiciones por él establecidas, los dueños de tendejones, misceláneas o estanquillos. En tal virtud, se declara la legalidad de la resolución materia de este juicio".

Sólo en una ocasión encontramos una verdadera manga ancha del Tribunal Fiscal con relación a las exigencias del artículo 48, como se verá en

la siguiente sentencia, pronunciada en el expediente número 183/52 del juicio promovido por Ana de los Reyes Rodríguez:

"La Sala juzga que debe declararse la nulidad de la resolución impugnada. En efecto, el artículo 50 vigente en 1949 que se considera violado, sólo dispone que se lleve en la contabilidad cuenta por separado de los ingresos que se obtengan por la venta de artículos gravados y exentos o un análisis de venta. No es bastante para fundar la resolución impugnada, que la actora no tenga un sistema de contabilidad que permita saber cuál ha sido el monto de las compras, porque lo que la Ley exige es sólo que se lleve un estado que permita conocer las ventas, y mientras no haya otras presunciones de fraude, lo único que puede hacerse es reputar que las compras han sido en cantidad bastante para proveer a las ventas, por una parte; es cierto además, como lo dice la actora, que en un pequeño negocio como es el suyo y como quedó acreditado con el resultado de la prueba de que ya se hizo mención, sería difícil y oneroso que llevara un mejor sistema de contabilidad. De la misma prueba testimonial rendida, aparece también que el negocio está en las orillas de la población y hay tres cajones en los que se depositan las ventas de artículos gravados, exentos y semigravados. Del mismo modo, la prueba pericial a la que la Sala da pleno valor probatorio con apoyo en el artículo 201, fracción I, es favorable a la actora, pues de ella aparece que se lleva cuenta separada, como lo exige la Ley de dichos artículos gravados, semigravados y exentos. Siendo esta falta de contabilidad la única razón aducida para cobrar el impuesto y no exigiendo la ley otra cosa sino la separación de los ingresos obtenidos por ventas de artículos gravados y exentos, lo que la actora hace, como está comprobado con las pruebas testimonial y pericial, la resolución es infundada".

El original sistema de contabilidad aceptado por el Tribunal Fiscal es increíble y por suerte, parece ser que una sentencia como ésta, no se ha repetido.

De los artículos que más dificultades suscitan es el 65 de la Ley. Las Oficinas Federales de Hacienda, en su mayoría, siguen un sistema que debe reputarse como vicioso, pues sus procedimientos con relación a ingresos mercantiles, son idénticos a los de las otras leyes impositivas, o sea, requieren al causante moroso, quien al presentarse a pagar después de una o dos semanas, ya que en muy rara ocasión se lleva a cabo la clausura, es sancionado con una multa generalmente equivalente a dos tantos del impuesto omitido. Sin embargo, la fracción II del artículo 65 dice que tratándose de declaraciones omitidas que acusen impuesto, si el causante las presenta de manera espontánea o HASTA ANTES DE LA CLAUSURA pagará recargos de 2% por cada mes o fracción que haya transcurrido, sin haberse hecho el pago correspondiente, y sin que, en ningún caso, el recargo pueda exceder del 48%. El problema se plantea por lo dispuesto en el artículo 69,

pues como hemos visto, el artículo 65, fracción II, es bastante claro. El artículo 69 dice que no se llevará a cabo la clausura a que se refiere el artículo 66, si el causante paga el importe del impuesto que adeude, más el monto DE LAS SANCIONES Y RECARGOS a que se haya hecho acreedor. Desgraciadamente, las Salas de Tribunal Fiscal han sustentado criterios diversos a este respecto. Algunas veces han declarado que no es procedente la sanción y otras veces, apoyándose en el artículo 69, dice que sí es procedente la imposición de sanción, aun cuando los pagos se hagan antes de la clausura. En efecto; en el expediente número 3327/53 se dijo:

"INTERPRETACION DE LA FRACCION II DEL ARTICULO 65 DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—El artículo 65, fracción II de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que corresponde al capítulo XII titulado de las Sanciones y del Procedimiento establece que tratándose de declaración o declaraciones omitidas que acusen impuesto, si el causante las presenta de manera espontánea o hasta antes de la clausura, pagará recargos de 2% por cada mes o fracción que haya transcurrido sin haberse hecho el pago correspondiente y sin que, en ningún caso, el recargo pueda exceder del 48% del importe de la prestación fiscal, de conformidad con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación. Lo que significa que los recargos deben considerarse como sanciones siempre que el causante presente la declaración o declaraciones correspondientes de manera espontánea o hasta antes de la clausura y solamente que la presentación se haga sin reunirse tales supuestos entonces resulta de aplicación el capítulo III, sección I del Código Fiscal, de conformidad con el artículo 207 invocado. Como en el presente caso, no existe controversia respecto a que el actor presentó su declaración antes de la clausura y pagó recargos, es indudable que ya no se le puede aplicar otra sanción, puesto que en su caso se llenaron los supuestos del artículo 65 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y si bien es cierto que según lo acreditó la autoridad fué requerido el actor para que presentara la declaración, no viene siendo por ese motivo de aplicación al caso el Código Fiscal para sancionar tal omisión, puesto que la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en su precepto referido no hace distinción para sancionar con recargos la presentación espontánea o con requerimiento de la declaración siempre que ésta se haga antes de la clausura del negocio, y de acuerdo con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación; las normas de derecho tributario que establece cargos a los particulares serán de aplicación restrictiva". En igual sentido Juicio número 257/54; actor: Federico Soule Brincourt.—Mismo sentido: 287/54, actor: Equipos Automotrices, S. A.—Mismo sentido: Juicio número 843/54, promovido por Textiles Los Angeles, S. A.

"ARTICULO 65, FRACCION II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.—Por lo que se refiere a la fracción II del artículo 65 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que alega la parte actora, debe hacerse notar que dicha norma se refiere al caso en que el causante presente de manera espontánea su declaración, por lo que no siendo aplicable dicha sanción, no pudo

ser violada.—Por el contrario, el artículo 69 de la misma Ley establece que no llevará a cabo la clausura a que se refiere el artículo 66 si el causante paga el importe del impuesto que adeude, más el monto de las sanciones y recargos a que se haya hecho acreedor. Así pues, por disposición expresa de la Ley, aun cuando no se haya verificado la clausura, procede la aplicación de los recargos como indemnización por falta de pago oportuno y de la sanción por concepto de impuesto omitido por no haber presentado espontáneamente la declaración y hecho el pago oportuno". Mismo sentido: Juicio: 1837/54, promovido por Quirino Francisco González.—Juicio: 2022/54, promovido por Muebles "Elsa", S. A.—Juicio: 425/54, promovido por Velia Gil Ortiz de Oscura.—Juicio: 171/54, promovido por Rogelio Gómez Ramiro.

Por los antecedentes de la Ley, creemos más congruente el criterio sustentado en la sentencia del expediente número 3327/53, pero la gran mayoría de los problemas no se suscitarían, si las Oficinas Federales de Hacienda cumplieran con lo ordenado en la fracción I del artículo 65. De cualquier forma, se impone una reforma a la Ley que acabe de aclarar esta situación en forma definitiva, reforma que de acuerdo con la política de comprensión que ha exteriorizado en todas sus declaraciones la Secretaría de Hacienda, debería ser en el sentido de que no procediera sanción si el causante paga el impuesto antes de la clausura de la negociación o establecimiento moroso.

Para finalizar este capítulo, nos vamos a referir en una forma un poco esquemática a los artículos 72, 73 y 74 de la Ley Federal de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles.

Estos artículos, y que al igual que el 65 y 69, también corresponden al capítulo XII de las sanciones y del procedimiento, aparecen por primera vez en la Ley por reforma de 30 de diciembre de 1951, publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre del mismo año. Parece ser que han subsistido porque todos los capítulos de sanciones de la mayoría de las leyes fiscales iban a derogarse y concentrarse en un nuevo Código Fiscal que iba a salir a fines de 1954, y ahora posiblemente se promulgue para tener vigencia a partir de 1956.

Ahora bien, el problema planteado por estos artículos es el siguiente: Al hacerse una visita de inspección por 5 años a un causante, por la auditoría, se suelen descubrir omisiones en el impuesto. La Oficina Federal de Hacienda, con base generalmente en una orden que expide la Dirección General de Ingresos Mercantiles, requiere al causante por el impuesto omitido y dicta proveído provisional sancionándolo con tres tantos del impuesto omitido. La Oficina Federal de Hacienda remite el proveído provisional, cuando éste pasa de \$ 100.00, para su revisión de oficio a la Procuraduría

Fiscal de la Federación, quien generalmente modifica el proveído sólo en lo tocante al monto de la multa que reduce a dos tantos el impuesto omitido.

Sin embargo, los artículos 72 y 73 dicen que cuando se presume que algún causante ha incurrido en defraudación fiscal, la Dirección General de Ingresos Mercantiles emitirá, para los efectos administrativos, un informe en el que hará constar detalladamente la existencia de los hechos, las pruebas que los funden y la liquidación del impuesto omitido y, en su caso, de los recargos correspondientes o de las sanciones a que se hizo acreedor. La Procuraduría Fiscal de la Federación deberá revisar el informe de que habla el artículo anterior y lo notificará al contribuyente dándole un plazo de 15 días para que presente la contestación, pruebas y alegatos. Algunos causantes, al imponérseles sanciones como resultado de las auditorías por cinco años que se les hacen, han ocurrido al Tribunal Fiscal alegando violaciones al procedimiento, diciendo que la Dirección General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles debió haber emitido el informe a que se contrae el artículo 72, para que ellos tuvieran oportunidad de defenderse en la fase oficiosa, ante la Procuraduría Fiscal de la Federación, ofreciendo pruebas y alegatos además de la contestación que podía haber presentado dentro de los 15 días posteriores a la notificación que se le debería hacer. Hasta la fecha, el único juicio que se ha resuelto con relación a estos artículos es el 3315/54, promovido por Rafael González Ibarra en que el Tribunal Fiscal dijo:

**"OBLIGACION DE EXPEDIR EL INFORME DE DEFRAUDACION FISCAL PREVIO A LA RESOLUCION.**—El artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establece que cuando se presume que algún causante ha incurrido en defraudación fiscal, la Dirección General de Ingresos Mercantiles emitirá para los efectos administrativos un informe en el que hará constar detalladamente la existencia de los hechos, las pruebas que los funden y la liquidación del impuesto omitido y, en su caso, de los recargos correspondientes o de las sanciones a que se hace acreedor, y el artículo 73 siguiente del propio Ordenamiento legal ordena que la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público revisará el informe de que habla el artículo anterior y lo notificará al contribuyente, dándole un plazo de 15 días para que presente la contestación, pruebas y alegatos, los que serán examinados y si a su juicio está comprobada la defraudación, procederá a decretar la resolución que corresponda. De la lectura de las constancias que obran en el expediente de este juicio, se infiere que las autoridades administrativas no han cumplido con lo ordenado en los dos preceptos anteriormente citados, puesto que no se ha notificado al contribuyente sobre el informe que debería rendir la Dirección General de Ingresos Mercantiles con motivo de la defraudación fiscal que estiman que en este caso ha sido cometida, y como consecuencia no se le ha dado el plazo de 15 días para que el interesado presente su contestación, pruebas y alegatos con relación de dicha de-

fraudación, o lo que es lo mismo no ha tenido la oportunidad de defenderse que le otorga el artículo 73 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en la fase oficiosa del procedimiento tributario, habiendo sido violado en su perjuicio la disposición legal mencionada, razón por la cual debe decretarse la nulidad de la determinación que se combate”.

Tocando este tema, no podemos terminar sin antes haber hecho mención a la imposición de multas por violaciones de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por parte de la Tesorería del Distrito Federal, Dirección de Ingresos Mercantiles. Este problema se originó cuando por Decreto de 30 de diciembre de 1946, publicada en el Diario Oficial el mismo día y año, las funciones fiscales señaladas por la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal al propio Departamento, quedaron atribuidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Posteriormente, por Acuerdo del 20 de abril de 1948, publicado en el Diario Oficial del 27 de julio de 1948, el Secretario de Hacienda y Crédito Público delegó a la Tesorería del Distrito Federal la facultad de imponer las sanciones que establecen las leyes fiscales del Distrito Federal y la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en lo que se refiere a las infracciones a esta Ley que se cometan en el propio Distrito Federal.

Ahora bien, las multas que impone la Tesorería del Distrito Federal, por medio de la Dirección de Ingresos Mercantiles que de ella depende, son ilegales a nuestro parecer, pues se les ha dado el carácter de definitivas sin que legalmente lo puedan ser.

En efecto, el Decreto de 31 de diciembre de 1946 fué un Decreto expedido por el Congreso de la Unión con los refrendos necesarios de los Secretarios de Estado y del Jefe del Departamento del Distrito Federal. El acuerdo que delegó a la Tesorería del Distrito Federal la imposición de las sanciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles para las infracciones cometidas en el Distrito Federal se basa en el artículo 24 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado en relación con el artículo 3º, fracciones II, III y IV del Reglamento de la Ley. El Secretario de Hacienda y Crédito Público puede delegar sus facultades con apoyo en los artículos mencionados de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, pero en este caso los proveídos dictados acerca de ingresos mercantiles por la Tesorería del D. F., Dirección de Ingresos Mercantiles, deben sujetarse a lo dispuesto por el artículo 218 del Código Fiscal de la Federación, y enviarse, cuando pasen de \$ 100.00, a la revisión de oficio por parte de la Procuraduría Fiscal de la Federación, pues debe conceptuarse a la Tesorería

del Distrito Federal como la Oficina Receptora a que se refiere el artículo 218, fracción I, inciso a) del Código Fiscal y un simple acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no puede contravenir un Decreto del Congreso de la Unión como lo es el del 30 de diciembre de 1946 y una Ley formal y materialmente válida, como es el Código Fiscal de la Federación, y por lo tanto, deben revisarse de oficio en la Procuraduría Fiscal de la Federación, las multas superiores a \$ 100.00 que por infracción a la Ley de Ingresos Mercantiles impone la Tesorería del Distrito Federal.

En cuanto a las multas menores de \$ 100.00, sí creemos que sea perfectamente válido el inciso d) del punto TERCERO del acuerdo de 20 de abril de 1948, en virtud de que el artículo 227 del Código Fiscal de la Federación dice que contra las resoluciones, imponiendo multas hasta de ... \$ 100.00, existirá el recurso de revisión ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de acuerdo con el artículo 3º, fracción XVI del Reglamento de la Ley de Secretarías de Estado, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le corresponde la justicia fiscal de la Federación y del Distrito Federal, cosa que por un simple acuerdo se puede delegar a un organismo que queda, en virtud del mismo Reglamento, dentro de su competencia.

A este respecto y en apoyo a lo que hemos dicho, existe la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación en el expediente número 2427/53, del juicio promovido por María Luisa Martínez de Suárez y que posteriormente fué confirmada, en sentencia dictada por el Juzgado Primero de Distrito del Distrito Federal en Materia Administrativa en el juicio de amparo número 1321/54.

**"MULTAS FISCALES DEL DEPARTAMENTO DE DISTRITO FEDERAL.—**  
La Sala considera que el sobreseimiento planteado por la autoridad fiscal por extemporaneidad de la presentación de la demanda no es procedente, dado que existe otra causa de sobreseimiento que la Sala hace valer de oficio y consiste en que atribuidas a la Secretaría de Hacienda las funciones fiscales que correspondían al Departamento del Distrito Federal, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación, las multas referidas impuestas en cantidades mayores de \$ 100.00, conforme al último Cuerpo de Leyes citado en su artículo 217, da a dichas sanciones, el carácter de ser provisionales por requerir la revisión de oficio por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en esas condiciones no se trata de resoluciones definitivas para que esté surtida la competencia de esta Sala en los términos del artículo 160 del citado Ordenamiento, por lo que por este concepto procede el sobreseimiento de las últimas".

**SOBRESEIMIENTO CONFIRMADO POR EL JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN EL DISTRITO FEDERAL EN EL**

**JUICIO DE AMPARO NUMERO 1321/54.**—En los siguientes términos: El artículo 217 del Código Fiscal de la Federación citado por la responsable en su resolución, no es el que considera provisionales las multas mayores de \$ 100.00, sino el precepto adecuado es el 218 en su fracción II; pero el error en la cita del artículo correspondiente, no causa perjuicio alguno a la recurrente, dado que la Sala responsable funda la mencionada resolución de sobreseimiento, en el hecho de que las multas cuya nulidad reclama la quejosa, no tienen el carácter de definitivas, por cuyo motivo está impedida para conocer de ellas, conforme a lo dispuesto por la fracción I del artículo 160 del ordenamiento, citado el cual establece que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier organismo fiscal autónomo que, sin ulterior recurso administrativo, determine la existencia de un crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación. En esas condiciones debe estimarse infundado el concepto de violación. El tercer concepto de violación es igualmente inoperante porque la resolución impugnada no se funda en el que el Código Fiscal de la Federación sea el que ordene atribuir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las funciones fiscales que concernían al Departamento del Distrito Federal, sino que es el Decreto publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1946 y Acuerdo de 20 de abril de 1948 publicado en el Diario Oficial de 27 de julio del mismo año, los que reformando la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, atribuyen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las funciones fiscales de referencia y su delegación en favor de la Tesorería del Distrito Federal. Estos Ordenamientos fueron citados por la Sala responsable al principio del considerando único de la mencionada resolución recurrida. No es cierto que la fracción II del artículo 218 del citado Código Fiscal de la Federación, se refiere única y exclusivamente a infracciones descubiertas en visitas de inspección, sino que se refiere en lo general a la imposición de multas y por lo tanto aplicable al caso sometido a la consideración de la autoridad responsable. También es infundado el cuarto concepto de violación porque no solamente el artículo 227 del Código Fiscal de la Federación sirve de fundamento a la resolución impuesta, sino también el Decreto Presidencial de 31 de diciembre de 1946 y el acuerdo dictado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público del 20 de abril de 1948, relacionados entre sí, por lo que el precepto arriba citado no fue aplicado inexactamente por la Sala responsable. Es necesario advertir que la resolución impugnada, analiza dos clases de multas: las menores de \$ 100.00 a que se refieren las actas números 43200, 43201 y 43203 y las demás que fueron impuestas en cantidad mayor de \$ 100.00; las primeras admiten el recurso de revisión que puede interponer el afectado y las otras tienen el carácter de provisionales, pues serán revisadas de oficio, atento a lo dispuesto por el artículo 218 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 227 del mismo Ordenamiento. Indudablemente es cierto que las multas mayores de \$ 100.00, una vez que tengan el carácter de definitivas, no serán recurribles ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero como todavía no tienen esa calidad, la Sala responsable estuvo impedida para conocer del asunto que se le planteó, dictando la resolución de sobreseimiento que se analiza. El artículo 3º del Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1946 derogó el Título XXVIII de la Ley de Hacienda del Distrito Federal y estableció que el Servicio de Justicia Fiscal del Distrito Federal, en lo sucesivo se ajustaría a lo dispuesto



por el Código Fiscal de la Federación, disposición que no puede estimarse como no aplicada por la Sala responsable, en atención al que dictó el sobreseimiento reclamado haciendo el siguiente razonamiento: "Ahora bien, como el Decreto de 31 de diciembre de 1946 que sus artículos 1º y 3º atribuye a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las funciones fiscales señaladas por la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal a este Departamento y la aplicabilidad del Código Fiscal de la Federación en relación con tales funciones, es procedente el sobreseimiento..." Estimándose, en consecuencia, infundado el quinto concepto de violación. Tratándose de multas que tienen el carácter de provisionales conforme a lo dispuesto por el artículo 218 fracción II del Código Fiscal, desde luego las que son mayores de \$ 100.00, la Sala responsable fundadamente dictó el sobreseimiento recurrido. El Artículo 2º del Acuerdo girado a la Tesorería del Distrito Federal por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de 27 de julio de 1948 dispone en el artículo 2º, que contra las multas impuestas por infracciones a las leyes fiscales del Distrito Federal proceden los recursos de condonación y revisión a que se refieren los artículos 51 a 54 y 227 del Código Fiscal de la Federación, los que deben tramitarse y resolverse en los términos de dichas disposiciones y de las demás aplicables del propio Código; y el artículo 5º del mismo Acuerdo, establece que las atribuciones que a las Oficinas Federales de Hacienda señala específicamente el artículo 227 del repetido Código Fiscal de la Federación en materia de notificaciones, admisión del recurso de revisión, trámite del mismo, aseguramiento del interés fiscal, etc., quedarán a cargo de la Tesorería del Distrito Federal, cuando el recurso se interponga contra multas impuestas por infracción a las leyes fiscales de la misma entidad. En consecuencia, el ahora quejoso, pudo haber interpuesto el recurso de revisión a que se refiere el artículo 227 del mencionado Código Fiscal de la Federación, contra las multas menores de \$ 100.00 a que se refieren las actas 43200, 43201 y 43203, pero como no agotó ese recurso, la multicitada Sala responsable sobreseyó el juicio correspondiente. Los preceptos antes mencionados, no fijan competencia a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación para conocer de multas provisionales, como son las impuestas a la reclamante en cantidad mayor a \$ 100.00, razón por la cual debe también considerarse inoperante el sexto concepto de violación".

## CAPITULO VII

Situación que guarda actualmente la Ley.—Las reformas de la Ley de 27 de Diciembre de 1954.—Problemas que suscitan.—Las reformas principales.—Conclusiones.

Las reformas de la Ley de fecha 27 de diciembre de 1954, publicadas en el Diario Oficial de 31 de diciembre del mismo año, introducen elementos nuevos que nos hacen pensar que poco a poco la administración pública tiende a realizar el pensamiento primario de la ley, que fué el de que, con el correr de los años, llegase a ser un impuesto a los consumos y no un impuesto a los consumos en función de las ventas como actualmente lo es. De una forma extra-oficial hemos sabido que el Fisco Federal para aumentar el control que tiene sobre los causantes, tiene como objetivo el de que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por enajenación de bienes y sobre comisiones y corretajes, se recaude íntegramente en la fuente. Por esto queremos decir que, con base en múltiples estudios, el Fisco, sabiendo por cuántas manos pasa un producto antes de llegar al consumidor, cobrará íntegramente el impuesto al industrial y productor del mismo. Un ejemplo bastará para aclarar en forma total lo que parece ser la tendencia del Fisco acerca de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por enajenación de bienes y por comisiones y corretajes. Tomemos el caso de una camisa que es producida por la fábrica "X". El precio de venta de la camisa en la fábrica es de \$ 15.00. El distribuidor adquirente de la camisa en la fábrica la vende a su vez al detallista en el equivalente de \$ 20.00 y el detallista, enajena la camisa al ulterior consumidor en un precio de \$ 25.00. La camisa marca "X" en el ejemplo propuesto ha pasado por tres manos y al llegar al consumidor ha sufrido un aumento en su valor del 12% en términos generales, sin hacer ajustes de pequeñas diferencias que se cobran por las diferencias de precios en las enajenaciones. Es de creerse que en un futuro no lejano se le cobrará al industrial el 12% del total de las tres enajenaciones que estará incluido en el precio de la primera enajenación, de tal suerte que, en el ejemplo expuesto, el industrial vendería la mercancía al distribuidor en lugar de \$ 15.00, en aproximadamente \$ 16.80, de manera que no pagarían ingresos mercantiles los distribuidores y los detallistas, pues el impuesto se recaudaría en la fuente por el Fisco, en forma total.

Puede parecer un poco aventurada nuestra conclusión, pero el artículo 10 reformado nos da todas las bases para creer que estamos en lo justo, al leer el párrafo 4º, que dice que los productores, así como los primeros distribuidores de artículos de importación, están obligados a pagar el impuesto en la enajenación que efectúen a comerciantes o industriales.

Aunque nuestro razonamiento no esté en lo justo, desde un punto de vista práctico, la reforma del artículo 10 debe reputarse como una consecuencia de la todavía muy extendida defraudación fiscal existente en México. Por esto, parece que hemos regresado a la situación de la Convención Nacional de Contribuyentes de 1948. Las exigencias, como el hacer obligatoria la expedición de facturas en las operaciones celebradas entre comerciantes e industriales si el precio de la enajenación o servicios prestados excede de \$1,000.00, o al consignar por separado, el impuesto en las facturas o notas de venta, cuando se traslade este impuesto expresamente al comprador o usuario de un servicio, hacen que la Ley parezca estar regresando al sistema engorroso de la antigua Ley General del Timbre. Pero, tenemos que concluir que indudablemente también los causantes tienen la culpa de estas reformas. La defraudación es aún muy grande en México y hemos tenido ocasión de oír decir a funcionarios públicos, en tono de broma, que desgraciadamente encierra mucho de verdad, de que "en los Estados del interior se defrauda al Fisco en aproximadamente un 150%".

La reforma hecha al Artículo 18 adicionándole la Fracción XXVII tiene su origen en el Decreto Presidencial de 18 de mayo de 1954; esta reforma nos parece enteramente inútil y es solamente un elemento de propaganda, pues en la práctica hasta la fecha no hemos sabido de ningún causante a quien se le haya declarado exento de los ingresos que se perciben por la venta de artículos de consumo necesario. El criterio que sigue la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es que las ventas de artículos de consumo necesario a que se refiere la fracción XXVII son precisamente aquellas ya especificadas en otras fracciones del artículo 18. Sólo tenemos noticia de un juicio que se ha intentado en contra de la resolución negativa de la Secretaría de Hacienda y es el juicio promovido ante el Tribunal Fiscal por la Cía. Mexicana de Aviación por el servicio de restaurante, a costo o a menos de costo, que presta a sus empleados. El Tribunal Fiscal de la Federación aún no ha dictado sentencia en ese expediente.

Otra de las reformas de gran trascendencia son las reformas a los artículos 45 y 63 de la Ley. Nos parecen equivocadas estas reformas. Se instituye la revisión de oficio cuando parezca que no se manifiesten los ingresos reales percibidos. Se toma como base para tal revisión los impuestos que se

pagan al Estado y al Municipio; las cantidades que se pagan por concepto de renta de local que ocupen y de energía eléctrica; el número de empleados que tenga a sus servicios y sueldos que se paguen, capital en giro y los demás datos que puedan utilizarse para la determinación de los ingresos realmente percibidos. Contra las resoluciones emitidas en estas revisiones de oficio, se instituye el recurso de inconformidad que debe conocer el Director del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Nos parece que ha sido un error este artículo porque ya los artículos 72 y 73 instituían un procedimiento especial para los casos en que se presumiera que existiera la defraudación y es indudable que el artículo 63 al hablar de "cuando existan indicios de que no se cubre el impuesto de acuerdo con los ingresos realmente percibidos" está hablando de defraudación. Sólo sirve para confirmar nuestro criterio lo dispuesto en el artículo 63, párrafo 5º que dice: "contra las resoluciones emitidas en los términos que anteceden y en los que se exige el pago de diferencias con motivo de la revisión de las declaraciones...", pues relacionándolo con el artículo 72 que se refiere al informe que rendirá la Dirección General de Ingresos Mercantiles cuando se presume que algún causante ha incurrido en defraudación fiscal, se emitirá un informe en el que se hará constar detalladamente la existencia de los hechos, las pruebas que les fijen y "la liquidación del impuesto omitido", se sigue que se trata de materias iguales. Además, existe otra razón fundamental, que se encuentra entre los antecedentes de la Ley, para pensar que esta reforma ha sido un error y es de que la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fué la primera Ley en que Fisco y causantes trataron de poner fin al círculo vicioso de la desconfianza mutua, y la tregua tácita ha sido violada en forma expresa por el Fisco.

Más sensato hubiera sido el de hacer una revisión total de la Ley en este aspecto y si se iba a instituir una revisión de oficio de las declaraciones de los causantes, hacerlo de tal forma que no pugnarán entre sí los diferentes artículos de la Ley, pues se está incurriendo en el mismo error de la derogada Ley del Impuesto sobre la Renta en que por estas reformas aisladas se llegó a hacer que la ley fuera obscura, contradictoria y fuera del alcance de la gran masa de los contribuyentes.

Cuando tratamos sobre los antecedentes de la Ley, vimos que las autoridades prometieron en la Convención Nacional de Contribuyentes de 1948, que cuando el impuesto supliera totalmente el renglón del impuesto sobre compra-venta de la Ley General del Timbre, se reducirían las cuotas. No ha sido así con posterioridad a las reformas de diciembre de 1948, en que se bajó la tasa federal y local de 33 al millar a 30 al millar. El año pasado el

Fisco Federal recaudó por concepto de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles la cantidad de 497 millones de pesos, este año las predicciones han calculado que el impuesto rendirá sobre los 750 millones de pesos. ¿Quiere esto decir que el Fisco obra de mala fe? De ninguna manera. Las necesidades crecientes de los estados modernos hacen que todos los días el Estado tenga que procurarse mayores ingresos. En lugar de condenarse el que el Fisco no haya cumplido con su promesa, es de alabarse que a pesar de las mayores exigencias de ingresos no se hayan elevado las tasas del impuesto. El responsable directo de que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles esté rindiendo más sin un aumento de las tasas, es su actual Director, Lic. Ricardo García Villalobos, persona que sin olvidar los motivos que sirvieron de antecedentes a la Ley y sin aumentar las cargas de los contribuyentes, ha logrado, por medio de una mejor administración en el impuesto, aumentar notablemente el rendimiento del mismo.

¿Cuáles son las conclusiones a que nos llevan todos los capítulos anteriores? Saltan a la vista y creemos que se pueden sintetizar de la manera siguiente:

I.—Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y del Poder Judicial Federal han tenido una influencia capital en el desarrollo de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

II.—El impuesto sobre Ingresos Mercantiles es un impuesto que lentamente está transformándose de un impuesto a los consumos en función de las ventas, a un impuesto a los consumos puros, con recaudación en la fuente.

III.—Urge una revisión total y no parcial, como se ha venido haciendo de la Ley, sobre todos en los capítulos de vigilancia, y, de sanciones y procedimiento.

IV.—Si el deseo de las Autoridades es el de instituir un mayor control, estableciendo una revisión de oficio y dando oportunidad a los causantes de ser oídos dentro de la fase oficiosa del procedimiento tributario, debe hacerse en una forma tal que se compaginen las disposiciones del actual artículo 63 y las de los artículos 72, 73 y 74 de la Ley.

V.—Deben ser revisados los artículos 65 y 69 de la Ley de tal forma, que no den lugar a más confusiones para la imposición de sanciones.

VI.—El sustentante propone con relación a los dos puntos anteriores, que los artículos antes mencionados queden en la Ley de la forma siguiente:

Artículo "X".—Cuando por indicios que se basen en los datos proporcionados en las Cédulas de Empadronamiento de los causantes y en las declara-

raciones de los mismos, exista la presunción por parte de las Autoridades de que se está incurriendo en defraudación fiscal, se procederá de la manera siguiente:

1.—Se hará una revisión tomando en cuenta: a) Impuestos que se hayan pagado al Estado y al Municipio. b) Cantidades que se cobran al causante por concepto de renta de local y de energía eléctrica. c) Número de empleados que tenga a su servicio y sueldos que se les paguen debiendo comprobar éstos por medio del entero mensual de Cédula IV. ch) Capital en giro; y d) Última declaración del Impuesto sobre la Renta.

2.—Se notificará al contribuyente el resultado de la revisión, dándole un plazo de quince días para que presente su contestación, que se sujetará exclusivamente a los puntos expuestos por la Autoridad en el resultado de la revisión. En la contestación anexará las pruebas que estime pertinentes, o anunciará las que se proponga rendir.

3.—Las pruebas que se proponga rendir el causante deberán rendirse dentro de los quince días contados a partir del día en que se presente su contestación. El causante podrá producir los alegatos que a su derecho convengan a los 5 días siguientes de la fecha de rendición de las pruebas.

4.—Si las pruebas se rindieron junto con la contestación, el causante deberá producir los alegatos dentro de los cinco días contados a partir del día en que presentó su contestación.

5.—La contestación, pruebas y alegatos serán examinados y dentro del término de noventa días deberá emitir su resolución la autoridad administrativa, debiendo fundar su resolución en los hechos, pruebas y puntos de derecho que se han hecho valer en el procedimiento administrativo.

6.—Si a su juicio se ha dado lugar a la procedencia de la liquidación de impuesto omitido, señalará el monto del mismo y en su caso, de los recargos correspondientes y de las sanciones a que se ha hecho acreedor el causante.

Contra las resoluciones administrativas a que se refiere este artículo, sólo existirá el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Artículo "Z".—En el caso de que la presentación de las declaraciones mensuales no se haga dentro del plazo establecido en el artículo 38 se estará a lo siguiente:

I.—Transcurridos 15 días a partir del día 21 de cada mes, la Oficina Recaudadora requerirá al causante moroso para que presente su declaración en un plazo de 5 días.

II.—Tratándose de declaración y declaraciones omitidas que acusen impuesto, si el causante las presenta de manera espontánea o hasta antes de la clausura que deberá hacerse de la negociación o establecimiento que no pague después de transcurridos los 5 días, pagará recargos de 2% por cada mes o fracción que transcurra sin haberse hecho el pago.

III.—Cuando la declaración y declaraciones omitidas no acusen ingresos, el causante será sancionado con una multa hasta de \$ 100.00.

IV.—No se llevará a cabo la clausura a que se refiere este artículo si el causante paga el importe del impuesto más el monto de los recargos a que se haya hecho acreedor. Tampoco se llevará a cabo la clausura cuando se trata de establecimientos que perciban ingresos exentos o cuyas declaraciones o declaración omitidas no acusen ingresos, siempre que en el acto de la diligencia se pague la multa mencionada.

VI.—En ningún caso procederá la multa cuando se trata de una declaración o declaraciones omitidas que acusen impuesto y se pague antes de la clausura.



## **BIBLIOGRAFIA**

- 1.—*Aguilar, Jorge I.*—Exégesis de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.—México.—1948.—Artes Gráficas del Estado, Editor.
- 2.—*Abumada, Guillermo.*—Tratado de Finanzas Públicas.—Córdoba, República Argentina.—1948.—Editorial Assandri.
- 3.—*Andreozzi, Manuel.*—Derecho Tributario Argentino.—Buenos Aires, República Argentina.—1951.—Tipográfica Editora Argentina.
- 4.—*Ballesteros, Pio.*—Manual de Hacienda Pública.—Madrid, España.—1940.—Editorial Revista de Derecho Privado.
- 5.—*Beteta Ramón.*—Tres Años de Política Hacendaria.—México.—1951.—Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Publicación de Memorias.
- 6.—*Dalton, Hugh.*—Principios de Finanzas Públicas.—Novena Edición.—Buenos Aires, República Argentina.—1948.—Editorial Depalma.
- 7.—*Eheberg/Boesler.*—Principios de Hacienda.—Versión de la séptima edición alemana.—Barcelona, España.—1944.—Editorial Gustavo Gili, S. A.
- 8.—*Einaudi/Répacchi.*—Il Sistema Tributario Italiano.—Torino, Italia, Quinta Edición.—1954.—Edizioni Scientifiche Einaudi.
- 9.—*Flores Zavala, Ernesto.*—Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. México.—1951.—Segunda Edición.—Editorial Stylo.
- 10.—*Fraga, Gabino.*—Derecho Administrativo.—Cuarta Edición.—México.—1948.—Editorial Porrúa, S.A.

- 11.—*Garza, Servando J.*—Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano.—México.—1949.—Editorial Cultura, T. G., S. A.
- 12.—*González Rodríguez, Agustín.*—Breve Ensayo Monográfico del Impuesto.—México.—1950.—Tesis profesional de la U.N.A.M.
- 13.—Memoria de la Tercera Convención Nacional Fiscal. México.—1947.—Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 14.—*Preciado Hernández, Rafael.*—Lecciones de Filosofía del Derecho.—México.—1947.—Editorial Jus.
- 15.—*Pugliese, Mario.*—Instituciones de Derecho Financiero.—Primera Edición Española.—México.—1939.—Fondo de Cultura Económica.
- 16.—*Riofrio Villagómez, E.*—Manual de Ciencia de Hacienda.—Quito, Ecuador.—1952.—Casa de la Cultura Ecuatoriana, Editor.
- 17.—*Schneider, Edgar Luiz.*—Do Imposto Sobre Vendas.—Porto Alegre, Brasil.—1938.—Of. Graf. Da Livraria Do Globo.
- 18.—Versiones Taquigráficas de las Convenciones Nacionales de Causantes.