

211
2ej.

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS QUE
FUNDAMENTAN LOS TITULOS I Y II
DE LA LEY DEL I. S. R., Y ASPECTOS
CONTABLES QUE LE SON INHERENTES**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA

JULIO CESAR VALADEZ ESTRADA

ASESOR DEL SEMINARIO

C.P. ALBERTO HERRERIAS ARISTI

México, D. F.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1997.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS QUE
FUNDAMENTAN LOS TÍTULOS I Y II
DE LA LEY DEL I.S.R., Y ASPECTOS
CONTABLES QUE LE SON INHERENTES

INDICE

I	Introducción	1
	1.- Antecedentes históricos de los impuestos	1
	2.- Los principios teóricos de la tributación	11
II	Clasificaciones de los tributos o contribuciones	21
	1.- Del Código Fiscal de la Federación	22
	2.- Definiciones de los impuestos	150
	3.- Elementos del impuesto	164
	4.- El sujeto activo	170
	El sujeto pasivo	174
	Los terceros	
	5.- El sexo	184
	La edad	185
	El estado civil	186
	La nacionalidad	188
	6.- Otros elementos de los impuestos	190
	7.- Las fuentes del impuesto	194
III	Jerarquía de la Ley del I.S.R., del C.F.F. y de los reglamentos respectivos	202

1.-Aspectos preponderantes y específicos de la Ley del I.S.R.	
Artículo 16 - III Arrendamiento financiero	243
Artículo 18 - Enajenación de terrenos y de otros bienes	246
Comentarios a los Artículos 24 y 25	248
2.- Pagos provisionales	262
Ajuste a los pagos provisionales	271
Cálculo anual sólo para I.S.R. (incluyendo I.A. e I.V.A.)	278

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFF 1938	Código Fiscal de la Federación, publicado en el DOF 1938
CFF 1967	Código Fiscal de la Federación, publicado en el DOF 1938
CFF 1981	Código Fiscal de la Federación, publicado en el DOF 1938
CNB y S	Comisión Nacional Bancaria y de Seguros
CNV	Comisión Nacional de Valores
CTAL	Código Tributario para la América Latina OEA/EID (modelo)
DDF	Departamento del Distrito Federal
D.O. o DO o DOF	Diario Oficial de la Federación
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LCMOPIH	Ley de Contribución de Mejoras por Obras de Infraestructura Hidráulica
LFD	Ley Federal de Derechos
LHDF	Ley de Hacienda del Distrito Federal
LHDF 1982	Ley de Hacienda del Distrito Federal de 1982
LIMSS	Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social
LINFONAVIT	Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LSS	Ley del Seguro Social
RISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
SAR	Sistema de Ahorro para el Retiro

SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SCT	Secretaría de Comunicaciones y Transportes
SEP	Secretaría de Educación Pública
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SJF	Semanario Judicial de la Federación
SRA	Secretaría de la Reforma Agraria
TF	Tribunal Fiscal
TFE	Tribunal Fiscal de la Federación

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.- Antecedentes históricos de los Impuestos

Encontramos los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media, y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que han establecido el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados; pero indudablemente un gran número de los gravámenes actuales ya estaban en gestación en las prestaciones que exigían los señores feudales. Haremos un somero análisis de la situación tributaria en la Edad Media, sólo con el objeto de hacer notar los orígenes históricos de ciertos gravámenes contemporáneos, tales como los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y aun el impuesto sobre la renta, cuya aparición se hace datar de 1789, aunque ya en Inglaterra, en plena Edad Media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de las incipientes industrias.

Para entender bien la naturaleza de las exacciones que había en la Edad Media, hace falta hacer una breve reseña de la organización económica y política imperante en el Medievo.

En lo económico, se observa a partir del siglo V la desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades, lo cual provocó un cambio en la economía, que se convierte en una economía de tipo rural; pero esa economía era rudimentaria, pues sólo se pretendía que el campo produjera lo necesario para el consumo de sus propios habitantes, ya que no había ciudades a las que abastecer ni comerciantes que llevaran los productos de unas regiones a otras. Esto explica la frecuencia con que en aquella época apareció en Europa la plaga del hambre, o hambruna.

Como consecuencia de este proceso y de otras causas diversas, cuyo conocimiento no es muy preciso por falta de documentación sobre la época, en el siglo XI aparece Europa dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas al dominio de un gran señor teóricamente ligado al rey, pero que en realidad actuaba con independencia de él y aun enfrentándosele. Al lado de esos grandes dominios aparecían algunas pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente, propiedades que recibieron el nombre de alodios; pertenecían a su dueño en propiedad absoluta, y éste podía disponer libremente de ellas.

Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas a la explotación directa por el señor; otras se daban a los cortesanos a cambio del reconocimiento, por parte de éstos, de un vasallaje, debiendo jurar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de señor o cada vez que había un cambio de vasallo. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus

tierras por aldeanos, que a su vez estaban divididos en dos categorías: los ingenuiles u hombres libres, que no podían ser sometidos a trabajos serviles, y los siervos, que realizaban los trabajos viles y que eran sucesores de los esclavos de la antigüedad. Los vasallos tenían a su vez otros súbditos, formándose así una cadena de relaciones de dependencia que empezaba en el señor y terminaba en los siervos. Las obligaciones de cada uno variaban de nombre y de número; no sólo de un lugar a otro, sino aun de una persona a otra dentro del mismo grado de vasallaje. Todo esto imprime gran confusión a estas relaciones por lo que sólo en forma general puede hablarse de las prestaciones que había obligación de pagar.

El vasallo tenía para con su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales, y las relativas a prestaciones económicas.

Entre las personales estaba la del servicio militar; consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación, muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por las costumbres, pues ya en el siglo XIII sólo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana, y por un término de cuarenta días. También tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo de su señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aun cuando esta obligación también se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debería darles

y el número de veces, en un año. También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres al año: en Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

Entre las prestaciones de índole económica estaban las ayudas en dinero. Estas ayudas fueron primero arbitrarias; después se reglamentaron, limitándose, y llegaron posteriormente, a través de un sistema evolutivo, a convertirse en los subsidios, que en épocas posteriores concedían los Parlamentos a la Corona.

Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor: para pagar el rescate del señor cuando este caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las Cruzadas, cuando se casaba la hija del señor y cuando armaba caballero a un hijo suyo.

Cuando había cambio de vasallo por muerte, debía pagarse al señor un rescate o indemnizarlo; en el norte de Francia era un año de renta. La hija del vasallo debía casarse con quien designara el señor, y por no hacerlo así, se debía pagar un cuantioso rescate.

Si el vasallo vendía su feudo, debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto que, a veces, era de tres años de renta.

Cuando el feudo pasaba en herencia a un menor, originalmente lo recuperaba el señor; a partir del siglo XI, el señor respetaba la transmisión, pero ejercía la tutela del menor y administraba el feudo, conservando los frutos

recogidos durante su administración, y exigiendo a veces, después de la entrega de la herencia, cuando el heredero llegaba a su mayoría de edad, un año de renta. Cuando se pretendía que heredara el feudo algún pariente colateral, se cobraba una cantidad llamada relieve.

Los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistían en la prestación de servicios personales, y otras eran de índole económica.

Entre las de índole económica pueden señalarse las siguientes: la capitación, el formariage y la mano muerta.

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

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

La mano muerta era el derecho del señor, de apoderarse de la herencia de sus siervos, cuando éstos morían sin dejar descendencia. Los colaterales no tenían derecho a heredar, y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar un cuantioso rescate, a lo que se le llamaba "derecho de relieve".

Por lo que se refiere a los demás miembros del feudo, las rentas más comunes eran las siguientes: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; si no la

pagaban, se les despojaba o se les exigía una multa. En algunas regiones de Francia existían impuestos sobre la casa o el fuego, que recibían los nombres de masurage, focage, fumage.

El pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla, porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue primero arbitrario, y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad; se cobraba también en casos extraordinarios, entre los que se encontraban los cuatro ya mencionados: casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo de éste, rescate del señor y equipo para las Cruzadas.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban a cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales, o en especie.

Otras prestaciones generales consistían en cargas en especie, que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra; así obtenía el señor: gavillas de trigo, de heno, parte de las vendimias, gallinas y cera, etcétera.

Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra, etc. Se cobraban derechos por la venta del trigo, de la sal, de la carne, de las mercancías, de cerveza, de parada, de mercado, de canasta, de feria, etcétera.

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial y a

pisar las uvas en el lagar de éste, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de "banalidades", porque se instituyeron por medio de bando, pregón o edicto.

Se exigían derechos por cortar leña en los bosques, por pastar ganado y por pescar en las aguas señoriales; por ejemplo: en Inglaterra se cobraban derechos por la pesca del esturión y de la ballena, en las aguas que bañaban las costas inglesas.

Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se exigían en forma arbitraria. Los que comparecían ante los tribunales también estaban obligados a pagar derechos por el servicio de impartición de justicia.

Además de los derechos antes mencionados, el señor tenía el de la confiscación de los bienes de aquellos de sus vasallos que faltaban a la fe jurada, y el llamado "derecho de naufragio" o de "pecio", que consistía en que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas pertenecían al señor.

También tenía derecho el señor a los bienes que detentaran los extranjeros que murieran dentro de su territorio, así como a los bienes de los que murieran intestados, y a los tesoros ocultos.

Los señores gravaban también el tránsito de las mercancías, y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie hasta que pagara. Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las

carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las poblaciones, de tránsito, y cada mercancía tenía asignada una tarifa, que variaba según la calidad de las personas, se cobraba a veces en dinero, y a veces en especie; por ejemplo: en 1218, todo mercader forastero que pasara por Saint Owen, o por sus arrabales, para ir a vender especias a Inglaterra, pagaba al castellano una libra de pimienta; el juglar que entraba en París por la puerta de Petit Châtelet, debía cantar una canción, y los que enseñaban monos sabios debían hacer trabajar a sus animales delante del recaudador. A medida que el poder real se fue consolidando, se procuró reducir el número de estos impuestos; pero todavía en el siglo XIV se contaban sobre el río Loira setenta y cuatro en el tramo de Roarne a Nantes; setenta en el Garona, y nueve en el Sena, entre el Pont Grand de París y La Roche Guyon.

Además de esos derechos, tenía el señor el llamado derecho de toma, que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por él mismo, y podía también obtener de los mercaderes, de fiado, los géneros que le convinieran.

También tenían los señores el derecho de guarda, que consistía en que debían guardar los bienes del obispado en tanto éste estuviera vacante, conservando ellos los productos de dichos bienes; esto daba lugar a que procuraran que la vacante durara lo más que se pudiera.

Para el cobro de las prestaciones a que tenían derecho, los señores designaban a intendentes, que tenían facultad discrecional para la fijación de las cargas.

En estos derechos feudales, como hemos dicho, encontramos el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad; desde luego, puede observarse que las ayudas otorgadas por los vasallos a su señor fueron reglamentándose poco a poco, y han llegado a convertirse, por ejemplo, en los subsidios que en casos extraordinarios concede el Parlamento a la Corona Inglesa.

Los derechos de peaje fueron desapareciendo, y solamente han subsistido, transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país; más que una finalidad de carácter fiscal, tienen ahora una finalidad proteccionista.

Los servicios de carácter personal se fueron substituyendo, al paso del tiempo, por prestaciones en dinero; así se originaron diversos impuestos.

Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta nuestros días; también los que gravaban el consumo de diversos artículos, como el de la sal, el de la cerveza, etcétera.

La talla o pecho se convirtió en el impuesto sobre la propiedad territorial, se conservaba todavía en tiempos de la Revolución Francesa, a pesar de la transformación que había sufrido el nombre de talla; en la situación tributaria en la época de la Revolución Francesa, en el Languedoc, la talla sólo gravaba la propiedad inmueble, y no variaba con arreglo a la fortuna del propietario, sino que tenía por base fija y visible un catastro cuidadosamente elaborado, que se renovaba cada treinta años, y en el cual las tierras estaba divididas

en tres clases, según su fertilidad. Cada contribuyente sabía de antemano exactamente lo que importaba la parte del impuesto que tenía que pagar. Si no lo pagaba, él solo, o mejor dicho, su tierra, era responsable. Si se creía lesionado en el reparto, tenía siempre derecho a exigir que se comparara su cuota con la de otro vecino de la parroquia, elegido por él mismo; lo que nosotros llamamos hoy derecho a la igualdad proporcional.

Claro está que este régimen marcaba un gran contraste con el que existía en la mayor parte de las provincias de Francia a fines del siglo XVIII, época a la que se refiere este comentario, y nos revela cómo, ya desde entonces, la talla había dejado de ser en algunas provincias de Francia un tributo arbitrario, para convertirse en el impuesto sobre la propiedad territorial, con características análogas a las que presenta en la actualidad.

Esta circunstancia de encontrar en los derechos feudales el origen de muchas de las prestaciones contemporáneas de carácter fiscal, es lo que nos ha motivado a hacer esta somera reseña del sistema feudal.

Los impuestos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios al desarrollo de sus actividades. El Derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Administrativo, y ha recibido el nombre de Derecho Tributario.

Por mucho tiempo se consideró que no era posible elaborar una teoría jurídica de la tributación, y debe

reconocerse a los juristas alemanes e italianos el mérito de haber demostrado su posibilidad. Para ello, como dice Giuliani Fonrouge, se ha necesitado aislar el sustrato jurídico común a los diversos sistemas impositivos, prescindiendo de sus limitaciones en el tiempo y en el espacio, y de sus aplicaciones prácticas.

2.- Los principios teóricos de la tributación

Los principios de Adam Smith

En su libro "La riqueza de las Naciones", Adam Smith dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló los cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que por su acierto continúan comentándose e inspirando a las legislaciones modernas.

1º Principio de Justicia.- Escribió Adam Smith que "los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o del menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos". (1)

 (1) Smith, Adam, La Riqueza de la Naciones, trad. española, Aguilar, Madrid, 1956, p. 684.

Este principio de justicia inspiró la Constitución Francesa de 1789 y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano; pasó a la Constitución Española de Cádiz, de 1812, de ahí a las Constituciones mexicanas, particularmente las de 1857 y de 1917, que proclaman este principio de justicia, cuando exigen que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes (Art. 31, IV).

El principio de justicia se subdivide en dos subprincipios: el de la generalidad y el de la uniformidad.

El principio de la generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes, y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas. Tienen su expresión en los Arts. 13 y 31, IV, de la Constitución Federal, en el Art. 3° de la L.I.S.R. de 1964 y en otras disposiciones jurídicas. No se vulnera porque se concedan exenciones subjetivas u objetivas en las leyes tributarias, ni a quienes carecen de capacidad contributiva.

El subprincipio de la uniformidad proclama la igualdad de todos los ciudadanos frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que, a mayor capacidad contributiva, la aportación sea mayor. Justifica la existencia de los impuestos progresivos. Se complementa, como dice Flores Zavala, con el criterio

subjetivo propuesto por John Stuart Mill, de la igualdad de sacrificio. En el Impuesto Sobre la Renta se distinguen las rentas fundadas, que tienen su origen en el capital; las rentas no fundadas, que tienen su origen en el trabajo; y las rentas mixtas que tienen su origen en las empresas, combinación de capital y trabajo; el principio de la igualdad de sacrificio requiere que los gravámenes sobre las primeras sean más pesados, porque exige menor sacrificio para obtenerlas; los de las últimas son más moderados, por el ingrediente de trabajo que representa; y por último, que sean más leves para las rentas del trabajo, que son las que se obtienen con mayor sacrificio.

2° Principio de certidumbre.- Adam Smith escribió que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad por pagar, deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos, la certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las Naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un

mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre".

Einaudi agrega que el significado de este segundo principio es que el pago del impuesto es ya bastante oneroso para el contribuyente como para que los daños deban aumentarse todavía más por la mala manera de recaudarlo. Gastón Jezu, citado por Flores Zavala, desarrolla este principio en la siguiente forma:

1.- Las leyes tributarias deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas e imprecisas.

2.- Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, los reglamentos, las circulares, etc. que les afecten.

A este respecto, debe decirse que en México, durante el último decenio, se ha procurado cumplir con el principio de certidumbre, pues existe toda una actividad administrativa y editorial dedicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de las Direcciones de la Subsecretaría de Ingresos, que realizan una campaña permanente, para que los contribuyentes entiendan bien y cumplan sus obligaciones tributarias.

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

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

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

3° Principio de comodidad.- Adam Smith lo formula así: "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente, o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes, es por su propia falta".

Einaudi comenta que "no ha de recaudarse de una sola vez, sino fraccionando; no ha de cobrarse antes de la recolección, sino después, etc."

4° Principio de la economía.- "Los impuestos —dice Adam Smith—, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el Tesoro Público, y eso, de las cuatro maneras siguientes:

"Primera: El cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gastos pueden suponer otro impuesto adicional para la población".

"Segunda: Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores".

"Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar un pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitirían hacerlo con mayor holgura".

"Tercera: Los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito eludir el impuesto, pueden constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece la gran tentación de evadirlo".

"Cuarta: Al someter a la gente a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerla a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias".

Einaudi comenta que todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible, por encima de lo que entra al Tesoro; al mismo tiempo, el producto de los impuestos, una vez salido de las manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en el Tesoro Público.

Los Principios de Adolfo Wagner

Adolfo Wagner, en su *Traité de la Science des finances*, formula cuatro grupos de principios de la tributación.

Al primer grupo lo llama *política financiera*, y son los principios de la suficiencia de la imposición y de la elasticidad de la imposición. El primero requiere que los impuestos sean suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período, en la medida en que otras vías u otros medios no pueden hacerlo, o no sean admisibles. El principio de elasticidad proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos, que hagan que en un período de coyuntura permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita.

El segundo grupo se llama de *principios de economía pública*; proclama que debe hacerse una prudente elección entre tres fuentes de impuestos, que son: el capital, la renta y los medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos. El grupo de *principios de equidad*, o de repartición equitativa de los impuestos, proclama la generalidad y la uniformidad en la tributación. Wagner se declara partidario de que los impuestos tengan sólo finalidades fiscales; de la proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas. Los postulados de Wagner.

en materia de equidad, han quedado superados por la doctrina tributaria y no han sido acogidos por la Legislación.

Por último, postula los *principios de administración fiscal*, o principios de lógica en materia de imposición, los cuales son: la fijeza en la imposición, la cual se expresa en las siguientes reglas:

1°. La mayor preparación profesional y moral de los responsables de la administración de los impuestos.

2°. La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

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

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

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

6°. Al lado de las leyes, deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, que aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la Ley.

7°. Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en

las formas oficiales, para notificaciones o para el control del impuesto.

8°. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

Las anteriores recomendaciones son de obvia aceptación; y en la práctica tributaria mexicana han encontrado una buena acogida.

También proclama Wagner la *comodidad en la imposición*, en beneficio no sólo del contribuyente, sino también del Fisco, en la reducción del costo, en la mayor medida posible, en materia de gastos de recaudación de impuestos.

Los principios en palabras de la Suprema Corte de Justicia

La S.C.J.N. ha enunciado los principios que deben regir los impuestos de la siguiente manera:

A.- Todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan más pronta y eficazmente sus deberes.

B.- El impuesto debe ser justo, es decir, equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la nación, para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación.

C.- Debe ser cómodo para que el causante tenga facilidad de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio.

D.- Debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación.

El importe del mismo impuesto, o sea aumentado éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación.

CAPÍTULO II

CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS
O CONTRIBUCIONES

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios al desarrollo de sus actividades. El derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Administrativo y ha recibido el nombre de Derecho Tributario.

La terminología en materia de tributos es promiscua y se presta a confusiones.

Nuestra Constitución, en su Artículo 31, fracción IV, habla de contribuciones en forma que engloba sus tres especies: Impuestos, derechos y contribuciones especiales. El Código Fiscal de la Federación, 1961, utiliza el vocablo "contribución" como equivalente de tributo.

La palabra impuesto tiene una acepción bastante característica y generalmente inconfundible. En cambio, la de derecho es sencillamente desastrosa, pues posee también la del nombre de toda la ciencia jurídica. En los demás países hispanoparlantes se le llama tasa. Inclusive el nombre italiano tasa, y francés taux evocan más el de tasa. A veces se usa la palabra derecho para referirse a otra especie de tributo, como en el caso de los llamados "derechos de cooperación", que son contribuciones de mejora. La palabra contribución, en México, alude al género tributo. Pero se usa también para llamar a una especie, por lo que hay que

agregarle el vocablo especial, y se dice: contribución especial.

El legislador a veces es impreciso en el uso de los vocablos, o los usa incorrectamente. Por eso debemos identificar a determinado tipo de tributos según su naturaleza, y no según el nombre que reciba, que puede ser erróneo o correcto. Afortunadamente, en varias ejecutorias, la S.C.J.N. ha sostenido que su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza, y no con el nombre que se dé al tributo.

1.- Del Código Fiscal de la Federación

En México no encontramos el concepto de tributo en ninguna ley. El Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación usa la palabra contribución, pero no la define. Sin embargo, estimamos que, en el Derecho Mexicano, contribución y tributo son sinónimos. Y establece que son contribuciones o tributos:

- A.- Los impuestos
- B.- Las aportaciones de seguridad social
- C.- Las contribuciones de mejora
- D.- Los derechos
- E.- Los aprovechamientos
- F.- Los productos

Estimamos que para el legislador mexicano las palabras contribución o tributo son para el género, y las enunciadas contribuciones son las especies del género.

Para nosotros, tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los Códigos Fiscales de 1938 y de 1967 definían los impuestos y los derechos, pero no las aportaciones de seguridad social ni las contribuciones de mejora.

Tanto la jurisprudencia de la S.C.J.N. como la doctrina están acordes en que, para determinar la naturaleza de una institución jurídica, no basta que la Ley le asigne un nombre que pretenda darle esa naturaleza. Reservamos más adelante algunas páginas para exponer los estudios de algunos juristas para definir las contribuciones.

Del Código Fiscal de la Federación	De Sergio Francisco de la Garza
Contribuciones	Tributos o contribuciones
Especies	Especies
Impuestos	Impuestos
Derechos	Derechos
Aportaciones de seguridad social	Contribuciones especiales
Contribuciones de mejoras	De mejoras
	Por gasto
	Aportaciones de seguridad social
	Exacciones con fiscales

La teoría fiscal ha producido, a través de los años, diversas clasificaciones de los impuestos, con el objeto de establecer una sistematización de los fenómenos estudiados.

Vamos a estudiar someramente algunas de esas clasificaciones en los siguientes párrafos.

Impuestos directos e impuestos indirectos

Esta clasificación tiene poco de jurídico, y en México es, además, irrelevante; por ser muy imprecisa, se presta a innumerables confusiones. Sin embargo, aparece como referencia en la mayoría de los tratados de Derecho Administrativo y de Ciencia de las Finanzas Públicas.

Respecto a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, existen varios criterios, que vamos a examinar:

Clasificación basada en la incidencia del impuesto

Según un criterio, son impuestos directos aquéllos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; según este criterio, sería impuesto directo el Impuesto Sobre la Renta a los Productos del Trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que grava directamente su patrimonio. En cambio, son impuestos indirectos aquéllos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el Impuesto al Valor Agregado, pues

el comerciante expresamente lo traslada al consumidor, y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.

Este criterio, aunque es muy sugerente, ha sido criticado por muchos cultivadores de la ciencia y del Derecho. Veamos, por ejemplo:

"Este significado dado a impuestos directos e indirectos no es el que yo acepto, ni el que acepta mi escuela, que parte esencialmente de que ningún impuesto puede saberse, a priori, si se traslada o no; de que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquéllos que recaen sobre fenómenos del mercado y que, por lo tanto, tienen efecto sobre los precios. He dicho todos aquellos impuestos que recaen sobre los fenómenos del mercado, y de los precios, porque hay algunos que recaen sobre fenómenos de la vida civil y que se hallan fuera del mecanismo de los precios, como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, respecto del cual quien está gravado es el heredero; o sea, el beneficiario de un enriquecimiento que se opera fuera del mecanismo de los precios y en virtud de leyes civiles. De modo que podrán verificarse ciertos efectos económicos indirectos, como la disminución del ahorro, muy a largo plazo, en virtud del efecto psicológico del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, u otros efectos, como la fuga de capitales, cuando la presión tributaria en esta materia se vuelva insoportable, y por lo cual los capitales emigran en busca de mejores horizontes; pero a falta de precios, falta también la condición necesaria para que pueda existir traslación. Todos los demás impuestos

que recaen sobre fenómenos de mercado tienen posibilidad de traslación, y un mismo impuesto a los ingresos brutos, como nuestro impuesto a las actividades lucrativas, de carácter provincial o municipal, se traslada o no, según las condiciones del mercado, según el grado de poder monopolístico de las empresas que están actuando en un régimen de competencia imperfecta. Es erróneo, pues, fundamentar una distinción entre impuestos directos e indirectos únicamente sobre la posibilidad de traslación, ya que un impuesto, en ciertas condiciones, puede trasladarse, y en otras, no". (1)

Criterio administrativo, o del padrón

Otro criterio, más aceptado por la generalidad de los tratadistas, es el que considera impuestos directos los que gravan periódicamente -mensualmente, anualmente, etc.-, situaciones que presentan cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma, tales como el impuesto Predial, el impuesto por el Uso o Tenencia de Automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto Sobre la Renta o el impuesto sobre el Valor Agregado.

(1) Jarach, D., Curso Superior de Derecho Tributario, Vol. I, pp. 51-52.

En cambio, según este criterio, son impuestos indirectos aquéllos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes. Tales son los casos del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles o el Impuesto Sucesorio.

Sin embargo, este criterio también ha recibido críticas. Por ejemplo: muchos se niegan a aceptar que un impuesto como el sucesorio, de tasa progresiva y muy personalizado, sea considerado un impuesto indirecto, y otros señalan que una pequeña variación en la técnica de un impuesto, por ejemplo, el sistema de recaudación del Impuesto Sobre la Renta a los Productos del Trabajo, puede hacer cambiar el mismo impuesto, de una a otra clasificación.

Criterio basado en la forma de manifestarse
la capacidad contributiva

Este criterio es explicado de la manera siguiente:

"La teoría que prevalece hoy es que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas aquéllas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, los cuales

constituyen la riqueza, respectivamente, en su aspecto dinámico y estático."

"En cambio, son manifestaciones indirectas todas aquéllas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones, como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma." (3)

Conclusión

Todas las anteriores teorías tienen objeciones, porque en determinados casos se encuentran deficiencias en su aplicación, lo que es natural, por tratarse la ciencia financiera de una ciencia social y, por tanto, no exacta. Por otra parte, un mismo impuesto puede quedar clasificado de idéntica manera, no obstante la diversidad de los criterios clasificatorios.

(3) JARACH, D., Curso Superior, Vol. I, p. 52.

Por tanto, recomendamos que cuando se lean los tratadistas o las tesis jurisprudenciales, se procure averiguar cual de todos los criterios es el que se utiliza por cada autor, para poder entender debidamente la exposición. Por otra parte, esta clasificación no tiene consagración en nuestro Derecho, ni aun por vía de simple referencia, pues cuando se pretendió introducir, al proyectarse la Constitución Federal de 1857, el precepto relativo, se eliminó. En otros países, como en la Argentina, en que la Constitución ha utilizado esta clasificación para hacer una división de poderes fiscales entre la Federación y las provincias, ha producido muchos dolores de cabeza en su aplicación, precisamente por su imprecisión.

Impuestos reales e impuestos personales

Se clasifican como impuestos reales "aquéllos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva." (4) Tal es, por ejemplo, el impuesto federal sobre Uso o Tenencia de Vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial.

(4) JARACH, D., Curso Superior, Vol. I, p. 164.

En cambio, el impuesto personal, "en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia." (5) El mejor ejemplo de esto en la legislación mexicana es el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, y en los Estados Unidos de América, el "personal income tax".

Para Ataliba, son impuestos reales aquéllos cuyo aspecto material de la hipótesis de incidencia se limita a describir un hecho, acontecimiento o cosa, independientemente del elemento personal, o sea, indiferente al sujeto pasivo y a sus cualidades. La hipótesis de incidencia en un hecho objetivamente considerado, con abstracción de las condiciones jurídicas del eventual sujeto pasivo; estas condiciones son despreciadas, no son consideradas en la descripción del aspecto material de la hipótesis de incidencia (lo que no significa que la hipótesis no tenga aspecto personal; también por esto no guarda conexión con la estructura del aspecto material).

En cambio, son impuestos personales, para el tributarista brasileño, aquéllos cuyo aspecto material del presupuesto toma en consideración ciertas cualidades, jurídicamente calificadas, del sujeto pasivo.

(5) Mehl, L., Science et Technique Fiscales, Vol. I, p. 95.

En otras palabras, estas cualidades jurídicas influyen para establecer diferenciaciones de tratamiento en el aspecto material de la hipótesis de incidencia. (6)

Los impuestos personales, precisamente por tomar en consideración la situación particular del contribuyente, en general son progresivos y, por tanto, miden más adecuadamente la capacidad contributiva.

Los impuestos sobre el consumo, como el caso del Impuesto Sobre el Valor Agregado, en México, pueden ser en cierta forma personalizados a través de un procedimiento indirecto, consistente en ceder exenciones a los artículos de primera necesidad y reducciones en la tasa a aquéllos que son seminecesarios; en otros países se aplican tasas más caras que la normal a las ventas de artículos suntuarios.

Comenta Jarach en relación con la aplicación de tarifas progresivas a los impuestos reales lo siguiente: " 'Absurdo' es el término con que el profesor Einaudi califica el establecer un impuesto progresivo en materia de impuestos reales, ya que la progresión es un medio tendiente a captar mejor la capacidad tributaria de la persona física, y entonces, presupone un impuesto sobre la totalidad de la riqueza de la persona; mientras que un impuesto del tipo real, que grava a una fracción de riqueza, descuida la situación global del contribuyente y crea desigualdades —en el sentido de que un contribuyente que posee mucho más porque tiene bienes de otra naturaleza—.

(6) ATALIBA, Gerald. Hipotesis de Incidencia, n. 56.

máxime cuando se trata de un impuesto de tipo territorial, donde la progresión aplicada sólo sobre la fracción de riqueza contenida en estos ámbitos territoriales descuida la otra riqueza de la misma persona, que puede estar situada en otras provincias. Para conformar mejor esta exigencia de adoptar el impuesto a la capacidad contributiva individual, debe aplicarse el impuesto progresivo sólo cuando se trate de un impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que se aplica sobre los bienes situados en el territorio, pero calculando la tasa según el monto total de los bienes, incluyendo los de otras jurisdicciones".

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación marca la diferencia entre la proporcionalidad del impuesto en los impuestos personales y en los impuestos reales. En aquéllos dice que la proporcionalidad se realiza a través de la capacidad contributiva de los sujetos, mientras que en los impuestos reales se realiza en función del valor que la autoridad asigna para efectos fiscales al capital (independientemente del valor real o comercial), en combinación con la tasa o cuota, cuidando que el impuesto no resulte confiscatorio o aniquilador del capital.

Impuestos objetivos e impuestos subjetivos

Explica Jarach: "Existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario, o mejor aún, los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa

únicamente la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología también un poco equívoca, que da lugar a la confusión consiguiente".

"Por ejemplo: se dice en materia de derechos aduaneros: el hierro redondo pagará un impuesto de acuerdo con tal aforo. ¿El hierro redondo paga? El hierro no pagará nada ni estará sometido al impuesto. Lo que se define es la materia imponible y más aún, se omite lo que es el verdadero hecho imponible, o sea, el hecho de la vida humana que da origen al impuesto, que es la introducción a través de la frontera aduanera de esa mercadería, ya que ésta es el supuesto legal de la obligación tributaria correspondiente.

"Simplemente se pone en evidencia la materia imponible, o el objeto material del hecho imponible definido en la Ley. Es una forma empírica, sencilla, de explicar las cosas que usa el legislador, y perfectamente comprensible, porque él no debe hacer ciencia, sino establecer preceptos, y cuando se dice: "los inmuebles situados en la Provincia de Buenos Aires pagarán" —como se dijo en varias leyes durante mucho tiempo—, debemos tomar esa expresión como una forma empírica de expresarse, poco precisa desde el punto de vista jurídico; pero no por eso debe colegirse la consecuencia de que quien paga el impuesto sea el inmueble. Es una expresión práctica para hacerse entender por la mayoría de la gente, sin ánimo de pretender una exactitud científica del lenguaje, ni mucho menos establecer un concepto jurídico.

"En estos impuestos, el sujeto pasivo, a veces, ni siquiera se nombra. El sujeto pasivo sólo se determina por

implicación, porque el legislador, ante todo, adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación, y de poner de relieve el bien económico sobre el cual, en definitiva, cae la incidencia del gravamen — que constituye el objeto de este hecho económico que da origen al impuesto—, pero no se preocupa de fijar quién lo paga, porque al final quien lo pagará será quien realice ese acto de la vida económica, y aquél por cuenta del cual ese acto se realiza, y en la gran mayoría de los casos no hay peligro de confusiones". (7)

A esos impuestos se les llama impuestos objetivos, por contraposición a aquéllos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria, los que por consecuencia se llaman tributos subjetivos.

Tal distinción es una diferencia más bien de técnica legislativa, con consecuencias interpretativas, y no una diferencia de naturaleza dogmática.

En nuestro sistema jurídico abundan preponderantemente los tributos subjetivos, mientras que los impuestos objetivos se presentan principalmente en legislaciones municipales, de atrasada técnica.

(7) JARACH, D., Curso Superior, Vol. I, pp. 165-166.

**Impuestos especiales o analíticos,
e impuestos generales o sintéticos**

Esta clasificación se funda, según Mehl, en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que, por el contrario, no gravan más que un elemento de la misma. Los primeros se llaman sintéticos (Mehl), impuestos generales (U.K. Hicks) o impuestos generales o universales (Trotabas); los segundos se llaman analíticos (Mehl), parciales (U.K. Hicks) o particulares (Trotabas).

Un impuesto cedular sobre la renta (como el que existió en México hasta 1964), que distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta, es un impuesto analítico, porque la analiza. En cambio, un impuesto general sobre la renta, como el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas o de las Sociedades Mercantiles, en la nueva legislación sobre la renta mexicana o el "personal income tax" de la legislación norteamericana, el cual recae sobre la totalidad de las rentas puestas a disposición del contribuyente en determinado lapso, hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total, y por tanto es un impuesto sintético.

En los impuestos sobre el capital, el Impuesto Predial, por ejemplo, es un impuesto analítico, mientras que el Impuesto Sucesorio es un impuesto sintético, porque el primero analiza y separa determinado elemento del capital del

contribuyente, mientras que el segundo agrupa o sintetiza todos los elementos que se reciben por la vía sucesoria.

Mehl comenta que el impuesto sintético es a veces impuesto personal o semipersonal, mientras que el impuesto analítico es generalmente un impuesto real; el impuesto sintético no es nunca un impuesto real, porque por su propia naturaleza exige una personalización por vía directa, o cuando menos por vía indirecta. Hace notar, también, que el impuesto sintético es un mejor instrumento de técnica fiscal que el impuesto analítico.

Impuesto sobre el capital, sobre la renta y sobre el consumo

Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto, y distingue tres clases: los impuestos sobre la renta, impuestos sobre el capital e impuestos sobre el gasto o el consumo.

Impuesto Sobre la Renta

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

Los autores distinguen varios tipos de renta. Hay en primer lugar la renta bruta, que es aquélla que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta. Es el caso, por ejemplo, del Impuesto Sobre la Renta que deben pagar las personas físicas contribuyentes menores

que realizan actividades empresariales, o el Impuesto que pagan las personas físicas por los rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema rentario mexicano.

La renta neta es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de tal renta. A este tipo de renta se aproxima el ingreso gravable del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, de acuerdo con la Ley mexicana del Impuesto Sobre la Renta, de 1981.

La renta libre es la que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella. A esta renta se aproxima el ingreso gravable por el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas en el Derecho Mexicano, y el "personal income tax" en el sistema fiscal federal norteamericano.

La renta legal es la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la Ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, o a la renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador. En realidad, siempre hay una renta que se determina por las reglas jurídicas, porque el legislador no deja al contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable.

También se hace la distinción entre las rentas fundadas y las no fundadas, con objeto de realizar un postulado de la política fiscal, que consiste en gravar más fuertemente aquéllas que éstas. Son rentas fundadas las que provienen

del capital, y no fundadas, las que provienen del trabajo. Sin embargo, aunque a veces los sistemas jurídicos parecen acoger esta clasificación, como sucedió en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953, el postulado no sólo no se practicó, sino que, por otras razones, se reglamentó en forma inversa.

Impuesto Sobre el Capital

Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes.

Es conveniente distinguir entre el capital como materia imponible, el capital como base de impuestos y el capital como fuente de impuestos.

El capital puede ser la materia imponible de muchos impuestos. Por ejemplo: el general property tax norteamericano es un impuesto cuya materia imponible es el capital de las personas, representado por todos sus elementos muebles e inmuebles. En nuestro Derecho, entre otros, tienen como materia imponible representada por capital el Impuesto Predial, el Impuesto Suscrito y el Impuesto Federal Sobre Uso y Tenencia de Automóviles. El capital puede ser la base de un impuesto, que puede tener como fuente el propio capital o la renta que produce ese capital. El Impuesto Predial del Distrito Federal, que grava los inmuebles arrendados, tiene como base y como fuente la renta que producen dichos inmuebles; en cambio, el mismo Impuesto Predial del Distrito Federal, cuando grava inmuebles no arrendados, tiene como

base el capital (valor catastral), y como fuente, el capital general o las rentas del contribuyente. El Impuesto Sucesorio tiene como base el capital heredado (porción hereditaria) y como fuente el ingreso recibido por el heredero. El Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, que grava las compraventas de ellos, tiene como base el valor pericialmente fijado de dichos bienes, y lo mismo sucede con la mayor parte de los impuestos municipales de traslación de dominio; la materia imponible es el capital representado por el inmueble (capital vendido); y la fuente del impuesto es el propio capital (inmueble) convertido en el precio que paga el comprador.

Por tanto, esta clasificación y la distinción correlativa entre impuestos sobre la renta e impuestos sobre el capital requieren de un estudio concreto de cada caso, y no basta la denominación del impuesto para saber si realmente es un impuesto de una u otra clase.

La mayor parte de los impuestos sobre el capital gravan determinados elementos del capital de los contribuyentes. Los impuestos generales sobre el capital significan una amputación general y simultánea de todos los capitales privados y no pueden establecerse más que en circunstancias extraordinarias, tales como el estado de guerra o en caso de calamidad pública.

Impuestos Sobre los Gastos o Consumos

La clasificación de impuestos sobre el pago comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo, y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo de impuestos al consumo o al gasto son el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre Teléfonos, el Impuesto a la Producción y Consumo de Cerveza, etc. Muchos de los impuestos que tienen el nombre de Impuestos a la Producción quedan comprendidos dentro de esta categoría, porque en virtud de la traslación del impuesto vienen a gravar los gastos o consumos de la población.

Traslación del impuesto. "Piramidización".

Este es el fenómeno por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto.

Si, por ejemplo, la fábrica de cemento agrega el importe del impuesto a sus costos de producción y aumenta el precio de venta del cemento a sus distribuidores, se produce la traslación del impuesto. El distribuidor que debe pagar un impuesto sobre las ventas, hace lo mismo con ese impuesto, de tal suerte que para fijar su precio de venta del cemento, toma en cuenta su costo de adquisición, sus costos de administración y la utilidad que considera que razonablemente

puede obtener, y al obtener el pago del comprador recupera el impuesto que tiene obligación de pagar.

Explican los financistas que la traslación pueda efectuarse hacia adelante, hacia atrás, o lateralmente.

La traslación hacia adelante, que es teóricamente la más común y más fácil de realizar, es cuando el sujeto pasivo legal consigue aumentar los precios de sus mercancías o de sus servicios: el fabricante de cemento y el distribuidor, en los ejemplos citados.

La traslación repetida hacia adelante puede producir un efecto indeseable más, que se conoce con los nombres de "piramidización" o efecto de cascada del impuesto. Consiste en que, al trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación de venta, el impuesto pagado por cada uno de los intermediarios se acumula y se convierte a su vez en base del impuesto que pagó el siguiente, hasta que llega al incidido, último consumidor, incrementado. De esa suerte, la tasa real del impuesto se aumenta en relación con la tasa nominal.

También puede producirse hacia atrás, cuando el sujeto pasivo legal, mediante una reducción del precio de compra, obtiene que sus proveedores sufran la carga fiscal. Esto sucedería si el distribuidor del cemento fuera tan fuerte económicamente en relación con el fabricante, que le hiciera aceptar una reducción en el precio de venta del cemento, suficiente para que el distribuidor no tuviera que sufrir el impacto del tributo.

Por último, Grizziotti escribe que se produce la traslación lateralmente, cuando no pudiendo realizarse la

traslación hacia adelante o hacia atrás, se consigue hacer recaer el peso del impuesto sobre "los proveedores o los compradores de otras mercancías o de otros servicios, que no son gravados por tributos, pero que son producidos a costes conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados (por ejemplo: gasolina y aceite combustible), o bien son complementarios en los procesos de producción respecto de los bienes o los servicios gravados (por ejemplo: trabajo asalariado e instalaciones)".(8)

Las Aportaciones de Seguridad Social

Generalidades

Puede decirse que en 1947, desde la expedición de la primera Ley del Seguro Social, hasta 1982, en que se expidió el Código Fiscal de la Federación vigente, éste tomó una posición mejor definida respecto a la naturaleza de las aportaciones o cuotas de seguridad social, y hasta la fecha, no obstante que el Código Fiscal de la Federación adoptó una definición al respecto, han sido opuestos los criterios que la doctrina de los tributaristas y las resoluciones o tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación manifestaron respecto a este asunto, como veremos en los siguientes párrafos.

 (8) GRIZZOTTI, Benvenuto. Principios de Ciencia de las Finanzas, p. 89.

Ya vimos que en todos los seguros sociales los patronos o demás sujetos, solos o conjuntamente con los trabajadores o con el Estado, tienen obligación de aportar las cuotas que marca la Ley, de acuerdo con las bases de cotización de cada seguro.

Las cuotas son, pues, las cantidades que periódicamente deben pagarse al Instituto Mexicano del Seguro Social para cumplir con las obligaciones que la Ley pone a cargo de los patronos y trabajadores.

Pero puede suceder que el patrón, debiendo haber pagado las aportaciones, no lo haya hecho y que, sin embargo, por aplicación de la Ley, el I.M.S.S. tenga la obligación de otorgar el beneficio del seguro o de los seguros al trabajador o a sus beneficiarios. Entonces surge la noción del crédito por el capital constitutivo.

Las cuotas y los Créditos por Capitales Constitutivos en la Ley de 1942

El sistema del Seguro Social en México está constituido sobre la base de reservas, que son las cantidades que actuarialmente se han calculado para que el I.M.S.S. pueda hacer frente a las pensiones a que le obliga la Ley. "Dichas cantidades, dice Moreno Padilla, son las que se conocen con el nombre de capitales constitutivos".

No debe confundirse el capital constitutivo, que es la reserva actuarial que mantiene el I.M.S.S. para hacer frente a sus obligaciones cuando se ha producido el riesgo

asegurado, con el crédito por el capital constitutivo. "El primero —escribe Moreno Padilla— es aquella suma de dinero que requiere cualquier institución aseguradora, para que pueda proporcionar, con los dividendos que esa cantidad le rinda, una pensión a sus derechohabientes; en tanto que el crédito por el capital constitutivo se establece de acuerdo con el Art. 48 de la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, que exige a los patrones que han emitido el cumplimiento de la Ley, la suma de dinero cuyos réditos sirven para que el Instituto cubra, en los casos concretos de la omisión, las pensiones y prestaciones a que legalmente haya lugar". Y en palabras de Juan Antonio Andrade, "es la cantidad de dinero necesaria, desde el punto de vista actuarial, para garantizar el pago de su renta a un pensionado, y al fallecimiento de éste, a sus derechohabientes legales".

El crédito por capital constitutivo no existió en la redacción original de la L.I.M.S.S. de 1942. No fue sino hasta la reforma del 28-XII-1956 al Art. 34 de la L.I.M.S.S. Los capitales constitutivos de las pensiones y los gastos correspondientes a otras prestaciones se incluyeron, concepto que fue ampliado en la reforma que se hizo el 30-XI-1959.

Por otra parte, el Artículo 48 de la L.I.M.S.S. sufrió una primera reforma el 3-II-1959. Se dispuso que "el patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra accidentes de trabajo y enfermedades profesionales no lo hiciere, deberá, en caso de siniestro, enterar al I.M.S.S. el capital constitutivo de las pensiones y prestaciones

correspondientes, de conformidad con la presente Ley, sin perjuicio de que el Instituto conceda desde luego las prestaciones a que haya lugar mediante acuerdo del Consejo Técnico. El Instituto determinará el monto de los capitales constitutivos necesarios y los hará efectivos. La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que se disminuyan las prestaciones a que los asegurados y beneficiarios tuvieren derecho, limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a la suma necesaria para completar la pensión o prestación correspondiente, según la Ley. Los patrones que cubrieron los capitales constitutivos determinados por el Instituto, en los casos previstos en este Artículo, quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por riesgos profesionales establece la Ley Federal del Trabajo, así como la de enterar los aportes que prescribe la presente Ley por lo que toca al trabajador accidentado y al ramo del seguro que ampare el riesgo respectivo". Dicho texto fue adicionado el 30-XII-1958 con el siguiente párrafo: "Los avisos de ingresos de los asegurados entregados al Instituto después de ocurridos los siniestros, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación del pago de los capitales constitutivos establecidos en este Artículo".

**El Instituto Mexicano del Seguro Social
Su Naturaleza Jurídica y Régimen de Financiamiento**

El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, y está establecido como un servicio público de carácter nacional. El I.M.S.S. es un organismo descentralizado, con personalidad y patrimonio propios. Tiene, además, el carácter de un organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que las circunstancias de que el I.M.S.S. tenga el carácter de organismo fiscal autónomo no desnaturaliza sus fines, sino que "muy por el contrario, con las facultades derivadas de tal carácter se garantiza una mayor seguridad en la prestación eficaz del servicio público del Seguro Social, en cuanto que, requiriéndose una prestación del servicio en forma ininterrumpida, existe la necesidad de recabar los fondos económicos que lo sustenten de una manera efectiva y rápida, lo cual se logra cuando el I.M.S.S. en su carácter de organismo fiscal autónomo, hace la determinación de los créditos, percibe las cuotas exhibidas voluntariamente por los obligados o, en su caso, promueve el cobro por el medio económico-coactivo". (9)

(9) Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1971, Presidencia, p. 226.

El I.M.S.S. otorga dos clases de seguros: los del régimen obligatorio y los del régimen voluntario.

El régimen obligatorio comprende los seguros de riesgos de trabajo, por enfermedades y por maternidad; invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte; y guarderías para hijos de aseguradas.

Las Cuotas y los Capitales Constitutivos
en la L.I.M.S.S. de 1973

La nueva L.I.M.S.S. de 22-II-1973 establece las cuotas de aportación que deben pagar los patrones en todos los casos, y en algunos también los trabajadores, para los diversos seguros sociales establecidos en la Ley.

Por lo que se refiere a los créditos por capitales constitutivos, se dispone en el Art. 84 que "el patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciera, deberá enterar al Instituto, en caso de que ocurra un siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones en dinero y en especie, de conformidad con lo dispuesto en la presente Ley, sin perjuicio de que el Instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar".

"La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que disminuyan las prestaciones a que los trabajadores asegurados o sus beneficiarios tuvieran derecho, limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a la suma necesaria para completar las prestaciones correspondientes señaladas en la Ley..."

Carácter Fiscal de las Cuotas y de los Créditos por Capitales Constitutivos

Originalmente, el Art. 135 de la Ley del Seguro Social de 1942 dispuso que el título donde conste la obligación de pagar las aportaciones tuviera el carácter de título ejecutivo, lo que hacía que el I.M.S.S. tuviera que demandar ante los tribunales a los patrones que no pagaban sus cuotas oportunamente.

Pero muy pronto, en el mismo año de 1942, se reformó la L.I.M.S.S., para el efecto de establecer que "la obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de fiscal", y el 3-II-1949 se reformó nuevamente para establecer que no sólo los aportes, sino también los intereses moratorios y los capitales constitutivos tendrían el carácter de créditos fiscales, y que el procedimiento administrativo de ejecución de las liquidaciones que no hubieren sido cubiertas directamente al Instituto se realizará por conducto de las Oficinas Federales de Hacienda que correspondan, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación.

La nueva L.I.M.S.S., en su Art. 267, adscribe el carácter de fiscal "al pago" de las cuotas, de los recargos y capitales constitutivos, con lo cual deja sin juzgar su verdadero carácter en cuanto a créditos, ya que califica solamente el pago como de carácter fiscal. El Art. 271 autoriza el procedimiento administrativo de ejecución de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas directamente al Instituto.

Ello ha inspirado indudablemente al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito, para que sustenten la siguiente tesis: "Seguro Social, Cuotas del.- No tienen el carácter de créditos fiscales. La circunstancia de que el Art. 135 de la Ley del Seguro Social prevenga que el capital constitutivo, entre otras cuotas que deben pagarse al Instituto, tienen el carácter de fiscal, no significa, porque no se expresa así en el régimen fiscal mexicano, que sea un impuesto, derecho, producto o aprovechamiento, y la indicación de que el deber de pagar los aportes, los intereses moratorios y los capitales tengan el carácter de fiscal, sólo quiere decir que se asimila a este tipo de crédito, para los efectos del cobro únicamente, y no para darles en esencia naturaleza fiscal en los términos del Art. 31, fracc. IV, de la Constitución Federal, y Arts. 2, 3, 4, y 5 del Código Fiscal de la Federación". (10)

Tesis de que las Cuotas son Impuestos

Flores Zavala escribió que la obligación de pago de las cuotas del Seguro Social:

 (10) Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1972, 4a. Parte, 1er. Tbal. Col. en Mat. Administrativa, del 1er. Circuito.

"Es un verdadero impuesto, porque fue establecido por el Estado unilateralmente y con carácter obligatorio para todos los que se encuentren dentro de las hipótesis de la Ley. Es cierto que el rendimiento de este gravamen se va a destinar al fin especial del Seguro Social, y que la regla general es que los impuestos se destinen a cubrir los gastos generales del Estado; pero es posible, legal y técnicamente, que ciertos gravámenes se destinen a un fin especial". Esta tesis fue sostenida por la Primera Sala del Tribunal Fiscal, en el juicio núm. 4571-1945. En otro estudio, sostiene Flores Zavala "que no son derechos, porque no existe el elemento de contraprestación".

Tesis de que la Cuotas son Derechos

Durante varios años, a partir de 1945, las cuotas del Seguro Social figuraron en la Ley de Ingresos de la Federación en el capítulo de Derechos.

En un artículo denominado "Las Cuotas del Seguro Social", de Jorge I. Aguilar, publicado originalmente en 1953, cita una "reciente" ejecutoria del Tribunal Fiscal de la Federación en que se sostiene la naturaleza de derechos de las cuotas. El Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo que "deben considerarse como derechos tales aportaciones, en virtud de ser pagos que se hacen en razón de los servicios que el Instituto presta y debe prestar: contraprestaciones por dichos servicios, pues, en efecto, el Art. 1° de la Ley del Seguro como un servicio público nacional, y a través de

sus varias disposiciones, se comprende con toda claridad que las aportaciones se pagan a dicho Instituto para que éste, por su parte, otorgue los beneficios contenidos en la propia Ley. Además, esa naturaleza de las aportaciones al Seguro Social se hace más palpable por las disposiciones de la Ley de Ingresos de la Federación, en donde dichas aportaciones figuran con el carácter de derechos".

No consideramos que las cuotas del Seguro Social tengan el carácter de derechos, ni a la luz del anterior ni del vigente C.F.F., en virtud de que los servicios que presta el I.M.S.S. no los presta la administración activa del Estado, ni tienen tampoco el carácter de servicios administrativos, es decir, de servicios prestados por el Estado en su carácter de autoridad, en sus funciones propias de Derecho Público.

Aguilar tampoco considera que se trata de derechos, en razón de que las cuotas se exigen en forma obligatoria, y según él, en los derechos, "la obligación solamente nace cuando el particular manifiesta su voluntad de obligarse a realizar la contraprestación mediante la solicitud espontánea de que se le preste el servicio", lo que hace que los derechos se causen únicamente en relación con servicios voluntarios (circunstancia con la que el Profr. Sergio Francisco de la Garza no está de acuerdo).

Tesis de que la Cuotas son Contribuciones Especiales

Jorge I. Aguilar considera que debe buscarse en otra institución, que no sea impuesto ni derecho, la naturaleza de las cuotas del Seguro Social, y después de examinar diferentes doctrinas sobre las contribuciones especiales, concluye que es precisamente dentro de esta categoría de tributos donde deben ubicarse las cuotas del Seguro Social. Afirma que, "en efecto, las contribuciones especiales reúnen el requisito de ser unilateralmente fijadas por el Estado en forma obligatoria, de tal suerte que su pago no depende de la voluntad de los particulares sujetos a ella; que, además, presentan la característica de que su importe tiene por objeto cubrir los gastos que el Estado o la corporación realiza para la prestación de un servicio de carácter directamente en beneficio particular, el cual se presta conforme a la reglamentación que le es propia, y aun cuando el particular no haya solicitado espontáneamente que le sea prestado".

Aguirre Pangburn refuta la tesis de que las cuotas son impuestos, "en virtud de que el hecho tributable se integra con especial referencia a una actividad de Estado; a saber, la seguridad social", y tampoco las conceptúa derechos, porque no las considera "verdaderas contraprestaciones, ya que no existe un contrato de cambio en la base de formación del tributo, sino que éste se funda en la potestad tributaria del Estado. Por otra parte, tampoco se subsumen en el contenido que hemos asignado al hecho taxativo".

Partiendo de que la seguridad social constituye una función pública administrativa, estima que, al no poderse sufragar el gasto mediante impuestos, quienes obtienen un beneficio específico de la función pública necesitan pagar un tributo especial al Estado con objeto de compensar a la colectividad en proporción a la especialidad del beneficio y al gasto público. Es evidente, en lo que se refiere a los trabajadores, que ellos reciben un beneficio especial y, en cuanto a los patrones, "sustituyen la responsabilidad laboral que deviene de posibles riesgos profesionales, con el pago del tributo bajo estudio; pero, por otra parte, obtienen un beneficio especial al lograr cierto equilibrio en las relaciones obrero-patronales, en lo que respecta al renglón de servicios especiales" (11). Estos tributos de seguridad social, para algunos, forman parte de los tributos o contribuciones especiales.

Moreno Padilla, analizando los capitales constitutivos, aunque su razonamiento es igualmente válido para las cuotas, escribe que "participan en parte de las características que señala el Art. 2º del Código Fiscal a los impuestos, especialmente porque son prestaciones en dinero fijadas en la Ley; pero asimismo comparte, de los elementos de los derechos, el de que la cantidad que se exige es para el otorgamiento de un servicio.

.....
(11) AGUIRRE PANGBURN, op. cit. pp. 248-250.

Por no quedar bien comprendido en ninguno de los dos tipos de ingresos señalados, es menester referirnos a otro tipo de ingresos que, aunque no están definidos en el Código Fiscal, concuerdan mejor con su naturaleza". Después de revisar la doctrina de Giuliani Fonrouge sobre las contribuciones especiales y el Modelo Código Tributario para América Latina, que especialmente consagra la contribución especial de seguridad social, concluye que "creemos que la contribución de seguridad social es la que más se asemeja a la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales y, consecuentemente, a los capitales constitutivos; sin embargo, consideramos que deben adquirir autonomía los ingresos de seguridad social, porque no sólo en el extranjero, sino también en nuestro país, hay marcada tendencia a que los ingresos para la seguridad social se destinen al beneficio de un mayor número de personas, y a que su sostenimiento repercuta sobre las clases más favorecidas... Por tanto, concluimos que los destinados a la seguridad social deben ser autónomos y no asimilarse a ninguna otra clase de tributos"

(12).

(12) MORENO PADILLA, Javier., op. cit., pp. 26-27

En 1970, la Suprema Corte pareció inclinarse por la tesis de que las cuotas del Seguro Social son contribuciones especiales.

En efecto, sostuvo que "las cuotas obrero-patronales son créditos fiscales, verdaderos tributos o contribuciones en sentido genérico, en la terminología constitucional, que los patrones y obreros pagan obligatoriamente al Estado, al beneficiarse de una manera especial por la implantación del servicio público administrativo de la seguridad social, servicio que a la vez reporta beneficio colectivo. Estos tributos tienen su funcionamiento jurídico, además de la sujeción a la potestad de imperio del Estado para imponer las contribuciones necesarias para hacer frente a los gastos públicos, en lo dispuesto por el Art. 123, fracción XXIX, de la Constitución Política, pues el Seguro Social constituye un servicio público nacional, establecido con carácter obligatorio; en este orden de ideas, mientras el trabajador no haya sido dado de baja por un patrón, el Instituto Mexicano del Seguro Social está obligado a dar todas las prestaciones que señala la Ley y sus reglamentos, y el trabajador tiene derecho a dichas prestaciones siempre que se den los presupuestos que el ordenamiento señala para que nazca el derecho al beneficio especial".

El modelo de Código Tributario para la América Latina define la contribución de seguridad social, siendo una subespecie o clase de la contribución especial, como "la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de

los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión" (Art. 17, inciso final).

La Exposición de Motivos del referido Código Tributario para América Latina expresa que "las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la Comisión, desde el punto de vista conceptual, debe incluirse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos".

Valdés Costa escribe que "se ha sostenido también en la doctrina de derecho social, cuando son organismos estatales, que tienen la indudable naturaleza de contribuciones de seguridad social, tratándose de las prestaciones de los trabajadores, pero que también las tienen de los patrones, no siendo impuestos, porque les producen un beneficio, aunque no tengan la misma nitidez, el cual "no tiene que manifestarse directamente por la recepción de una suma de dinero u otro tipo de enriquecimiento, sino que, como ya se hizo notar, él puede consistir en la previsión y eliminación de un riesgo o daño". (13)

(13) VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario.
Tomo I-III-16, n. 396.

Esta tesis fue adoptada recientemente por el Código Fiscal de la Federación de 1981 (Art. 2°, II), el cual establece que las "aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social del mismo Estado".

Por otra parte, el mismo precepto dispone que "cuando sean organismos descentralizados quienes proporcionen la seguridad social a que se refiere la fracción II de este Artículo, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social". Por último, hay que advertir que la calificación de contribuciones o de tributos, que a las aportaciones de seguridad social otorga el Artículo 2° del C.F.F. de 1981 entre en conflicto con las tesis que con carácter de jurisprudencia ha establecido, como veremos más adelante, la S.C.J.N. según las cuales las cuotas de seguridad social y los capitales constitutivos no tienen fundamento constitucional tributario.

Tesis de que las cuotas de seguridad social
son contribuciones de carácter gremial que constituyen
un salario socializado e solidarizado

Valdés Costa escribe que "se ha sostenido también en la doctrina de derecho laboral que esta obligación patronal, diferente del impuesto, sería a su vez diferente de la

contribución especial y tendría la naturaleza jurídica de un complemento del salario o salario socializado". Quienes han sostenido esa tesis son el uruguayo E. Buchner, tributarista, y el también uruguayo laborista, R. N. Caggiani, quien escribió un libro sobre "Las Asignaciones Familiares", que son prestaciones de seguridad social en Uruguay.

El mismo Valdés Costa cita una sentencia del Tribunal de Apelaciones de Montevideo, en un caso en que tomaron en cuenta las opiniones de Caggiani en el sentido de que las cuotas de seguridad social en Uruguay no son de naturaleza tributaria. Dijo el Tribunal, en lenguaje que nos recuerda el usado por nuestra S.C.J.N. en tesis que posteriormente citaremos, que los aportes patronales a la Caja de Asignaciones Familiares "no son impuestos, porque no son exacciones impuestas por el poder público al contribuyente destinadas a cubrir las cargas públicas, sino que responden a un servicio de seguridad social y son contribuciones de derecho público, pero de origen gremial o profesional, con destino a organismos no estatales".

El anterior es un enfoque de Derecho Laboral, fundamentalmente, por lo que si estas contribuciones no son tributarias, o fiscales, la tesis desemboca, con un enfoque de Derecho Administrativo, en que son contribuciones "parafiscales". Esto es: no existe exclusión entre esta tesis y la que sostiene su naturaleza parafiscal.

Los aportes al Fondo Nacional de la Vivienda

La Constitución General de la República.

El Artículo 123, apartado A, fracción XII, dispone que toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier clase de trabajo está obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumple mediante las aportaciones que las Empresas hagan a un Fondo Nacional de la Vivienda, a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores, y establece un sistema de financiamiento que permite otorgar a éstos créditos baratos y suficientes para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

La Ley Federal del Trabajo

La Ley Federal del Trabajo fue reformada para ser congruente con la reforma de la mencionada fracción del Art. 123 de la Constitución.

Establece: "Art. 136. Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo está obligada a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Para dar cumplimiento a esta obligación, las empresas deberán aportar al Fondo Nacional de la Vivienda el cinco por ciento sobre los salarios ordinarios de los trabajadores a su servicio".

Además, en el Art. 141 se establece: "Las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda son gastos de previsión social de las empresas, y se aplicarán en su totalidad a constituir depósitos en favor de los trabajadores, que se sujetarán a las bases siguientes:

I. Cuando un trabajador reciba financiamiento del Fondo Nacional de la Vivienda, el 40% del importe de los depósitos que en su favor se hayan acumulado hasta esa fecha se aplicará de inmediato como pago inicial del crédito concedido.

II. Durante la vigencia del crédito, se continuará aplicando el 40% de la aportación patronal al pago de los abonos subsecuentes que deba hacer el trabajador.

III. Una vez liquidado el crédito otorgado a un trabajador se continuará aplicando el total de aportaciones empresariales, para integrar un nuevo depósito a su favor.

IV. El trabajador tendrá derecho a que se le haga entrega periódica de los saldos de los depósitos que se hubieran hecho a su favor con 10 años de anterioridad.

V. Cuando el trabajador deje de estar sujeto a una relación de trabajo y en caso de incapacidad total o permanente o de muerte, se entregará el total de los depósitos constituidos al trabajador o a sus beneficiarios en los términos de la Ley a que se refiere el Artículo 139.

VI. En el caso de que los trabajadores hubieren recibido crédito hipotecario, la devolución de los depósitos se hará con deducción de las cantidades que se hubieren aplicado al

pago del crédito hipotecario, en los términos de las fracciones I y II del mismo Artículo".

Art. 150.-- "Cuando las empresas proporcionen a sus trabajadores casas en comodato o arrendamiento, no están exentas de contribuir al Fondo Nacional de la Vivienda en los términos del Art. 136. Tampoco estarán exentas de esa aportación respecto de aquellos trabajadores que hayan sido favorecidos por créditos del Fondo".

La Ley del Instituto del Fondo Nacional
de la Vivienda para los Trabajadores

El Congreso de la Unión expidió la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, la cual contiene algunas normas con relevancia en cuanto a la naturaleza jurídica de los aportes que realizan obligatoriamente los patrones.

El I.N.F.O.N.A.V.I.T. es un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio (Art. 2°), el cual tiene el carácter de organismo fiscal autónomo facultado para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las obligaciones patronales y las bases para su liquidación y para su cobro (art. 30).

El patrimonio del Instituto se integra, entre otros recursos, con las aportaciones que deben hacer los patrones y con los rendimientos que provengan de la inversión de estos recursos (Art. 5°, fracción I).

Los patrones tienen obligación de efectuar las aportaciones al I.N.F.O.N.A.V.I.T. en los términos de la Ley Federal del Trabajo y de la propia Ley del Instituto y sus reglamentos (Art. 29, fracción II).

Las obligaciones de efectuar aportaciones y de enterar los descuentos, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales, y su cobro y ejecución está a cargo, cuando no sean cubiertos voluntariamente, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación.

El trabajador tiene derecho, en todo momento, a solicitar y a obtener información directa del Instituto a través de su patrón, al que preste sus servicios, sobre el monto de los aportes a su favor, al terminarse la relación laboral, el patrón debe entregar una constancia de la clase de su registro (Art. 34).

Las aportaciones que realiza el patrón constituyen depósitos en dinero sin causa de intereses a favor de los trabajadores (Art. 35). Se hacen por conducto de las oficinas receptoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las autorizadas por ésta. La S.H.C.F. debe entregar al I.N.F.O.N.A.V.I.T. en un plazo no mayor de 15 días el importe total de las recaudaciones efectuadas (Art. 39).

En los casos de jubilación o de incapacidad total o permanente, se entregan al trabajador el total de los depósitos que se tengan a su favor en el Instituto (Art. 40). No pueden ser objeto de cesión o de embargo, excepto cuando se trate de los créditos otorgados por el Instituto a los

trabajadores (Art. 67). Los derechos por los depósitos prescriben en cinco años (Art. 37).

Sistema de Ahorro para el Retiro

Antecedentes

El día 24 de febrero de 1992 se reformaron los ordenamientos reguladores del Seguro Social y del I.N.F.O.N.A.V.I.T., con el objeto de establecer un nuevo esquema de seguridad social denominado Sistema de Ahorro para el Retiro, que tiene por objeto generar cuentas individuales para los derechohabientes que tienen la obligación de afiliarse a regímenes obligatorios, pero cuya finalidad se soporta en la generación de ahorro individual, con finalidad dual: procurar vivienda digna para los trabajadores y establecer un sistema de pensión personal y complementario.

Posteriormente, el 30 de abril de 1992 emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el Acuerdo por el que se establecen reglas generales sobre el Sistema de Ahorro para el Retiro, y el Banco de México publica las Reglas a las que deberán sujetarse las cuentas individuales del Sistema de Ahorro para el Retiro, mismas que han sufrido diversas reformas, como veremos en el apartado F.

Desde su implantación, los sistemas de pensiones en América Latina se soportaban en el llamado reparto puro, donde la solidaridad social es su razón de ser, toda vez que no existe propiamente un método de reservas, sino que las generaciones activas suministran los recursos económicos indispensables para que las personas en edad de retiro puedan

obtener su pensión. Este método se opone al llamado de capitalización, donde cada generación de población establece sus propias reservas para la época del retiro.

La mayor parte de los países de la región han sufrido el deterioro de los tradicionales esquemas pensionarios; al grado de que varios de ellos han tenido crisis de difícil solución. México no ha sido ajeno a estos problemas y la realidad se refleja en los bajos ingresos que obtienen los pensionados de nuestro país.

Augusto Iglesias y Rodrigo Acuña describen las causas más comunes de este deterioro, que en forma simplificada podemos enunciar de la manera siguiente:

A) El acelerado crecimiento demográfico, donde las expectativas de vida han rebasado los sistemas actuariales.

B) Extensión de beneficios a grupos sociales que no aportan.

C) Bajos sistemas de causación.

D) Beneficios definidos con independencia de las contribuciones.

E) Aumento artificial de aportes cercanos a la edad de jubilación.

F) Transferencia de recursos entre los diversos programas de seguridad social de tipo obligatorio.

G) Altos costos de la administración, por estructuras monopólicas y burocráticas.

H) La inflación, que deteriora el nivel de las pensiones.

Por su parte, Alejandro Hazas nos refiere que las pensiones de retiro se han desvirtuado, por:

"...haberse establecido edades convencionales de jubilación como edades fijas para el retiro de la vida activa; o sea, el derecho al retiro a partir de un determinado número de años o a una edad determinada, que ha implicado como consecuencia que muchos trabajadores que todavía pueden continuar en la actividad se constituyan artificialmente en elementos pasivos que dejan procesos productivos y se convierten en consumidores de bienes y servicios, con una carga cada vez mayor sobre la sociedad.

Toda esta carga financiera provocó en Chile un movimiento que dio por resultado la Ley 2500 del año de 1980, que fue una alternativa de cambio para resolver los problemas de 32 instituciones de previsión social que representaban un amplio abanico de requisitos y deficiencias.

La columna vertebral de cambio se refirió a la transformación de un sistema de reparto puro por otro de capitalización individual, con las siguientes variables:

a) El Estado guarda un rol subsidiario, porque la administración de las pensiones se concentra en instituciones financieras privadas.

b) Libertad de elección para los derechohabientes, de incorporarse a la agrupación de su elección, con la idea de que el marco de referencia es el sistema obligatorio de seguridad social.

c) Sistema autónomo en su final, pero paralelo a los métodos de reparto puro en sus primeras etapas.

- d) Sistema prioritario; no complementario de pensiones.
- e) Unificador de los regímenes de pensiones.
- f) Prestadores de servicios especializados.

g) Cuentas individuales de ahorro, controladas por los organismos privados de administración de recursos, denominados "Administradoras de Fondos de Pensiones", separados de los anteriores fondos pensionarios de tipo colectivo o público.

La novedosa legislación establece una cotización obligatoria del 10% sobre el sueldo, hasta alcanzar el tope denominado "de 60U.P.", que equivalen a \$1250.00 dólares, lo cual permite a los trabajadores con 65 años de edad optar por una de las tres modalidades de seguro, que consiste en retiro programado, renta vitalicia o renta temporal con renta vitalicia diferida.

En los primeros 10 años de operar este sistema, los resultados aparentemente son buenos, pero el mismo no ha reflejado severas crisis inflacionarias, y las tasas reales de soporte se mantienen arriba del 4% sobre la inflación; por esto, Alfonso Barranco sostiene que el costo de los recursos representa el 26.7% del Producto Interno Bruto, y el crecimiento del número de afiliados aumentó, de 500,000 en 1981, a 4 millones y medio en 1991, con aportes mensuales promedio de 115 a 120 millones de dólares.

Los expertos de la Organización Internacional del Trabajo Colin Gillion y Alejandro Bonilla no comparten la permanencia de este venturoso programa al cabo del tiempo, toda vez que supone una renta real que no se puede mantener;

un incremento sostenido del número de afiliados; diferente intensidad en los períodos de carencia de cotización; ausencia de apoyo solidario de patronos y Estado; falta de representación de los asegurados en la administración de fondos de pensiones, etc.

No obstante las críticas, los sorprendentes aumentos en el ahorro interno de Chile deslumbraron a varios técnicos que aceptan la escuela de Chicago, para tratar de imitar este modelo, con el objeto de obtener primordialmente esta finalidad, y en forma supletoria apoyar a las pensiones de retiro.

México no fue ajeno a esta corriente, y con ajustes incorrectos a nuestra legislación se aceptó un Sistema de Ahorro para el Retiro, que deberá tener considerables cambios, porque en la actualidad se presenta como lunar en ordenamientos que fueron creados para estructurar organismos fiscales autónomos; en cambio, el método de ahorro se soporta en el control individual de los entes financieros, no obstante que participan en su fiscalización cuatro dependencias y organismos del Gobierno Federal, razón por la cual lo calificamos como sistema de transición y de contenido híbrido, que deberá afinarse al paso del tiempo.

Seguro de Retiro

El 24 de febrero de 1992 se publicó la modificación a la legislación del Seguro Social, donde se incorpora un nuevo Seguro denominado de Retiro, como lo estipula la nueva

fracción quinta del Artículo 11 del ordenamiento en cuestión. Con esta incorporación se pretende mejorar los ingresos de los trabajadores que dejan de prestar un servicio remunerado, proporcionar un ahorro que no pierda valor por la inflación y, lo más importante, fomentar el nivel de ahorro interno del sistema financiero nacional.

El seguro referido sustentó su mecanismo en algunos de los epígrafes del sistema chileno, pero debió ser adaptado a la realidad nacional, ya que no era factible sustituir un método de reparto por otro de capitalización individual; por ello, se configuró un nuevo seguro de tipo complementario, que se ubicó en forma inadecuada en la estructura de la Ley del Seguro Social, toda vez que ésta se refiere a reglamentar el servicio público de seguridad social por medio de un organismo público denominado Instituto Mexicano del Seguro Social; en cambio, el seguro de retiro se diseñó en un Sistema de Ahorro para el Retiro, por medio de una cuenta dual, de vivienda y de ahorro soportada en el esquema financiero nacional. De tal suerte, el organismo público referido no tiene intervención en este nuevo seguro; no obstante que las disposiciones relativas a control, base y hecho generador tienen el mismo origen; no así, las que se refieren a la forma de pago.

Las características sobresalientes del Seguro de Retiro son las siguientes:

a) Se apoya en la legislación de la seguridad social un nuevo seguro de tipo obligatorio y de contenido híbrido, por ser parte de un servicio público, sólo que el mismo es

proporcionado por instituciones del sector financiero, sin poder calificarse de servicio concesionado, sino delegado y soportado en la misma concesión para operar como banca o sociedad de inversión, de tal suerte que la legislación de seguridad social no se preocupa por describir la autorización oficial, sino que la presupone en su contexto.

b) Los derechohabientes contarán con un nuevo apoyo para la época del retiro, toda vez que a los planes de pensión por invalidez, vejez, cesantía y muerte, se adiciona una cantidad suplementaria generada por el esfuerzo económico de los trabajadores en activo, por medio de ahorro, con el fin de obtener una cantidad complementaria al reunirse los supuestos de retiro.

c) Se debe abrir una cuenta individual en el sistema financiero nacional a favor de cada uno de los trabajadores cotizantes. Este registro es independiente de los que en su caso deben llevar los institutos de seguridad social y las autoridades hacendarias. Consideramos que ello provoca duplicidad y gastos innecesarios; lo más adecuado es simplificar estos registros, con objeto de que una sola entidad se encargue de efectuar los registros y de informar a todas las dependencias relacionadas con gravámenes a la nómina.

d) El Sistema de Ahorro para el retiro establece dos subcuentas una soportada en el seguro para el retiro, y la otra en las aportaciones al I.N.F.O.N.A.V.I.T., regulada en la legislación de vivienda obrera. Dos ordenamientos independientes establecen normas atinentes a un solo sistema

de ahorro. Sería más benéfico que este sistema se estructurara en un solo ordenamiento que normara todos sus aspectos relevantes.

e) Los patrones deben cotizar sobre una tasa del 24 sobre el salario integrado, y los trabajadores, en forma potestativa podrán incrementar su fondo con un porcentaje máximo a la cantidad aportada por los patrones.

f) Los patrones tendrán un tope para efectos del cálculo del salario base de cotización, que es de 25 veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal. Pero esta base se reduce a diez veces en el caso de la subcuenta de vivienda.

g) Se fijó un período de transición para que los patrones fueran los que individualizaran las aportaciones, que fue hasta el mes de septiembre de 1991, en tanto que la información de las instituciones bancarias se inicia a partir de 1992; por ello, los trabajadores tienen que recabar las cantidades que se les debe acreditar en estos períodos por medio de sus patrones; sólo que ello provocará conflictos, porque son pocos los patrones que tienen estructura administrativa que les permita individualizar las cuentas.

h) El órgano superior de este seguro es el Comité Técnico del Sistema de Ahorro para el Retiro, compuesto por representantes de las dependencias del Ejecutivo que intervienen en la administración del S.A.R., como son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el I.M.S.S., el Banco de México, la Secretaría de Trabajo y Previsión Social, y, por último, el I.N.F.O.N.A.V.I.T. Sólo que estas

entidades también tienen funciones autónomas de tipo fiscalizador, lo que conduce a una participación multisectorial de vigilancia que nos parece inadecuada, pues sería suficiente un moderno sistema de coordinación para que una sola entidad realice esta función.

i) En vez de calificarse como seguro, este sistema de ahorro es propiamente una inversión financiera que se obliga a crear a los patrones en beneficio de los trabajadores. El seguro es un contrato donde una compañía adquiere el compromiso de cubrir un siniestro por medio de una prima; en cambio, en el sistema de ahorro, los trabajadores se obligan a mantener una cuenta en forma permanente y sólo por contadas excepciones podrán disponer de ella; pero al llegar a los extremos de retiro, tienen la facultad de disponer de la suma del capital actualizado, más los intereses. La razón del nombre es por forzar la inclusión de este beneficio suplementario en el marco de la legislación del Seguro Social, la cual efectivamente sí presenta el cobro de primas para proteger de siniestros, sólo que también por el ánimo de aprovechar estructuras administrativas anteriores, se incluyó el seguro de guarderías dentro de este ordenamiento.

Administración del Seguro de Retiro

1.- Los patrones son los encargados de llenar los formularios y llevar los registros relativos al S.A.R., de tal suerte que se concentran en su contabilidad los informes y documentos que justifican su cumplimiento. Los formularios

se han estructurado para incluir las dos subcuentas. Los datos de las aportaciones y la identificación del patrón, cuando se refiera al pago, se concentran en el formulario denominado SAR01-1, y para los detalles de aportación de los trabajadores se utiliza el SAR02-1. Con la aclaración de que se deben entregar formatos adicionales de parte de los patrones que incluyan los datos de registro de los titulares. Por su parte las instituciones tienen que celebrar contrato de depósito con los cuentahabientes que entreguen sus ahorros a la referida empresa financiera, en la inteligencia de que estas entidades actúan por cuenta y orden de los organismos de seguridad social que administran conforme a la Ley este importante servicio público.

2.- Con la clave del Registro Federal de Contribuyentes, los trabajadores unifican los registros del S.A.R. y las personas adquieren la calidad de cuentahabientes, toda vez que las instituciones tienen la obligación de abrir un registro donde acumulen las cantidades de aportación en la llamada cuenta individual, con la aclaración de que la misma incluye los montos de las dos subcuentas. La identificación se compone de dos partes: los datos del registro Federal de Contribuyentes y el número de identificación del banco; el referido registro a su vez se presenta en cuatro secciones, que son los cuatro caracteres alfabéticos de las primeras letras de los apellidos y del nombre; los seis dígitos de la fecha de nacimiento; los dos caracteres alfanuméricos de la homoclave, también llamada nomenclimia y, el carácter asignado a la verificación.

Como se puede observar, estos datos son correlativos a las instituciones que se vinculan con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por ser la que soporta su informática en el multicitado Registro Federal de Contribuyentes; sólo que el I.M.S.S. desarrolla su estructura de archivo y descripción de derechos por medio de otro registro autónomo, de tal suerte que es inadecuado que el seguro para el retiro se estructure dentro de la órbita de este organismo, cuando el mismo no tiene acceso a su identificación y cumplimiento, sino que son otras dependencias las que pueden en primer término verificar el cumplimiento de la obligación. Lo correcto debería ser la expedición de una legislación autónoma que concentrara en una sola entidad la calidad de autoridad administradora de este seguro.

3.- El pago se efectúa en los formatos referidos que adquieren el carácter de declaración y forma de pago, mismo que efectuará el patrón en los meses impares de cada año, sin que se deba cubrir pago provisional, como sí acontecen en las demás ramas del Seguro Social. Este pago deberá efectuarse a más tardar el día diecisiete de cada bimestre.

4.- Las instituciones bancarias tienen que proporcionar comprobantes a favor de los cuentahabientes registrados en las mismas, a partir del primer bimestre de 1992, y en forma sucesiva a los treinta días de vencido el mes de pago, de tal suerte que estos comprobantes que se entregan en los meses pares de cada año permiten que los trabajadores verifiquen el cumplimiento patronal de esta obligación de seguridad social,

y al mismo tiempo son el registro preliminar que debe conservar el propio trabajador de los montos acreditados a su favor. Asimismo, las instituciones de crédito tendrán que informar anualmente a los cuentahabientes, por medio de un estado de cuenta consolidado.

5.- Las instituciones depositarán estos montos a más tardar el cuarto día hábil de su pago en la cuenta especial que lleva el Banco de México, y los saldos de estas cuentas se ajustarán mensualmente, por medio de aplicar el saldo promedio diario mensual al índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al ajuste. Posteriormente, estos créditos se benefician del rendimiento de intereses a una tasa mínima del dos por ciento mensual, sólo que la Secretaría de Hacienda fijará esta tasa trimestralmente, de acuerdo con los rendimientos que se generen de valores a largo plazo que circulen en el mercado.

6.- En caso de que se detecten errores en el pago por parte de los bancos, podrán devolver el importe pagado en forma indebida a más tardar el día segundo hábil después de la percepción, siempre y cuando se sustituyan los formularios, para destruir el que contenga el error. Si ello no acontece, la resolución del Comité Técnico del Sistema para el Retiro de fecha 10 de febrero de 1994 estipula la necesidad de que el patrón obtenga la certificación del I.M.S.S., de la procedencia del pago indebido, y con base en ella los patrones podrán compensar o solicitar la devolución. La solicitud de certificación y esta constancia deben

contener los datos fundamentales de identificación del origen del pago indebido.

7.- Por otra parte, los patrones tendrán que comunicar a los trabajadores el contenido de la certificación respectiva, y las personas que hayan dejado de prestar servicios remunerados podrán acudir a su anterior patrón a que les extiendan por escrito la comunicación respectiva.

8.- Los cuentahabientes son los titulares de sus propios fondos y tienen la prerrogativa de colocar su dinero en la institución que les brinde mayor rendimiento; por ello, pueden pedir la transferencia, y ello no sólo abarca instituciones bancarias, sino también compañías de seguros, sociedades de inversión, Casas de Bolsa, etc. A estos movimientos se les debe cargar una comisión en las tasas aprobadas por el Banco de México.

9.- Los trabajadores que prestan un servicio subordinado pueden continuar aportando en lo personal en su cuenta de ahorro, siempre y cuando el monto mensual no sea inferior al equivalente a cinco días de salario mínimo diario en el Distrito Federal. Podrán solicitar la disposición de una parte de la suma ahorrada en esta subcuenta, siempre y cuando no exceda del 10% del total de la suma; que el total del saldo sea superior a 18 veces el monto de la última cantidad aportada y, por último, que el trabajador no haya efectuado retiros en los últimos cinco años.

10.- Los fondos se obtienen cuando las personas lleguen a los 65 años de edad y obtengan una pensión vitalicia, o también, cuando sea por cesantía y tenga 60 años; al alcanzar

30 años de servicios; al sufrir una incapacidad total permanente y, en caso de ser parcial, el porcentaje de incapacidad debe ser por lo menos del 50%; cuando se declare estado de invalidez y en caso de que sufra un estado de invalidez temporal, podrá solicitar el retiro del 10% de los fondos.

11.- La administración del fondo reside en un primer ente que establece las reglas generales y de aplicación normativa de todo el sistema, denominado Comité Técnico del Sistema de Ahorro para el Retiro; pero la Secretaría de Hacienda puede fiscalizar su cumplimiento al hacerlo en unión de los demás gravámenes; asimismo, el I.M.S.S. también tiene estas atribuciones y, por su parte, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social es la encargada de sancionar las irregularidades que se cometan en la aplicación de estas disposiciones. Esto significa que es un mecanismo de seguridad social donde participan varias dependencias, y depende del órgano que participa en la resolución que los afectados puedan utilizar los medios de defensa apropiados a cada uno de ellos.

12.- La única ventaja fiscal que este sistema representa se configura por la liberación que los trabajadores obtienen de su personal y voluntaria contribución del 2%, en el Impuesto Sobre la Renta, en todos los demás casos, las personas siguen en el régimen general de Ley; por tanto, si el trabajador recibe una renta vitalicia, la misma se acumula a las demás pensiones, tanto legales como contractuales, y la exención sólo alcanza hasta 9 veces el salario mínimo

mensual; y si, por el contrario, obtiene un pago único, la liberación fiscal puede ser equiparable a una indemnización.

Este nuevo seguro tiene poco tiempo de operación y no podemos elaborar un juicio a priori sobre sus ventajas y desventajas; pero consideramos que debe tener un seguimiento constante, para calificar su ampliación o vincularlo a pensiones normales, ya que el porcentaje del 2% no permite un apoyo digno para los jubilados, quienes requieren de un salario sustituto digno, equivalente al que percibían cuando se encontraban en activo, sólo que en esos casos se requiere que ahorren por lo menos del 10 al 15% de su retribución normal; pero esta cifra es considerable, por el deterioro que han sufrido estas percepciones.

En materia de recursos, las cifras son adecuadas; porque el saldo acumulado al 31 de diciembre de 1993 ascendió a \$15,987 millones de nuevos pesos, cantidad que en el contexto de la economía se puede calificar de satisfactoria; pero claro está que no sólo los números deben llevar a definir la bondad del sistema, porque el ahorro es una parte; pero no lo justifica en su totalidad; lo importante es alcanzar la mejor y más adecuada alternativa de respuesta para otorgar pensiones equivalentes al costo de la vida.

Aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda

A partir de la iniciativa de reformas y adiciones a la Ley Federal del Trabajo de 1972, se presentó la importante finalidad de permitir a los trabajadores "disponer de una

aportación fija y permanente que las empresas harán a su favor, y tendrán acceso a créditos que les serán otorgados por el organismo que administra los recursos del Fondo de la Vivienda".

Desgraciadamente, la mecánica de otorgamiento de créditos y de promoción de casas para los trabajadores limitó sensiblemente los beneficios de esta prestación; al grado de cuestionar la sociedad la ventaja de sostener este Instituto y, por otra parte, la gran masa de trabajadores no obtenía ningún beneficio con la aportación entregada a su nombre, toda vez que el supuesto ahorro que se generó en un principio para el año de 1982 desapareció, so pretexto de que era una exigua cantidad en lo individual para cada obrero, pero en la suma de la totalidad del ahorro desfinanciaría al organismo, de tal suerte que sólo 50,000 trabajadores, en promedio, obtenían vivienda, mientras que el fondo de pago por las empresas era de una aportación promedio de cinco millones de personas que permanecían en servicio activo.

A cambio de este sacrificio, las personas que se jubilaban o sufrían incapacidad, podrían tener acceso a una pequeña compensación de una cifra efímera, que se configuraba por los valores aportados por los patrones a valor nominal, y con un mínimo interés.

Todo ello motivó que se replanteara la viabilidad del I.N.F.C.N.A.V.I.T., tanto como ente encargado de promover vivienda, como en su calidad de institución financiera de ahorro para los trabajadores; como ambos aspectos sufrían serios quebrantos, se modificó la opción por medio de

diversos cambios legislativos que se presentaron en la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 24 de febrero de 1992, los cuales dieron resultados positivos por el número de créditos, toda vez que de 70,885 créditos entregados en 1991, en el año de 1993 se otorgaron créditos en las cinco líneas de acceso por un total de 113,953, y se esperaba aumentar esa cifra en 10,000 nuevos créditos para el año de 1994.

El cambio fue producto del esfuerzo tripartita de la institución encargada de otorgar casa-habitación a los trabajadores, que permitió simplificar esfuerzos y mejorar actitudes para obtener metas viables y adecuadas.

Lo importante en el campo financiero para los trabajadores se presenta en la alternativa de obtener vivienda o, en su defecto, generar ahorro para su retiro, a valores actuales y con remanentes de operación que deberán ser fijados en cada anualidad por el Consejo de Administración del I.N.F.C.N.A.V.I.T., con lo que se obtiene un buen nivel de inversión.

Máxime que las personas que se benefician con vivienda también tienen ahorro en su retiro, porque los inmuebles en propiedad constituyen una seguridad en el momento en que los trabajadores dejan de obtener empleos remunerados, y es el patrimonio más deseable para cualquier jubilado.

A partir de la publicación del nuevo esquema de Ahorro para el Retiro, se fusionó el anterior programa de seguridad social de vivienda para los trabajadores con las cuentas individuales de inversión, con objeto de que los

beneficiarios pudieran disponer de un modelo unificado y sencillo donde pudieran darse cuenta de los montos entregados a su nombre por los patrones. Por tanto, la modificación del 24 de febrero de 1992 no establece obligaciones autónomas, sino que parte de la misma fracción XII del Artículo 123 Constitucional en su Apartado "A", que coliga a las empresas a proporcionar a sus trabajadores casas cómodas e higiénicas.

Estos compromisos se originan en principios de seguridad social, donde la colectividad debe contribuir a desarrollar integralmente a los sujetos económicamente débiles de la propia comunidad. Por ende, las prestaciones de vivienda constituyen en nuestro país programas de seguridad social obligatorio.

Lo complejo del cambio se presenta por la gran diversidad de autoridades que participan en la vigilancia y normatividad del sistema de Ahorro para el Retiro, lo que provoca burocracia y conflictos. En efecto, además del Comité Técnico, participan la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, el I.M.S.S., y con la modificación del Artículo 30 de la Ley del I.N.F.O.N.A.V.I.T., este organismo se refuerza en sus facultades de organismo fiscal autónomo y, por último, las instituciones financieras deben individualizar la cuenta e informar de los resultados.

Asimismo, los controles son de dos tipos: los de tipo primario por medio de las cuentas individuales efectuadas por los bancos, y los que son definitivos y se concentran en las instituciones de seguridad social; sólo que sobre este

particular el I.M.S.S. conserva un sistema de registro implementado en los años 50, por lo que se dificulta su actualización; en tanto que el I.N.F.O.N.A.V.I.T., desde su origen soportó sus archivos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Con el transcurso del tiempo, los trabajadores van a depender de los sistemas de informática del I.N.F.O.N.A.V.I.T., para conocer los montos aportados al SAR, no obstante que este ahorro se presenta a través de las instituciones financieras; ello se presentará, porque los trabajadores van a tener cambio de empleo, duplicidades de trabajo, altas y bajas de instituciones, etc., donde será difícil que los propios bancos lleven los registros al día, en cuyo caso el ente centralizador será el I.N.F.O.N.A.V.I.T.

Estos problemas no se prevén en las disposiciones del S.A.R., y será menester que este aspecto se visualice en corto plazo, e inclusive que se coordinen las instituciones de seguridad social, con el objeto de que una sola de ellas conserve los registros de todos los derechohabientes, para evitar duplicidades; en este caso si el I.M.S.S. no puede actualizarse, es factible que el I.N.F.O.N.A.V.I.T. se encargue de esta función y cobre sus servicios a las instituciones financieras y al propio Instituto Mexicano del Seguro Social.

Si este cambio no se presenta en el corto plazo, las instituciones financieras generarán información heterogénea; las que tienen registros de calidad pueden reportar buena información, pero las que carecen de estos estándares

producirán informes inadecuados, y ello conduce a estados de cuenta deficientes que perjudican a los trabajadores.

Por la sinergia del crecimiento, el I.N.F.C.N.A.V.I.T. tiene un compromiso a muy corto plazo, que consiste en mejorar su tecnología de informática a niveles de excelencia, porque un atraso en ello será de funestas consecuencias; así, además de ser el responsable de proporcionar viviendas de calidad, será el órgano de información de los montos de ahorro de vivienda, que al ponderarse en el porcentaje de la cuenta del Seguro del Retiro, también podrá informarles de las cantidades que aparezcan en este último.

Administración de las aportaciones del I.N.F.C.N.A.V.I.T.

1.- Las empresas deben contribuir al Fondo Nacional de la Vivienda, a la tasa del 5% sobre el salario integrado que obtengan los trabajadores; ello lo llevarán a cabo por medio de la Subcuenta de vivienda dentro del sistema del fondo de ahorro. A esta cantidad se agregan los descuentos que deben aceptar los trabajadores para cubrir préstamos, al igual que los gastos de mantenimiento y administración que se cubre para sostener los conjuntos habitacionales.

2.- Los pagos se llevan a cabo con los formatos bancarios denominados SARCI-1 y CI-1, mismos que se tienen que entregar en la institución bancaria de su elección, a más tardar el día diecisiete de los meses impares de cada año.

3.- Los patronos deben proporcionar una relación que contenga el nombre, Registro Federal de Contribuyentes,

domicilio y monto de aportación de cada trabajador, de esta manera, el beneficio se puede individualizar para que se conserve el dato de aportación.

4.- El salario tiene un límite de diez veces el salario mínimo diario de la región geográfica del trabajador.

5.- Los bancos reciben las aportaciones, y deben acreditarlas en las subcuentas respectivas. Asimismo, disponen de un plazo de cuatro días hábiles, de acuerdo con el calendario bancario, para invertir las mismas en la cuenta que tiene el Banco de México a favor del organismo, con objeto de que generen intereses mientras el I.N.F.O.N.A.V.I.T. no las retira para su operación.

6.- En virtud de que esta subcuenta tiene como destino prioritario la obtención de una vivienda, y para ello los trabajadores tendrán acceso por medio de cualquiera de las vías estipuladas en el Artículo 42 de la Ley de la materia, las cuales se conocen como las cinco líneas de crédito del I.N.F.O.N.A.V.I.T.: a) adquirir en propiedad habitación; b) construir su vivienda; c) reparar su casa; d) llevar a cabo reparaciones o mejoras en las habitaciones y, por último, e) pagar pasivos. Así, las personas que califiquen para estos beneficios podrán disponer como enganche de los montos que tengan a su favor en la subcuenta.

7.- Los préstamos otorgados se actualizarán en el mismo porcentaje de incremento a los aumentos que se decreten para el salario mínimo de la región geográfica del Distrito Federal; su tope máximo es de treinta años, y devengarán un interés conforme a la tasa que determine el Consejo de

Administración, mismo que es en promedio del 6% sobre saldo ajustado, pero que en ningún momento será inferior al 4%. Estas cantidades se deberán descontar del salario, mientras el trabajador permanezca en servicio activo; de lo contrario, el Instituto les otorgará una prórroga máxima de doce meses, y a partir de ésta deberán cubrir el adeudo.

8.- Para los beneficiarios de la subcuenta que no obtengan préstamos, generará rendimientos de acuerdo con la política que determine el Consejo de Administración, para que la subcuenta conserve su valor real; por ello, este órgano del I.N.F.O.N.A.V.I.T. fijará a más tardar el 15 de diciembre de cada año el remanente de operación que se estime para el siguiente ejercicio, y el cincuenta por ciento de la estimación citada se abonará como pago provisional de intereses a la referida subcuenta, en doce exhibiciones, pagaderas el último día hábil de cada mes.

9.- Las aportaciones previstas en este capítulo y los intereses que generen, estarán exentos de toda clase de impuestos.

10.- Los trabajadores que cumplan los requisitos previstos en el Artículo 40 de la Ley, por encontrarse en situación de retiro, podrán disponer de la totalidad de la subcuenta, siempre y cuando no se hubiese dispuesto como enganche de un préstamo.

11.- El incumplimiento de parte de los patrones permite, en primer lugar, que los trabajadores presenten su queja ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; las dudas relacionadas con las cuentas se dilucidarán ante la Gerencia

de Investigación Jurídica del Banco de México, en tanto que las reclamaciones formales en contra de la actuación de los bancos se tiene que llevar a cabo ante la Comisión Nacional Bancaria, de acuerdo con los Artículos 119 y 120 de la legislación bancaria. Por su parte, las resoluciones que dicte el I.N.F.O.N.A.V.I.T. y que afecten a patrones y trabajadores, podrán impugnarse por medio del recurso administrativo previsto en el Artículo 51 de la Ley del I.N.F.O.N.A.V.I.T.

12.- Las aportaciones a la subcuenta de Vivienda siguen las reglas de 10 de febrero de 1964 para el trámite de la devolución de aportaciones cubiertas en forma indebida, en forma tal que, si el Banco recibe la sustitución de formularios durante el lapso de depósito, podrá llevar a cabo la devolución en forma simplificada; de lo contrario, si el error se capta cuando se han acreditado los depósitos a favor de un cuentahabiente, se requiere de la certificación del Instituto que convalide la procedencia de la devolución para que ésta se lleve a cabo. Por su parte, los patrones tendrán que notificar a los trabajadores afectados la disminución de su cuenta.

El Sistema de Ahorro para el Retiro tiene que justificar su implantación al cabo del tiempo, donde verdaderamente los trabajadores obtengan rendimientos superiores a la inflación, para que se permita evaluar su proyección a niveles superiores, inclusive para observar los sistemas de reparto del sistema tradicional pensionario de seguridad social;

mientras ello no se alcance, consideramos aventurado que se fusionen los esquemas en detrimento de este último.

Por otra parte, sostener la permanencia de los sistemas de reparto sin ajuste nos parece alentar los errores que éste ha cometido en los últimos años, por ello es necesario que los Institutos de seguridad social corrijan de inmediato las desviaciones que se han cometido y se programe un nuevo modelo de pensiones de reparto, donde se separe de los demás sistemas de seguridad social, con objeto de evitar desviaciones y confusiones en las reservas, así como para dotar de un mecanismo de control y verificación independiente a la administración, de tal forma que se cumpla con gran rigor la aplicación de reservas.

Los sistemas de seguridad social son redistributivos y cumplen con principios de equidad y solidaridad; por tanto, son necesarios en países como México, donde las desigualdades son marcadas; por ello, no se pueden suprimir. En cambio, los de capitalización pura hacen que las personas que tienen recursos pueden formar su propio fondo de retiro con mayor agilidad que quienes carecen de esta posibilidad, esto permite a las personas identificarse con su propio ahorro e invitan a la formación del fondo de retiro. Por todo ello, consideramos adecuado que se combinen los dos sistemas en su justo medio, para aprovechar las ventajas de ambos.

La magnitud de cada uno de estos programas se tendrá que decidir una vez que se defina la manera como el Sistema de Ahorro para el Retiro cumple con sus expectativas, de tal

suerte que el correcto nivel de rendimiento generará un mejor crecimiento del mismo.

Breve análisis de las reglas emitidas por el Banco de México y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Con fecha 30 de abril del año en curso se publican en el Diario Oficial de la Federación los siguientes acuerdos: a) Acuerdo por el que se establecen reglas generales sobre el Sistema de Ahorro para el Retiro emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y b) Reglas a las que deberán sujetarse las cuentas individuales del Sistema de Ahorro para el Retiro emitidas por el Banco de México.

Para una mejor comprensión de estos acuerdos, y antes de expresar nuestras consideraciones, destacaremos las reglas más significativas de cada uno de ellos, empezando por las contenidas en el Acuerdo señalado en el inciso (a) del presente estudio, y que fue modificado el 26 de febrero de 1994 en la forma siguiente:

1.- Las cuotas relativas al seguro de retiro como las aportaciones al I.N.F.O.N.A.V.I.T. se manejarán en los formularios SAR01-1 y SAR02-1 e instructivo de llenado correspondientes, mismos que serán de libre reproducción.

2.- Tratándose de aportaciones adicionales y voluntarias, se manejará el formato SAR02-1 y será necesario que el formato SAR01-1 quede subidamente formalizado.

3.- Procedimiento de recepción de formularios en instituciones de crédito.

3 Bis.- Devoluciones por falta de información, individualización, períodos de devolución y su comisión.

4.- El formato SAR03-1 se manejará tratándose de los comprobantes de depósitos individuales, los cuales quedarán asentados en dicho formulario.

5.- Entrega al trabajador de la copia del formulario SAR02-1 que contiene el detalle de sus aportaciones.

6.- El trabajador deberá solicitar por escrito a la institución de crédito la entrega de los fondos de la cuenta individual, acompañando los documentos que al efecto señale la Secretaría del Trabajo y Previsión Social; además, establece los requisitos de los planes de pensiones constituidos a través del sistema.

7.- La comisión que cargarán mensualmente las instituciones de crédito a las subcuentas del seguro del retiro por su manejo será del 0.50% anual.

8.- El trabajador podrá notificar a las administraciones fiscales federales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los patrones establecidas en el Capítulo V Bis del Título II de la Ley del Seguro Social.

9.- Obligación patronal en caso de trabajadores que obtengan crédito.

10.- Información a través de medios magnéticos.

11.- Obligación del I.N.F.O.N.A.V.I.T., en caso de trabajadores que obtengan crédito.

12.- Verificación de cantidades en los formularios SAAC-01 y SAAC-02.

13.- Entrega de la copia del formulario SAAC-02 al trabajador, por las instituciones de crédito.

14.- Se aplicará al I.N.F.O.N.A.V.I.T. en caso de errores aritméticos.

En relación con las reglas emitidas por el Banco de México y cuyo rubro quedó precisado en el inciso (b) del presente análisis, también fue modificado el 26 de abril de 1993. Destacan las siguientes modificaciones:

1.- Del propio contexto de dichas reglas se deriva el manejo de las cuentas individuales por parte de las instituciones de crédito.

2.- De las aportaciones adicionales.

3.- La solicitud para la apertura de cuentas deberá presentarse por el patrón, con el formulario SAR-04, estableciendo que para la identificación las cuentas deberán contener el Registro Federal de Contribuyentes y, a su falta, la clave de la institución de crédito.

4.- Obligación por parte de las instituciones de crédito para celebrar contrato con cada uno de los cuentahabientes.

5.- Designación por el cuentahabiente de sus beneficiarios.

6.- Establece la recepción de los enteros, así como la expedición de comprobantes; además, se señala que las aportaciones podrán recibirse en ventanilla o a través del equipo o sistema automatizado, y se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para legislar en la materia.

7.- El Banco tiene la obligación de proporcionar información a los patronos acerca de los enteros de dichas cuotas y aportaciones.

8.- Se establecen las reglas para aportaciones patronales en Banco distinto.

9.- Se dictan las reglas para el acreditamiento de los enteros.

10.- Se establecen las reglas para los intereses que devengarán los depósitos.

11.- Comisión que cargarán las instituciones de crédito por el manejo de la cuenta individual del S.A.R.

12.- Reglas y comisión por traspaso de depósitos.

13.- Requisitos para el traspaso de los depósitos.

14.- Fijación del plazo para efectuar los traspasos.

15.- Solicitud de entrega de fondos por incapacidad o desempleo.

16.- Plazo en que deberá ser enviado el estado de cuenta anual.

17.- Solicitud de entrega de fondos a los jubilados.

18.- Reglas que deberán seguir las instituciones de crédito para la entrega de los fondos.

19.- Prescripción relativa a la exigibilidad de retirar los fondos.

Visto el resumen de las reglas contenidas en los Acuerdos de que se trata, podemos hacerlas siguientes:

CONSIDERACIONES

En la segunda regla de las emitidas por el Banco de México, en su párrafo cuarto, existe un contrasentido en relación con la tercera regla, por la siguiente razón:

La segunda regla se refiere al supuesto de cuentahabientes que no estén sujetos a una relación laboral, pudiendo efectuar aportaciones adicionales para abono en su subcuenta de seguro de retiro, remitiendo a la tercera regla siguiente; sin embargo, en dicha regla no se hace alusión a este supuesto.

Por último, del contexto de las Reglas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las del Banco de México se observa que intervienen varias autoridades, entre las que destacan:

a) Secretaría de Hacienda y Crédito Público: se encarga de establecer los formularios para el pago del entero y la información del estado de cuenta a los trabajadores; fijación de la tasa de interés al fondo de ahorro; autorización para funcionamiento de las sociedades de inversión que podrán administrar los fondos y definición de reglas a las instituciones bancarias para la administración de los fondos.

b) Banco de México.- Participa con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la definición de los sistemas de información a los trabajadores y fijará la comisión por manejo de cuentas a las instituciones bancarias para el traspaso de cuentas.

c) Secretaría del Trabajo y Previsión Social.- Define los documentos para que los trabajadores retiren parcial o totalmente cantidades del Fondo.

d) Instituto Mexicano del Seguro Social.- Apoyo en la verificación del cumplimiento de las obligaciones patronales.

e) Comité Técnico del Sistema de Ahorro para el Retiro.- Es el órgano de consultoría, autorización y, en cierta medida, de administración de los programas que se deriven del sistema.

Consideramos que el ahorro es importante para el desarrollo de la economía nacional, y de los trabajadores en particular; pero diversificar los niveles de autoridad que pueden intervenir ocasionará reglas contradictorias y complejas, como ha ocurrido con las reformas del 16 de octubre, 27 de noviembre y 30 de diciembre de 1992; 26 y 28 de abril de 1993, y 26 de febrero de 1994. Ante esta situación, pensamos que lo más viable para que este sistema opere con eficiencia es que haya una sola ventanilla y un solo órgano de administración, fiscalización y ejecución de todas las aportaciones que tengan que referirse a la seguridad social, para que el mismo remita posteriormente los montos e informes adecuados a cada uno de los entes que deben prestar los servicios.

Salvo el inconveniente que se apunta, podemos concluir que se establece un Sistema de Ahorro para el Retiro, cuyas características de individualización permiten que cada uno de los trabajadores conozca en forma adecuada los recursos que tiene depositados en dicho sistema, lo cual hace posible que

ellos mismos se constituyan en coadyuvantes fiscalizadores del cumplimiento de las obligaciones patronales.

Los "derechos"

Principio de Distribución

En relación con los "derechos", afirma Jarach que "un principio que es obvio, y que es común también al derecho privado, es aquél de hacer pagar un determinado gravamen a aquéllos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado. Es la misma idea que está en la base del precio, una contraprestación entre un servicio prestado y una suma que debe pagarse a cambio; pero en materia tributaria existe un elemento calificador que no hay en el precio, y que es el carácter compulsivo propio de esta obligación tributaria. Entonces, uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio. Esto es lo que ha dado lugar a un tributo que se llama tasa, y que en nuestro idioma habitualmente se denomina tasa "retributiva", donde la palabra retributiva —que en cierto modo está de más, porque de por sí la tasa es retributiva— sirve para aclarar la naturaleza sustancial del tributo, o sea, el criterio por el cual determinado hecho es elevado a la categoría de supuesto legal de una obligación".

Y Giannini, que enfoca el problema desde el punto de vista de las diferencias que existen en la organización de

servicios públicos en relación con las personas que los utilizan, afirma que hay ocasiones en que "el servicio público, dada su propia naturaleza y el modo en que está ordenado, se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, ya sea porque éstas lo solicitan, o bien porque deban recibirlos en cumplimiento de una norma legal". En este caso, afirma Giannini, como la finalidad de satisfacer un interés público sólo puede alcanzarse mediante el cumplimiento de las varias prestaciones relativas a cada uno de los usuarios, "es justo que recaiga sobre ellos, si no la totalidad, sí, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la gestión del servicio".

A esta especie de tributo se le llama tradicionalmente en México "derecho", y en los países sudamericanos, España e Italia, tasa. No deseamos detenernos a comentar la propiedad de esos vocablos para denominar esta especie de tributo: bástenos decir que ambos los juzgamos impropios, o poco satisfactorios, aunque su consagración legislativa y la costumbre nos obligan a continuar usándolos.

Definición de los "derechos"

En la doctrina

Pugliese afirma que el "derecho" (tasa) corresponde "a servicios del Estado de carácter jurídico-administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano". Giannini sostiene que la tasa es la prestación pecuniaria debida a un

ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado.

En Argentina, Giuliani Fonrouge afirma que la tasa es "la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la Ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado".

Para Ataliba, el "derecho" o "tasa" es el instrumento de compensación al Estado por los gastos causados por la provocación o conveniencia de personas determinadas, en relación con las cuales el Estado desenvuelve cierta actividad" y es "el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e inmediatamente referida al obligado".

Entre los tributaristas mexicanos, Margáin Manautou ha afirmado que se define como "la prestación señalada por la Ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares".

El modelo C.T.A.L. dice que "la tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho o cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente". "Su producto no debe de tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado".

El Código Tributario Uruguayo (Art. 12) define: "Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una

actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente, y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo".

En la Legislación Mexicana

En México, el concepto legal de "derecho" ha observado una evolución partiendo del concepto tradicional estricto, para abarcar en su hipótesis o presupuesto otro marcadamente más amplio y distinto del original.

En el C.F.F. de 1936 se definieron los "derechos" como "las contraprestaciones requeridas por el Poder Público en pago de servicios administrativos prestados por él".

El C.F.F. de 1967 los definió como "las contraprestaciones requeridas por el Poder Público en pago de un servicio".

En 1982 se reforma por primera vez el Art. 3º del C.F.F. y se dispone: "derechos son las contribuciones establecidas en Ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación".

En 1991 se aprobó la última reforma a la fracción IV, para quedar como sigue:

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que

presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados, por prestar servicios exclusivos del Estado.

De un análisis del texto legal se desprende:

Se distinguen dos grupos de derechos:

A. Las contribuciones, cuyo presupuesto de hecho consiste en recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; a estas contribuciones se les puede llamar derechos por servicios.

B. Las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en aprovechar bienes del dominio público de la Nación. A estas contribuciones se les puede llamar derechos por uso del dominio público.

C. Ambas clases de prestaciones son contribuciones; es decir, se trata de obligaciones cuya fuente es la voluntad unilateral del Estado.

D. Los demás elementos son diferentes, y no tienen más nota común que encontrarse alojados en un mismo dispositivo legal.

Los derechos por servicios tienen su regulación en una Ley propia, que es la Ley Federal de Derechos, y en el C.F.F.

Los derechos por uso del dominio público tienen su regulación en la Ley Federal de Derechos, y en ocasiones en

leyes que regulan su materia, como sucede con la Ley de Bienes Nacionales.

Caracteres

Es una contraprestación en dinero o en especie.

La doctrina extranjera aún es unánime en concebir la contraprestación consistente en dinero. Los C.F.F. de 1938, 1967 (Art. 2º) se refieren al derecho como una prestación en dinero.

Pero al haber cambiado el C.F.F. en 1981, la estructura tradicional del derecho dio cabida a la existencia de derechos en especie, como es el caso del ahora derecho sobre la producción de oro, de acuerdo con la L.F.D. (Art. 263), se debe pagar precisamente en oro; esto es, en especie.

Es una obligación ex-lege cuyos elementos deben estar plenamente contenidos en la Ley.

La obligación de pagar el derecho es ex-lege, porque para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis contenida en la norma legal y la realización del hecho generador. Su fuente nunca es un acuerdo de voluntades entre el contribuyente, que solicita el servicio, y el Estado, que lo presta, ni el pago del servicio depende de que el sujeto pasivo quiera pagarlo.

Margán Manautou escribe que "no por el hecho de que el particular sea el que deba provocar la prestación del servicio podemos concluir que los derechos se pagan voluntariamente. La provocación del servicio y el pago de su costo son dos momentos distintos. Aceptar que el pago de los

derechos es voluntario, con base en que, si el particular no desea cubrir ninguna cantidad por ese concepto, basta con que se abstenga de hacer uso de los servicios públicos, es crítica que también podría enderezarse al carácter de obligatoriedad que se da a los impuestos; si una persona no desea ser causante de un impuesto, basta con que se abstenga de realizar los hechos gravados. En el momento en que el Estado presta un servicio particular cuyo costo debe de ser sufragado por el usuario, surge la obligación a cargo de éste de pagarlo; en ese momento el particular coincidió en la situación prevista por la Ley como generadora del crédito fiscal".

El carácter obligatorio de la contraprestación es común a los demás tributos, puesto que todos son exacciones obligatorias. Se encuentra consignado en la expresión "establecida por el Poder Público" que contenía la definición legal del C.F.F. de 1967.

Además, la obligatoriedad del pago, nacida de la conjunción de la norma legal establecida por la voluntad unilateral del Legislador, y el hecho generador, es uno de los elementos que distinguen al derecho del precio o producto consignado como ingreso público en el Art. 3° del C.F.F. El precio o producto tiene su fuente ex-contractu.

Los productos son definidos por el C.F.F. de 1981 como "la contraprestación por servicios proporcionados por el Estado en su carácter de persona de derecho privado", y aclara expresamente que no participan de la naturaleza de la contribución (Art. 3°).

La confusión entre derechos (tasa) y productos (precios) se acentúa por el hecho de que para que el Estado preste el servicio, generalmente se requiere que lo solicite el administrado. Por ejemplo: el Estado expide un pasaporte cuando y a quien se lo solicita, por lo que parece establecerse una relación contractual entre la Administración y el usuario.

Se acepta que el Estado puede actuar no sólo como autoridad, en un plano de superioridad respecto al particular, sino que también puede entrar en relaciones con los particulares en un plano de igualdad con éstos. Es lo que sucede cuando el particular solicita a la Administración la prestación del servicio de agua potable y ésta lo proporciona, o cuando celebra un contrato de transporte para que la Administración lo preste en forma directa.

El Art. 3° del C.F.F. de 1961 define los productos como las prestaciones pagadas "por servicios proporcionados por el Estado en sus funciones de derecho privado", es decir, por actividades que pueda realizar como empresario de transportes, o por una compraventa que realice, o por un inmueble que alquile a un particular. En cambio, los derechos son contraprestaciones por servicios que presta el Estado en funciones propias de Derecho Público, o sea, las que le corresponden como autoridad. Mientras que el precio o producto es un ingreso que percibe el Estado porque éste y el particular se ponen de acuerdo; es decir, es un ingreso producido por una fuente ex-voluntate, el derecho o tasa, como tributo, es debido por el contribuyente en virtud de que

la soberanía del Estado hace obligatorio su pago. De no aceptarse lo anterior no habrá diferencia jurídica entre el producto y el derecho.

Por otra parte, existen derechos que corresponden a servicios obligatorios, en que la demanda de su prestación, si llegase a existir, es jurídicamente irrelevante. Tal es el caso de los derechos de inspección de los instrumentos de pesas y medidas de los industriales y comerciantes, o del servicio del Registro Civil de los nacimientos.

De ello resulta, como dice Jarach, que nos encontramos frente a la figura del derecho "solamente en los casos en que no hay encuentro de voluntad entre administración y sujeto privado, en que la obligación de pago deriva de la voluntad de la Ley, mientras la demanda de servicio por parte del sujeto privado queda en la posición de presupuesto de la obligación de pago; estamos así frente a un tributo; en el caso contrario, no se trata ya de una obligación tributaria, sino de una obligación contractual, de derecho privado, de una retribución de servicios que, aun disciplinada por leyes especiales, no puede formar parte del derecho tributario".

El Presupuesto es un servicio inherente al Estado

El C.F.F. de 1938 definía los derechos como las contraprestaciones en pago de un "servicio administrativo". El C.F.F. de 1967 los definió como las contraprestaciones pagadas a cambio de un servicio. El C.F.F. de 1981 los define como "las contribuciones establecidas por la

prestación de un servicio proporcionado por el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación". En realidad, en el Derecho Mexicano sólo los servicios prestados por la Administración (o sea, por el Poder Ejecutivo) generan "derechos". El Poder Judicial no puede constitucionalmente cobrar derechos por el servicio de justicia que presta. El Poder Legislativo no cobra por servicios de su ramo.

El problema está en definir exactamente qué servicios son los que se retribuyen con derechos y cuáles generan otro tipo de ingresos que en Derecho Mexicano se llaman "productos", y que en el resto de los países de habla española se llaman precios. En otras palabras, hay que investigar en qué consiste el presupuesto de hecho, el hecho imponible, o la hipótesis de incidencia del derecho o tasa.

En primer lugar, es indispensable que se trate de servicios divisibles, individualizables, commensurables, o *uti singuli*. En esta clase de servicios, el aprovechamiento individual del servicio puede ser medido. Tal ocurre, por ejemplo, con la expedición de un pasaporte, el registro de un acto del estado civil, la expedición de un permiso o de una licencia, la inscripción de un contrato en el Registro Público de la Propiedad. Respecto a este tipo de servicios, es posible, si la política tributaria o de otra índole así lo aconseja, que el Poder Legislativo vincule a la prestación del servicio la obligación de pagar una contraprestación. Por el contrario, en los servicios indivisibles, generales,

incommensurables, o *uti universi*, el aprovechamiento que de ellos hace cada uno de los particulares no puede ser medido, y técnicamente resulta imposible al Estado exigir el pago de una contraprestación por el aprovechamiento que se hace de ellos. Los servicios de esta clase, como la defensa exterior o la conservación de la paz interior, no pueden ser retribuidos en ninguna forma.

Ataliba escribe que la hipótesis de incidencia, o presupuesto de hecho del derecho, es una actuación estatal directa, inmediatamente referida al obligado. En el derecho, el Estado presta un servicio, realiza una obra, expide un certificado, una licencia, autorización, etc., que se liga a alguien, que es colocado por la Ley en la situación del sujeto pasivo del tributo. De ahí colige Ataliba que, para que se configure la figura tributaria del derecho (o tasa) basta una actividad estatal que tenga una referibilidad a alguien, colocado como sujeto pasivo del tributo que irá a nacer con la referibilidad (en el momento en que la actuación estatal se refiere concretamente a alguien).

Lo característico del derecho (o tasa) está, para Ataliba, en el modo en que la actividad estatal se refiere al obligado, y es este modo el que distingue al derecho de la contribución especial.

Si hay una referibilidad directa, se tiene la tasa o derecho. Gráficamente, se puede mostrar de la siguiente manera:

semillas, frutas, plantas y cereales, la inspección de industrias que gozan de franquicias fiscales, de instalaciones eléctricas, de pesas y medidas; el registro de extranjeros en la Secretaría de Gobernación, de vehículos en el Registro Federal de Vehículos, la inscripción en el Registro Público de Minería, la expedición de patentes, el registro de marcas y otros en el Registro de la Propiedad Industrial, los permisos de pesca deportiva, la revisión de planos de construcciones y edificaciones, el registro de autorizaciones, la expedición de constancias del Archivo General de la Nación, la expedición de copias certificadas de documentos, la reposición de constancias y duplicados de las mismas, la compulsión de documentos, las copias de planos, la legalización de firmas, etc.

Del examen de los transcritos derechos se desprende que todos ellos corresponden a servicios jurídicos inherentes al Estado, y no a servicios económicos o de otra naturaleza.

Flores Zavala escribió que "los ingresos que se perciben por el estado por actividades que no son propias de sus funciones de derecho público; ingresan al Estado bajo el rubro de productos. Generalmente, estas actividades no las desarrolla el Estado directamente, sino por medio de empresas de economía mixta, y el ingreso tiene propiamente el carácter de un dividendo".

Son los servicios administrativos de que habla Serra Rojas. Valdés Costa, en Uruguay, escribe que "entendemos que las tasas corresponden a aquellos servicios inherentes al Estado que no se conciben prestados por particulares, dada su

intima vinculación con la noción de soberanía. Relacionada esta característica con la anterior, esos servicios se concretan en actos jurídicos subjetivos, ya sea administrativos o jurisdiccionales. Ejemplos de esta actividad jurídica subjetiva son los actos administrativos *stricto sensu*, o sean los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general y la administración de justicia con poder de imperio.

La definición de tasa en el modelo C.T.A.L. expresamente aclara que "no es la tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado". El Código Tributario de Uruguay (Art. 10) excluye de la figura jurídica del tributo, y por ende del derecho, "las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica, o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea directamente, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión". Comentando lo anterior, Valdés Costa escribe que "en lo que respecta a las tasas, que es el tributo que puede dar lugar a mayores dificultades, la exigencia de que se trate de servicios "jurídicos" constituye de por sí una caracterización suficiente para reclamar su creación por la Ley". La propia Exposición de Motivos del Código Tributario Uruguayo expresa que "con respecto a los precios, la diferencia sólo puede establecerse en función de la naturaleza del servicio. Los inherentes al Estado responden al principio de la gratitud, y

su prestación sólo puede ser gravada mediante disposición legal; los no inherentes al Estado, por regla general, servicios de carácter económico, responden por el contrario al principio de la onerosidad y son, por lo tanto, retribuíbles mediante el precio".

Pugliese escribía en su obra clásica que en materia de servicios prestados por el Estado en régimen de monopolio, pueden distinguirse dos grupos: "los que éste presta en su calidad y a causa de su calidad de este soberano de Derecho público —a los que por esto corresponde el pago de un tributo—, y los que presta sustituyendo a las empresas privadas por motivos de oportunidad política o de conveniencia económica, a los que corresponde el pago de un precio".

Respecto de los primeros —es el caso del servicio postal en todos los países del mundo—, "se puede hablar con propiedad de un monopolio originario, absoluto, sustraído a las leyes de la economía privada de cambio. En virtud de este característico monopolio, los servicios prestados por el Estado no pueden en modo alguno ser prestados por empresas particulares, no ya por la prohibición legal, que desempeña aquí un papel subordinado, sino en especial porque la utilidad de tales servicios desaparece para el ciudadano cuando no son prestados por el Estado".

En cambio, no son generadores de derechos (tasas) sino de productos (precios) los servicios que presta el Estado en virtud de un monopolio de hecho, pero no necesario, porque no corresponde a su calidad de poder soberano o de autoridad,

como son, según expresamente lo afirma la Exposición de Motivos de la Ley Federal de Derechos (aunque previamente se habían cobrado como derechos, situación que precisamente se corrige) los servicios de acuñación o amonedación que presta la Dirección General de Casa de Moneda de la S.H.C.P.; los exámenes médicos que presta la Dirección General de Aeronáutica Civil y los exámenes y la expedición de credenciales para radio-operadores, radio-experimentadores y radioaficionados, que presta la Dirección General de Telecomunicaciones de la S.C.y T.; acceso a museos y zonas arqueológicas de aparatos o instrumentos como cámaras fotográficas, auriculares o cualquier otro de audición o proyección de películas; el uso de estacionamientos en las zonas arqueológicas o museos; la enajenación de tarjetas postales y cartas postales; los permisos o autorizaciones para filmación y tomas fotográficas, así como el servicio de copias fotográficas y venta al público de reproducciones de los monumentos históricos, museos, y de las zonas de monumentos arqueológicos, servicios que proporciona el Instituto Nacional de Antropología e Historia dependiente de la S.E.P.; los servicios aeroportuarios que presta el organismo descentralizado Aeropuertos y Servicios Auxiliares; el acceso a espectáculos públicos que presta el Instituto Nacional de Bellas Artes; el servicio de transbordadores que presta el organismo descentralizado "Servicio de Transbordadores"; enajenación de la Carta Agraria Nacional, que efectúa la S.R.A., y finalmente, el servicio de

fotocopiado de documentos que prestan las diversas dependencias de la Administración Pública Federal.

La L.H.D.F. de 1982, sigue los mismos criterios que el C.F.F. para definir los derechos y diferenciarlos de los productos, señala como servicios que no corresponden a las funciones de derecho público, entre nosotros, los siguientes: I. Instalación y reconstrucción de albañales. II. Limpia y desazolve de albañales, fosas sépticas a particulares y tanques de sedimentación. III. Desagüe de sótanos de predios particulares inundados por causas no imputables al servicio público de aguas y saneamiento. IV. Servicio de cementerios. V. Venta de boletos en el servicio público de boletos electrónicos. VI. Servicios generales de los rastros. a) Servicio de degüello. b) Servicio de refrigeración. c) Servicio de pasturas. VII. Exámenes de capacidad de fogoneros, jefes de planta y operadores de montacargas y de grúas. VIII. Servicio de construcción o reconstrucción de cercas.

Los servicios que generan derechos, puesto que los presta el Estado en su carácter de autoridad, deben ser prestados por la administración activa del Estado, o por los organismos descentralizados y, en algunos Países, por el Poder Judicial.

Tan es así, que la regulación de los diversos derechos en la Ley Federal de Derechos se hace por Secretarías de Estado. La propia exposición de motivos de dicha ley expresa que "el primer Título de la iniciativa contempla 12

capítulos, considerando cada uno de ellos para cada Secretaría de Estado y Departamento Administrativo".

En cambio, los servicios que prestan los organismos descentralizados, establecimientos públicos y empresas paraestatales, como los Ferrocarriles Nacionales de México, Petróleos Mexicanos, la Comisión Federal de Electricidad, producen ingresos que pasan a formar parte del patrimonio de dichos entes, teniendo el carácter de precios o productos, y no de derechos. Además, no se destinan a cubrir los gastos públicos, que es un requisito constitucional.

Están regidos por el principio de legalidad

El principio de legalidad, tal como fue expuesto anteriormente para los tributos en general, es aplicable a los derechos en toda su extensión.

Este principio fue muy vulnerado hasta 1982, toda vez que las Leyes de Ingresos de los años anteriores contenían reiteradamente una disposición, que otorgaba al Ejecutivo Federal facultades para que creara, suprimiera o modificara las tasas o tarifas de los derechos.

Esta situación ha quedado corregida, casi en su totalidad, por la Ley Federal de Derechos de 1982 que como tal, es expresión de la voluntad soberana del Poder Legislativo, creadora de tributos, y no expresión de la voluntad del Poder Ejecutivo.

La Exposición de Motivos de la Ley Federal de Derechos expresa que "se ha considerado la conveniencia de suprimir la multiplicidad de disposiciones aludidas y la presentación tradicional que se hacía de la Ley de Ingresos de la

Federación e integrar un solo cuerpo legal, que en forma coherente y uniforme se apoya en criterios y principios de equidad en la distribución de las cargas tributarias. Esta determinación del Ejecutivo Federal conduce a que "la fijación de estos ingresos corresponde a actos legislativos, y no a criterios administrativos, como ocurre en la actualidad".

Destino

Como cualquier otra contribución o tributo, El Art. 31, fracción IV, de la Constitución, exige que el rendimiento de los derechos se destine a la satisfacción de los gastos públicos. Sin embargo, nuestro C.F.F. no lo expresa, ni mucho menos hace lo que el Código Tributario del Uruguay, el cual determina que "su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente".

El informe de la Comisión Redactora del referido Código Tributario Uruguayo expresa que "se considera como elemento esencial del concepto de tasa, que su producto se destine a la necesidad del servicio público correspondiente. Con esta solución no se persigue buscar una limitación de la tasa al costo del servicio, y mucho menos al costo actual de los mismos, pero sí evitar que el producto de ellas tenga un destino ajeno a la actividad estatal que constituye la única causa jurídica de la obligación"... "El destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el

producto tenga como único destino el servicio mismo, entendido éste en términos amplios. No se trata de una adecuación al 'costo', que es un concepto de medición de las tasas que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados".

En los derechos por servicio, la doctrina tributaria propone que el rendimiento de los derechos se destine a las necesidades del servicio público correspondiente. El Derecho Mexicano no lo establece en forma general. La L.F.D. (Art. 4º) dispone que "en los casos en que esta Ley establezca el destino específico de los derechos, el monto de los mismos se destinará a cubrir los gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión autorizado por cada mes por la Secretaría de Programación y Presupuesto, o el órgano regulador para el mes que corresponda, se deberá enterar a la Tesorería de la Federación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se obtuvo el ingreso".

Algunos de los derechos regulados en la L.F.D., como los llamados "derechos de correo", contienen una disposición que se repite más o menos en los siguientes términos: "Los ingresos que se obtengan por el derecho de correo... se destinará a la administración de los servicios de correo, para cubrir los gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión, hasta el monto que señale el presupuesto de egresos que hubiere sido autorizado para tal efecto.

La parte de los ingresos que exceden el límite señalado en este Artículo no tendrán fin específico". En otras palabras el significado de la disposición es que una buena parte de esos derechos están destinados al sostenimiento del servicio que los genera. Lo que no está en la ortodoxia de la doctrina es que el monto de esos derechos esté calculado en forma que exceda el costo del servicio, pues en tanto eso suceda el derecho pierde su justificación, corre el riesgo de convertirse en un impuesto, por la falta de contraprestación, y en buena técnica financiera presupuestal, el monto de los derechos deberán reducirse, ajustándose el monto de los mismos.

Razonabilidad de su costo

Tampoco nuestro Código incluye ningún elemento relativo al costo o cuantía del derecho, en su definición.

La Exposición de Motivos de la Ley Federal de Derechos (1982) expresa que, al preparar el proyecto de Ley, se "ha considerado la conveniencia de... simplificar las obligaciones de los contribuyentes y en la de reducir los costos administrativos, así como eliminar aquellas contraprestaciones que en unos casos son exageradas, y en otros, demasiado bajas en relación con la prestación de los servicios".

La L.F.D., en su Art. 2º, dispone que los derechos por la prestación de servicios que establece esta ley "deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter realizador del servicio. Tienen ese carácter los

derechos cuyo costo para el usuario es más elevado que su costo real, con el objeto de disuadir su uso por el usuario, o inversamente el monto es más bajo, para estimular su uso.

Un derecho cuya cuantía es irrazonablemente alto viola la garantía de proporcionalidad y equidad que consagra el Art. 31, fracción IV, de la Constitución, y puede combatirse por medio de un juicio de amparo.

También dispone el antes citado precepto de la L.F.D. que cuando se concesione o autorice que la prestación de un servicio que grava dicha L.F.D., se proporcione total o parcialmente por los particulares deberá disminuirse el cobro del derecho que se establece por el mismo en la proporción que represente el servicio concesionado por un particular respecto del servicio total.

Las Leyes de Ingresos de la Federación, hasta la de 1981, reiteradamente contenía una disposición en el sentido de que "las cuotas de los derechos serán iguales para quienes reciban servicios análogos, y para su determinación se tendrá en cuenta el costo de dichos servicios o el uso que se haga de ellos". Claro está, era una directiva enderezada al Poder Ejecutivo cuando fijaba los derechos en forma inconstitucional.

Los comentaristas del Código Uruguayo exponen que con la expresión "y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo", contenida en la definición de la tasa, "no se persigue buscar una limitación al costo del servicio y mucho menos al costo actual de los mismos".

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado que "durante algún tiempo la doctrina tributaria sostuvo la tesis de la equivalencia o igualdad entre el servicio prestado por la administración pública y la contraprestación que deben cubrir los usuarios, pero actualmente se ha superado esa tesis y la legislación mexicana también la ha rechazado... Aun cuando el Art. 3° del C.F.F. define los derechos como contraprestaciones establecidas por el Poder Público en pago de un servicio, la palabra contraprestación no debe entenderse en el sentido de derecho privado, de manera que corresponda exactamente al valor del servicio... pues los servicios públicos que presta el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares... Es verdad que la proporcionalidad y equidad de los derechos no es la misma que la proporcionalidad y equidad de los impuestos; pero no es exacto que la proporcionalidad y equidad de aquéllos consista precisamente en igualdad o equivalencia entre el costo del servicio prestado a cada particular y la cantidad que se paga por él... y por ello se habla de que el particular debe pagar por ellos lo que corresponde aproximadamente al costo del servicio prestado, de la adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía del derecho, y de una razonable o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos términos". (14).

.....
 (14) Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación del presidente, 1971, AR 5206/68, Líneas Marinas Mexicana y Naviera del Pacífico, S.A., pp 261-264.

Los llamados "derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público" no son derechos, sino impuestos

Estos "derechos" en la legislación y en la doctrina española

El Art. 2º del C.F.F. de 1981 expresa que "derechos son las contribuciones establecidas... por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público".

El Art. 1º de la Ley Federal de Derechos de 1982 dispone que "durante el ejercicio fiscal de 1982 se cobrarán los derechos que establece esta ley... por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público". El Art. 7º de la misma ley dispone que "las costas... que no sean derechos en los términos de esta ley... por referirse al uso o aprovechamiento de bienes del dominio privado o a la enajenación de dichos bienes", son productos.

Ahora bien, sólo en la legislación española hemos encontrado que se hayan calificado como "derechos" o "tasas" las contraprestaciones que cobra el Estado por el uso o aprovechamiento de bienes de su patrimonio.

En efecto, el Art. 16, inciso a), de la Ley General Tributaria de España establece que "tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público, o la realización por la Administración de una actividad que se refiere, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo".

En los tributaristas españoles, indudables comentaristas de esta disposición, hemos encontrado que no hacen exposición de las tasas más que en relación con las que se pagan como contraprestación o con motivo de la prestación de un servicio público; es decir, de las que implican una actividad del Estado referida a un particular contribuyente.

Las notas de Derecho Financiero, del Seminario del Derecho Financiero dirigido por Fernando Sainz de Bujanda, citan tanto la Ley General Tributaria como la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, y se ocupan de las tasas por la prestación de servicios pero para nada comentan las tasas por la utilización del dominio público.

Narciso Amorós escribe que "la definición legal (de tasa), aunque se refiere a utilización del dominio público, prestación de servicio o realización administrativa de una actividad, no debe olvidarse que se concreta por el hecho de que pueda referirse, afectar o beneficiar de modo particular al sujeto pasivo" y no se ocupa más de las tasas por utilización del dominio público.

Adolfo Carretero, al hablar de las tasas fiscales, menciona las "tasas por ocupación del dominio público (canon de superficie de la mina)", y al tratar este canon explica que "las minas son bienes del Dominio Público y su explotación sólo puede obtenerse por concesión demanial. El concesionario se halla en una doble situación frente a la Administración: como titular del Derecho Real Administrativo de ocupación de una dependencia demanial debe pagar una tasa y como empresa explotadora de la actividad extractiva, por la

que se obtiene un rendimiento económico, está gravado por el impuesto minero". Y luego explica que "el canon se cobra por cada permiso, o concesión, por unidad concesional y por el mineral de más bajo tipo de los existentes en el yacimiento". "Se devenga el 1° de enero de cada año, y desde que se obtiene el derecho a ocupar el dominio público en las nuevas, por permiso o concesión. Su impago provoca la caducidad de la concesión o del permiso". La historia de este canon se remonta a la Ley del 6 de julio de 1859. No se ocupa Carretero de otras tasas por utilización del dominio público, y muy probablemente porque no existen.

Juan José Ferreiro Lapatza comenta también el canon de superficie de minas (único que menciona y que tiene relación con la utilización del dominio público) y escribe lo siguiente al respecto: se exige por el otorgamiento de permisos de investigación o concesiones de explotación de minerales e hidrocarburos. La cuota se exige conforme a una tarifa que la fija para cada caso en función de determinados elementos: hectárea, tiempo, etcétera".

Pérez de Ayala y González, en su Curso de Derecho Tributario, al estudiar las tasas ni siquiera se refiere a las que pagan por el aprovechamiento del dominio público, construyendo su teoría exclusivamente sobre las tasas por la prestación de servicios. Lo mismo sucede con el estudio de Pérez de Ayala en su Derecho Tributario I, en que estudia exclusivamente las tasas por la prestación de servicios, sin conceder ninguna relevancia a la tasa por utilización del dominio público.

Los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público en la Ley Federal de Derechos

Esta ley establece los siguientes derechos por el uso o aprovechamiento del dominio público:

- 1.- Por el aprovechamiento de la vegetación arbórea (Art. 196).
- 2.- De pesca (Art. 199).
- 3.- De puerto y atraque (Art. 200).
- 4.- De muelle y desembarque (Art. 205).
- 5.- Por la explotación de salinas (Art. 210).
- 6.- Carreteras y puentes federales (Art. 212).
- 7.- Derecho de agua (Art. 222).
- 8.- Uso o goce de inmuebles (Art. 232).
- 9.- Derecho de fauna silvestre (Art. 236).
- 10.- Sobre hidrocarburos (Art. 255).
- 11.- Por el uso del espacio radioeléctrico (Art. 239).
- 12.- Sobre minería (Art. 262).

En la Exposición de Motivos de la Ley Federal de Derechos de 1982 se dice que "Existen bienes de la Nación que son usados o aprovechados por los particulares y que por lo tanto se deben cobrar derechos por su uso o aprovechamiento. Así, en el Título II se hace la propuesta, se establece la obligación de pagar derechos por el uso o aprovechamiento de, entre otros recursos, los siguientes: bosques, pesca, puertos, muelles, sal y caminos y puentes. Estos bienes con excepción de la pesca, muelles y puertos, son recursos no renovables, por lo que es justo que quienes se beneficien con

su explotación, uso o aprovechamiento, cubran los derechos correspondientes, para que la Nación a su vez también participe de dichos beneficios".

El razonamiento es bastante precario. En efecto, salta a la vista que por el uso o aprovechamiento que un determinado individuo hace de los bienes del dominio público se debe pagar una contraprestación, pues su uso o aprovechamiento gratuito sería una injusticia para los demás ciudadanos y para la misma Nación. Pero de ello no se concluye que esa contraprestación tenga el carácter de tributo, ni tampoco que deba tener precisamente el carácter de derecho.

La política administrativa y fiscal aconsejará si por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, o aun del privado, deban cobrarse productos (o precios) o tributos. Es decir, si se debe dejar al libre juego de los intereses económicos y de las voluntades el fijar dicha contraprestación, en cuyo caso tendrá el carácter de productos (o precios); si se sustrae a dicha libertad de negociación y a dicho acuerdo de voluntades y se deja que el poder de imperio del Estado, unilateralmente fije dicha contraprestación, de manera que el particular usuario no pueda discutirla ni negociarla, y en ese caso, estamos ante un tributo, o ingreso de derecho público.

Al elaborar la teoría de los tributos, indicamos que son de tres clases: los derechos cuando consisten en una actividad del Estado referida particularmente a una determinada persona, en forma directa, o a una actividad del

Estado referida a una determinada persona en forma indirecta, a través de una circunstancia intermediaria, en cuyo caso nos encontramos frente a una contribución especial, o bien, por último, nos encontramos frente a una situación que puede ser de lo más variada posible, pero que tiene como denominador común un elemento negativo: no se trata de una actividad del Estado.

También hemos visto que la Suprema Corte de Justicia, con toda razón, ha establecido que los tributos se juzgan de acuerdo con sus características y naturaleza, y no precisamente de acuerdo con el nombre que caprichosamente les quiera dar el legislador.

Por otro lado, lo fundamental no reside en que se usen bienes de dominio público, para que se causen o devenguen tributos o que se usen o aprovechen bienes de dominio privado, para que la contraprestación que se pague por ello tenga el carácter de producto o precio. El criterio es sumamente precario y erróneo.

En esas circunstancias, creemos que debe concluirse que, independientemente del nombre de derechos que les da el legislador, las contraprestaciones que se pagan al Estado por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público no tienen el carácter de derechos, toda vez que la situación que se grava con el tributo no tiene el carácter de una actividad del Estado, referida inmediata ni inmediatamente, ni directa ni indirectamente, al obligado. Por consecuencia el tributo que se establece tiene el carácter de impuesto.

Conclusión

Del análisis que hemos hecho del concepto de derecho que ofrece el Art. 3° del C.F.F., contrastado con el concepto de producto o precio contenido en el Art. 4° del mismo C.F.F., y de la doctrina tributaria nacional y extranjera, creemos que puede concluirse lo siguiente:

El derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la Ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente, y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.

La contribución de mejoras

Elementos

Prestación en dinero

La contribución de mejoras es una prestación. El contribuyente no percibe ningún ingreso en su patrimonio. Experimenta un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público. Se trata siempre de una prestación en dinero, pues el Estado lo requiere para pagar el costo de la obra, en su totalidad o en parte. Las calles construidas o ampliadas, los pavimentos o las banquetas, las líneas de tubería de agua

potable o de alcantarillado, son propiedad del Estado, y no una contraprestación por el pago que hace el contribuyente.

Es una obligación ex-lege

Siendo tributo la contribución especial, se aplica lo dicho para el tributo en cuanto se trata del principio de legalidad, que debe regir a la contribución de mejora, así como a la naturaleza ex-lege de la obligación de pagar la contribución de mejora.

En algunos casos, en que para la medición de la contribución se usan tipos de gravamen específicos, no se ha cuestionado que el sistema cumple con el principio de legalidad. Así lo establecía la L.H.D.F. de 1949, la cual fijaba ciertos tipos de gravamen, como el metro lineal de cordón de banqueta o el alumbrado público y la actual L.H.D.F. de 1982, para las obras de beneficio local, en que la contribución se determina conforme al número de metros que comprenda el frente del inmueble (Art. 48).

En cambio, en otro tipo de obras, como las llamadas anteriormente "de planificación" y ahora contribución de obras de beneficio zonal (L.H.D.F. 1982, Arts. 47 Y 48) en que se dispone que la contribución se determinará "entre el total de los inmuebles que correspondan a la zona de beneficio, en proporción al valor catastral que tengan en cada uno de ellos" y que el proyecto de estas obras de beneficio zonal deberá publicarse en el D.O.F., el que deberá señalar la naturaleza de la obra, su valor, los predios que

se beneficien zonalmente y la fecha de iniciación de la obra, todo lo anterior para garantizar la audiencia del contribuyente.

Este sistema de derrama ha sido impugnado en juicio de amparo por contribuyentes inconformes, que han alegado violaciones al principio de legalidad y a las garantías de constitucionalidad y de equidad. La S.C.J.N. ha desechado esas objeciones, sosteniendo las siguientes tesis:

Plusvalía. Constitucionalidad de la Ley de Hacienda del Departamento del D.F.- No es exacto que las disposiciones del Título X de la L.H.D.F. que reglamentaban el impuesto de plusvalía invaden la esfera de atribuciones del Congreso de la Unión, violando los Arts. 49, 50 y 73 Constitucionales, al delegar en las autoridades administrativas la facultad de determinar el impuesto; y no es correcta esta aseveración, porque en el citado ordenamiento, el Poder Legislativo, de acuerdo con las facultades constitucionales, estableció las bases para la fijación del tributo relativo, en forma abstracta; únicamente dejó a la Comisión Mixta de Planificación la determinación de la derrama del impuesto en relación con las situaciones concretas, las abstractas reglamentadas en la Ley, y por otra parte, es evidente que corresponde a las autoridades del D.D.F. establecer la oportunidad y la conveniencia de las obras de planificación relativas, que no pueden ser previstas anticipadamente por el legislador, ni pueden dejarse a la voluntad de los afectados, por tratarse de obras públicas cuya realización está encomendada a los organismos competentes del D.D.F.; en tal

virtud, debe concluirse que no existe invasión de facultades a que se refiere la quejosa, ni delegación de atribuciones del Poder Legislativo en beneficio de autoridades del referido Departamento. (15)

Planificación, proporcionalidad y equidad de impuesto para obras de, que establece el Título IX de la Ley de Hacienda del D.F.- El impuesto para obras de Planificación que establece el Título Noveno de la Ley de Hacienda del D.F. satisface los requisitos de proporcionalidad y equidad a que se refiere el Art. 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que este impuesto deben cubrirlo los poseedores o propietarios de los predios ubicados dentro de las áreas de imposición, en proporción directa al costo de las obras ejecutadas o por ejecutar, y en relación con el área y ubicación de los inmuebles afectados, siguiendo para tal efecto el procedimiento que determina el Art. 380 de la ley recurrida, que sienta las bases para calcular el tributo que debe pagar cada predio, mediante una fórmula matemática precisa e invariable; cuya aplicación produce a fijar, para cada finca, un impuesto proporcional y equitativo; además de que el impuesto para obras de planificación regula todas las obras que se ejecuten o que se vayan a ejecutar en el D.F. y no específicamente la de un causante determinado. (16)

.....
 (15) S.J.F., VII Época, vol. 20, 1ª parte, p. 67 AR 6411/50.
 Raquel G. Muñoz de Coto, 30-111-71.

(16) S.C.J.N., VII Época, vol. 58, 1ª parte, AR 6194/57, Ana Shapiro de Sudilevich, 09-X-73. Cita otra ejecutoria que sostiene la misma tesis y además un precedente.

En relación con la Ley de Baja California (1967) que establece el llamado "impuesto de plusvalía", sostiene la S.C.J.N. que:

"Los preceptos 9,11,12,13,14 y 15 de la Ley de Cooperación del Estado de Baja California, ...consignan un sistema que, de manera preponderante, toma en consideración la superficie del inmueble, su ubicación en relación con la obra, su distancia al eje de esta última, y dando un trato diferente a las propiedades que tienen frente a la obra que a las que no lo tienen, así como aquellas cuya superficie es irregular, sin descuidar, desde luego, aquellos casos en que el predio se localice en esquina, ni aquéllos otros en que tenga frente a dos vías públicas, proporcionando en cada hipótesis la fórmula precisa para obtener el área de homogenización que servirá de pauta para la fijación del quantum que a cada causante tocará cubrir. Lo que sin duda revela estricto apego al Art. 31, fracción IV, de la Constitución Federal".

El presupuesto de hecho de la contribución de mejoras es la realización de la obra pública que produce un aumento de valor de las propiedades vecinas

Uno de los autores que con gran profundidad han estudiado los elementos del presupuesto de hecho, o la hipótesis de incidencia de la contribución de mejoras, es el jurista brasileño Geraldo Ataliba.

La plusvalía producida por la obra pública debe, en principio, ser atribuida al Estado, que es quien realiza la obra. Dice Ataliba: "si efectivamente, el propietario en nada concurre para la obra —que genera la plusvalía—, no es justo que se apropie de este específico beneficio. Por el contrario, la comunidad que costó la obra es la que debe quedarse con ese provecho". Y para ello aduce razones económicas, políticas, de equidad y ética. Y concluye: "El sistema brasileño —a semejanza del inglés, francés, norteamericano, italiano, belga, alemán, etc.— adoptó el criterio de permitir a la Ley atribuir las plusvalías inmobiliarias resultantes de la obra pública al poder público".

Nuestra S.C.J.N. ha establecido que si bien es cierto que toda obra de urbanización aporta utilidad a todos los habitantes de una población, el beneficio inmediato y directo lo reciben autoridades responsables, lo conceptúan como "derecho de cooperación", y el quejoso sostenga los propietarios o poseedores de los inmuebles relativos, que como en el caso del pavimento, reciben numerosas ventajas, en cuanto los predios resultan mejor comunicados, favorecen directamente por un servicio de carácter general".

Y resolviendo un caso suscitado por la aplicación de la Ley de Hacienda del Estado de Morelos (Art. 124), la Suprema Corte sostuvo:

"Una de las notas distintivas de la contribución especial como la que se refiere al alumbrado, en el caso de la Ley General de Hacienda del Estado de Morelos, consiste en

que los sujetos pasivos de la relación tributaria son los individuos que, por ser propietarios o poseedores de predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra pública, obtienen un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus bienes; y así obtienen una ventaja que el resto de la comunidad no alcanza. Esto es lo que la doctrina jurídica ha calificado como "principio de beneficio", consistente en hacer pagar a aquellas personas que, aunque, no reciban un provecho individualizado hacia ellas, en cambio se favorecen directamente por un servicio de carácter general.

Cuando la S.C.J.N. resolvió sobre la constitucionalidad del impuesto de plusvalía específica de la Ley de Nuevo León, sostuvo que ese "impuesto" reconoce su generación "en el beneficio individual que el causante recibe por la realización de una obra pública".

Y en otro amparo, sentenció: "Es cierto que las obras de planificación benefician indirectamente a todos los habitantes de la ciudad, pero también es verdad que, además, acrecientan directamente el valor de los predios situados dentro del área beneficiada por la obra, que constituye al mismo tiempo el área de imposición... tal impuesto no se establece por virtud del beneficio general de las obras, sino sobre la mejoría específica de la propiedad...".

Ese beneficio debe ser de carácter subjetivo, e individual. De no existir el beneficio, o por el contrario, de existir un perjuicio por la construcción de obra pública, el tributo no se genera. Por otra parte, la plusvalía de la

propiedad es el límite del tributo, para cada contribuyente, así como el costo de la obra, debe ser el límite de la recaudación por la contribución que se derrama.

Ataliba escribe: "Su base imponible es la plusvalía; la medida de la plusvalía es la medida del tributo".

El Código Tributario Uruguayo dispone (Art. 13) que en el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas, y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado, y en el informe de la Comisión Redactora se reitera que "se recoge la solución, muy claramente expuesta por la doctrina brasileña, de que en este tributo rigen dos topes máximos para la obligación del contribuyente: uno, el beneficio, recibido por él, y otro, el costo del servicio".

La L.C.M.C.F.I.H. establece (Art. 1º) que la contribución grava a las personas físicas y morales que se benefician de manera especial por las obras públicas de infraestructura hidráulica, porque pueden usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales.

El autor del hecho generador es la Administración

El autor del hecho generador, que es la construcción de la obra pública que beneficia a determinados propietarios elevando el valor de algún inmueble, es la Administración Pública que realiza la obra. Generalmente esas autoridades son municipales, y las obras que realizan son obras urbanas, como construcción o ampliación de avenidas o parques

públicos, pavimentación, embanquetado y alumbrado de calles, etc. Pero también pueden ser obras públicas realizadas por autoridades estatales, tales como la construcción de caminos y carreteras, o por el Gobierno Federal, tal como la construcción de distritos de riego, como en efecto existió bajo la anterior Ley de Aguas. En Colombia se ha financiado la construcción de autopistas mediante contribuciones de mejoras.

La L.C.M.O.P.I.H. especifica que las obras públicas que se financiarán con el gravamen deben ser construidas por la Administración Pública Federal (Art. 1°).

La L.C.M.O.P.I.H. establece que están obligadas al pago de la contribución de mejoras establecida en dicha ley, las personas físicas y las morales que se beneficien de manera directa por las obras públicas de infraestructura hidráulica construidas por la administración pública federal, y que se entiende que esas obras benefician cuando las personas físicas o morales puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales.

El sujeto pasivo de la contribución de mejoras es el propietario del inmueble cuyo valor aumenta como consecuencia de la obra

Es una característica de la contribución de mejoras que los contribuyentes sean las personas que por ser propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en las inmediaciones de la obra pública, obtienen un beneficio

económico consistente en el incremento del valor de sus bienes (plusvalía) obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben.

Este es el "principio de beneficio" que constituye uno de los criterios de reparto de las cargas públicas, consistente en hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general.

La S.C.J.N. ha dicho que "es cierto que las obras de planificación benefician indirectamente a todos los habitantes de la ciudad, pero también es verdad que, además, acrecientan directamente el valor de los predios ubicados dentro del área beneficiada por las obras, y que si bien las obras son de beneficio colectivo, esto no significa que no tengan utilidad inmediata y directa para los propietarios de las fincas frente a las cuales se realizan tales obras".

En la L.H.D.F. de 1982, Art. 46, se dispone que para los efectos de las contribuciones de mejoras se entenderá que quienes reciben los beneficios son los propietarios de los inmuebles, y que cuando no haya propietarios se entenderá que el beneficio es para el poseedor.

En la derogada Ley de Riego de la Federación, los sujetos eran los propietarios de las tierras beneficiadas con una obra de riego. La Ley de Hacienda del Estado de Sonora los identifica como los propietarios de predios beneficiados por la obra. Igual sucede con la de Nuevo León.

La L.C.M.O.P.I.H. dispone que las obras públicas a que se refiere la Ley son las que permiten usar, aprovechar,

distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas (Art. 1°).

Los recursos que generan las contribuciones de mejoras tienen afectación específica a una obra concreta, los cuales se deben manejar en fondos especiales, y cuyo ingreso total no debe exceder el costo de la obra.

Los recursos que producen las contribuciones de mejoras tienen una afectación especial a la obra por cuya ejecución se causan y se manejan en un fondo especial.

La L.H.D.F. de 1963 establece que la obra pública comprende los gastos que directamente la afectan, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos para el financiamiento de la misma. También dispone que deben comprenderse los gastos indirectos erogados por el D.D.F. con motivo de la administración, supervisión e inspección de la obra. Al valor que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le disminuirán las aportaciones que efectúen voluntariamente los particulares o entidades públicas y las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de predios expropiados e adjudicados que hubieran sido utilizados en la ejecución de la obra.

La L.H.D.F. de 1941 (Art. 375) disponía que el importe total de la contribución "se destinara exclusivamente a formar fondos para la ejecución de determinada obra de

planificación". La nueva L.H.D.F. de 1983 no menciona nada al respecto.

La L.C.M.O.P.I.H. dispone cómo debe calcularse el valor de la obra, el cual constituye un elemento de la base de la contribución. El valor de la obra pública comprende las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de la misma, las indemnizaciones que deben cubrirse y los gastos por financiamiento, sin incluir los de administración, supervisión o inspección de la obra.

Al valor que se obtenga conforme al párrafo anterior se le disminuye el monto de las aportaciones voluntarias y las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieran sido utilizados en la obra. La base de la contribución es el 90% del valor de la obra, al que se llama "valor recuperable".

La recaudación de esta contribución de mejoras no tiene una aplicación específica, pues debe tenerse en cuenta que se cause "al ponerse en servicio las obras públicas total o parcialmente" y que se paguen en plazos que pueden ser hasta de 10 años (Arts. 5^o y 6^o) por lo que los ingresos que se perciban por concepto de recuperación se destinan a la construcción, reparación de obras públicas e infraestructura hidráulica que prevea el Presupuesto de Egresos para el ejercicio fiscal de que se trate.

La L.H.D.F. declara expresamente que la contribución será "una parte del valor de la obra" y señala porcentajes de 50, 75 y 85, según la naturaleza de la obra de que se trate (Art. 48).

De lo que acabamos de ver resulta, también, que el total de la recaudación por concepto de contribuciones de mejora no debe exceder del costo de la obra que se construye.

Pero no sólo consideramos que la recaudación que pueda obtenerse como consecuencia de un tributo de mejoras no debe exceder al costo de la obra realizada, sino que, además, debe participar el Estado en parte del costo con cargo a los gastos generales, pues una obra pública produce, independientemente del beneficio particular otro beneficio de carácter general, de tal manera que resulta injusto que el costo total de la obra sea sufragado por los contribuyentes beneficiados.

Margáin Manautou sostiene enfáticamente que "la aportación económica (de los contribuyentes) debe ser inferior al valor del servicio público u obra ejecutada" y que "la falta de respeto a esta característica es lo que da origen a profundo malestar, cuando se aplica a los particulares".

Aguirre Pangburn comenta el Art. 17 del Modelo de C.T.A.L., el cual preceptúa que "la contribución de mejora... tiene como límite total el gasto realizado, y como límite individual, el incremento del valor del inmueble beneficiado" y hace las siguientes observaciones en relación con el "límite total": "Todo gasto motivado por una función pública administrativa tiene como consecuencia un beneficio general e, incidentalmente, un beneficio especial; en consecuencia, parte de este gasto debe ser cubierto por la colectividad, debiéndose expresar como "límite total" el porcentaje.

determinado por el legislador, del gasto público que produce un beneficio general muy notorio, el porcentaje del "límite total" debe ser más reducido y repartirse entre un sector más amplio de beneficiarios especiales. Por ejemplo: la construcción de una vía rápida en la ciudad de México debe ser costeada por lo menos en un 50% con base en los impuestos, quedando el resto a cargo de los beneficiarios especiales, los cuales no son sólo propietarios contiguos a la misma, sino considerables sectores de población que residen en los fraccionamientos que ven mejorada su comunicación con el resto de la ciudad. En consecuencia, la medida de la obligación contributiva se puede fijar desarrollando el procedimiento siguiente: 1° Es necesario establecer el porcentaje que será sufragado por los contribuyentes mediante tributos especiales; 2° Proceder a cuantificar económicamente el beneficio especial reportado, y 3° Determinar la cuota del tributo especial con base en los dos límites señalados; a saber, que éste no exceda del beneficio especial, y que la suma de la tributación especial no supere al porcentaje del gasto que están obligados a cubrir. Por último, si el Estado se excede en el ejercicio de su potestad tributaria, los perjudicados por ese exceso tendrán que ocurrir a los correctivos legales que en cada Estado se establezcan. En México, las leyes que determinen tributos especiales, sin señalar, por concepto de beneficio general, reducción en relación al gasto público determinado, son inequitativas, y en tal virtud procede el correctivo jurisdiccional respectivo".

Tanto el Modelo C.T.A.L. como el Código Tributario Uruguayo contienen sendas disposiciones en el sentido de que los recursos recaudados por las contribuciones de mejora deben tener afectación específica a las obras cuyo costo financien.

Las Contribuciones de Mejora por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica

En el D.O.F. del 31-XII-85 apareció publicada la Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica. En 26-XII-90 apareció una Ley nueva, la cual deroga a la anterior.

El hecho imponible consiste en el beneficio que una persona física o moral obtiene de una manera directa que por una obra pública de infraestructura hidráulica, que construye la Administración Pública Federal; que dicha persona pueda usar, aprovechar, distribuir, o descargar aguas nacionales como consecuencia de dicha obra.

La base de la contribución de mejora está representada por las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de la obra misma, que la Ley llama valor de la obra pública, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos de financiamiento. No se incluyen los gastos de administración, supervisión e inspección de la obra. Al monto de lo anterior se le disminuye el monto de las aportaciones voluntarias y las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de predios expropiados o adjudicados que no

hubieran sido utilizados en la obra. Lo anterior es el valor de la obra. Pero la base es el valor recuperable, que es el 90% del valor de la obra.

La Ley (Art. 4°) contiene los elementos y el procedimiento para determinar el monto de la contribución para cada sujeto pasivo según, se trate de: a) acueductos o sistemas de abastecimiento de agua en bloque; b) obras hidroagrícolas; c) obras construidas con propósitos múltiples; d) obras de control de ríos; y e) obras de tratamiento de aguas residuales.

Se distinguen dos momentos: el de causación o devengo de la contribución que es el ponerse en servicio total o parcialmente la obra; y otro para el pago que es el de seis meses contados a partir de la fecha en que se notifica el crédito fiscal. Sin embargo, prevé la Ley que se concedan plazos, parcialidades, y hasta 25 años, tratándose de obras de riego (Art. 5°).

La Ley dispone que el rendimiento de las contribuciones se destine en el presupuesto de egresos de la Federación para las obras públicas que en él se indique.

Inexplicablemente, la misma Ley que intitula este ingreso como contribución de mejora lo califica también como "aprovechamiento fiscal" (Art. 7°).

La Contribución por Gasto
Elementos

Existencia en el Derecho Mexicano de estas Contribuciones

No es tan común encontrar en la legislación mexicana la contribución por gasto, y cuando se encuentra su regulación es bastante defectuosa. Permitásenos citar algunos ejemplos.

La nueva Ley Federal de Derechos (1982) incorporó las disposiciones que existían respecto a contribuciones especiales por gasto que se encontraban en la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, Ley de Instituciones de Seguros y Ley General de Instituciones de Fianzas, y dio a las cuotas por inspección y vigilancia que pagan a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros el tratamiento de derechos.

En efecto, el Art. 29 de la Ley Federal de Derechos se refiere a las cuotas que deben pagar las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares por "estar sujetas a la inspección y vigilancia de la C.N.B. y S."; el Art. 30 de la misma L.F.D. se refiere a las cuotas que deben pagar las instituciones de seguros; y el Art. 31 a las cuotas que deben pagar las instituciones de fianzas. Los tres preceptos disponen que las referidas cuotas "quedarán afectadas a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros" y que "no figurarán en el presupuesto del Gobierno Federal", lo cual es bastante irregular y va contra los principios del Derecho Presupuestario, puesto que el funcionamiento de la C.N.B. y S. es un gasto público.

Estas contribuciones tienen el carácter de contribuciones por gastos, y no de derechos.

También establece la L.F.D. otra contribución por gastos (Art. 27) a cargo de los beneficiarios de estímulos fiscales, quienes deben pagar "por concepto de derechos de vigilancia una cuota equivalente al 4% sobre el monto del beneficio concedido".

La Exposición de Motivos de la L.F.D. de 1982 expresa que "los derechos que por inspección y vigilancia que deben cubrir las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares y las instituciones de seguros" se reubican de las leyes respectivas, con el objeto de dotarlas de uniformidad, pero que debe aclararse "que se conserva el mismo fin específico a que estos ingresos se venían destinando a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros". De acuerdo con nuestra opinión estas "aportaciones" siguen teniendo el carácter de contribuciones especiales por gasto, y no el de derechos, por la razón de que "los servicios" de inspección y de vigilancia no son solicitados por las instituciones ni se prestan en beneficio primordial de éstas, sino que son obligatorios en su recepción y en su costeamiento, por mandato de ley, y su finalidad primordial es la protección de los intereses del público que confía a estas instituciones sus ahorros. El carácter de "derechos" que les da la L.F.D. no cambia su naturaleza. (17)

(17) R.T.F.F., 2ª Época Núm. 23, XI-81, p. 643.

Otro caso de contribución por gasto de naturaleza federal estuvo regulado por el Art. 53 de la Ley del Mercado de Valores (D.O.F. 2-I-75).

La Comisión Nacional de Valores es un órgano desconcentrado de la S.H.C.P., parecido a la C.N.B.S., y tiene como función principal la vigilancia del mercado de valores en el país y la prestación de una serie de servicios administrativos oficiales. De acuerdo con el Art. 53 de la referida Ley, los agentes de bolsa de valores y los emisores de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, deben pagar a la C.N.V. las cuotas que establezca la S.H.C.P., oyendo a la C.N.V., mediante disposiciones de carácter general, tomando en cuenta el capital social y reservas de capital, el volumen de operaciones y, en su caso, el monto de emisiones. Estas cuotas son "para cubrir los gastos de inspección y vigilancia", es decir, se trata típicamente de una contribución especial por gasto, ya que se trata de exacciones coactivas establecidas por la Ley a cargo de aquellos sujetos que provocan el gasto del Gobierno Federal, consistente en vigilar e inspeccionar el mercado de valores en que desarrollan sus actividades los sujetos pasivos.

Otro caso de contribución por gasto se encuentra en los reembolsos que deben hacer los patrones propietarios de plantas industriales ubicadas fuera de las poblaciones, de acuerdo con el Art. 119, fracción XII, de la Constitución Federal, respecto a los salarios y prestaciones de los maestros federales que imparten enseñanza en las escuelas.

que reciben el nombre de "Escuelas Art. 123", que se establecen para la educación de los niños cuyas familias viven alejadas de las poblaciones. Como el Gobierno Federal tiene que realizar un gasto especial provocado por la concentración humana representada por las familias de trabajadores y sus hijos que deben recibir educación primaria, la Constitución obliga a reembolsar dicho gasto que provocan las industrias establecidas fuera de los centros de población.

Prestación en Dinero

Las contribuciones por gasto establecen una prestación en dinero que debe pagarse al ente público de que se trate, por el gasto que se provoca.

Es una obligación ex-lege.

La fuente de la obligación de pagar la contribución radica en la conjunción de la hipótesis legal, abstractamente prevista en la Ley, y la realización de un hecho que concretiza dicha hipótesis o presupuesto. La prestación que debe estar prevista por una norma que sea formal o materialmente legislativa.

El presupuesto de hecho consiste en el gasto provocado o incrementado con motivo de la realización de una actividad particular.

El presupuesto de hecho, o hipótesis de incidencia, consiste en que una persona de carácter privado, al realizar determinadas actividades privadas, de carácter lícito y generalmente de carácter comercial, industrial, bancario, etc., provoca que un ente público, Federación, Estado o Municipio, realice determinado gasto relacionado con esa actividad, o tenga que incrementar un gasto que se refiere a esa actividad en forma individual.

Tales son los casos de la actividad que realizan las instituciones de crédito y de seguros, que provocan la vigilancia e inspección de la Comisión Nacional Bancaria, o los gastos de inspección o vigilancia que provocan los agentes de bolsa y los emisores de valores que requieren la operación de la Comisión Nacional de Valores, o los gastos que provocan las industrias ubicadas fuera de los centros de población y que atraen a un núcleo de trabajadores con niños de edad escolar.

La S.C.J.N. conoció del amparo en revisión 1664/72 promovido por una empresa paraestatal, Cía. Operadora de Teatros, S.A., en contra del Art. 90 del Plan de Arbitrios y presupuesto de egresos del Municipio de Torreón, Coahuila, para 1971. Dicho precepto establece un llamado: "derecho de inspección y vigilancia en centros de reunión, espectáculos, etc." El presupuesto de hecho del tributo consiste en la inspección y vigilancia especial que realiza la autoridad municipal, que es adicional a la seguridad pública que presta el Municipio como un servicio público a todos sus habitantes.

Existe un Departamento de Previsión Social.

sostenimiento dice la S.C.J.N.: "constituye el gasto público cubierto con la suma fijada por el presupuesto de egresos", y que se costea con todos los ingresos públicos, pero, continúa la S.C.J.N.: "también es cierto que la *inspección y vigilancia* que se lleva a cabo en los centros de diversiones, espectáculos o cines abiertos al público, es de un carácter especialísimo, ya que el personal al que se asigna a esos centros tiene como única función la de realizar la *inspección y vigilancia* en los mismos, y no para la colectividad, por lo que a virtud de ese servicio el Municipio requiere una contraprestación de aquéllos que se benefician con los mismos, y que esa contraprestación por su naturaleza es un derecho". (18)

Claro que no estamos de acuerdo con la tesis de que la prestación que pagó la Operadora de Teatros es un derecho, porque no lo es, sino una contribución por gasto, pero es de mérito el que se reconozca que es ese gasto especialmente provocado por la empresa de exhibición cinematográfica, lo que justifica el cobro de la exacción.

El autor del hecho generador es el particular
que provoca el gasto

El presupuesto de hecho está representado por la realización de una actividad que provoca un gasto o el aumento del gasto, por lo que quien realiza el hecho generador es el particular, y no el ente público.

(18) S.J.F., VII Época Volumen 70, 1ª parte, p. 20. L.R. 1864/72
Cía. Operadora de Teatros, S.A., 22-X-74.

El sujeto pasivo es el particular que provoca el gasto

El sujeto pasivo de la contribución por gasto es la persona física o moral que realiza la actividad provocadora del gasto.

Conclusión

En el Derecho Mexicano existe una categoría de tributos que es la contribución especial; el C.F.F. la reconoció recientemente en su especie de contribución de mejoras. En el Derecho Fiscal Federal existe también, además la contribución por gasto, aunque se le clasifica como derecho.

En la legislación estatal y municipal se le conoce con los nombres apropiados o inapropiados, que antes hemos relatado, tanto la contribución de mejora como la de por gasto.

Podemos definir la contribución especial como la prestación en dinero o en especie, legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio o ventaja especial por la realización de una obra pública (de mejora) o que provocan con su actividad un gasto público especial (contribución por gasto).

Los Productos

El Art. 3° del C.F.F. define los productos como "las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en

sus funciones de derecho privado así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Cuando el Estado actúa, no como autoridad, es decir, como persona de derecho público, sino como persona de derecho privado, en el mismo nivel que los particulares, los ingresos que percibe el Estado tienen el carácter de "productos". En otros países reciben el nombre de precios, los cuales se distinguen en precios propiamente dichos, precios públicos y precios políticos.

Los productos tienen su fuente en acuerdos de voluntades, y por ello se les denomina también ingresos ex contractu.

A mi modo de ver, el legislador mexicano comete un desacierto cuando afirma que son productos las contraprestaciones que recibe el Estado por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado y que por el contrario son derechos las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación. La razón por las que estas últimas tienen el carácter de tributos es que el Poder Legislativo ha establecido la fuente de la obligación de su pago en la voluntad unilateral del Estado mientras que en los productos la fuente se encuentra en el acuerdo de voluntades, son obligaciones ex contractu. Reiterando, la distinción entre productos y derechos no se encuentra en que pertenezcan a bienes del dominio privado, aun cuando generalmente el uso, aprovechamiento o la enajenación de los bienes del dominio público se regulan como ingresos

tributarios, y los del dominio privado como ingresos ex contractu.

El destino que se establece será mensual hasta el monto presupuestal autorizado por la S.P.P. La parte de los ingresos que exceda el límite autorizado para el mes que corresponda debe enterarse a la Tesorería de la Federación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se obtuvo el ingreso. En la autorización para modificar o fijar las cuotas de los aprovechamientos, la S.H.C.F. comunicará el destino que se otorgue de los mismos para la entidad correspondiente, y ésta no podrá exceder de un año.

Dispone la Ley de Ingresos de la Federación que los ingresos que se obtengan por los productos se destinarán a las dependencias que enajenen los bienes o presten los servicios para cubrir sus gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión hasta el monto que señale el presupuesto de egresos que le hubiere sido autorizado por el mes de que se trate. Los ingresos que excedan dicho límite no tendrán fin específico y deben enterarse a la Tesorería de la Federación.

Los Aprovechamientos

El C.F.F. de 1938 disponía la división de los ingresos públicos en cuatro clases: impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, y definía a estos últimos como "los demás ingresos ordinarios del erario federal no clasificables como impuestos, derechos y productos; los rezagos que son los

ingresos federales que se perciben en año posterior en que el crédito sea exigible y las multas".

El Código Fiscal de 1967 mantuvo el mismo concepto, pero excluyó del mismo a los rezagos.

El C.F.F. define a los aprovechamientos como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Asimismo, dispone que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización que se cubre por cheques no pagados que se apliquen en relación con aprovechamientos son accesorios de estos y participan de su naturaleza (Art. 3).

La Ley de Ingresos de la Federación (1952) dispone que la S.H.C.P. (Art. 9º) queda facultada para fijar o modificar los aprovechamientos que se cobren por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público respecto a los cuales no se hayan establecido derechos en la Ley Federal de Derechos o en alguna otra disposición legal. Igualmente se dispone en el mismo precepto cuando se trate de servicios respecto a los cuales no se hayan establecido derechos en alguna ley.

Para establecer el monto de los aprovechamientos por la prestación de servicios y el uso o aprovechamiento de bienes a los cuales se refiere el párrafo anterior, se debe tomar por la S.H.C.P., criterios de eficiencia económica y

saneamiento financiero de los organismos públicos que realicen tales actos, conforme a los siguientes:

I. La cantidad que debe cubrirse por concepto de uso o aprovechamiento de bienes y servicios que tienen referencia internacional debe fijarse considerando el costo de los mismos, siempre que se derive de una valuación de dichos costos en los términos de eficiencia económica.

II. Los aprovechamientos que se cobren por el uso o disfrute de bienes y por la prestación de servicios que no tengan referencia internacional, deben fijarse considerando el costo de los mismos, siempre que se derive de una valuación de dichos costos en los términos de eficiencia económica.

III. Se dispone también que se podrán establecer aprovechamientos diferenciales por el uso de bienes o prestación de servicios cuando estos respondan a estrategias de comercialización o racionalización y otorguen de manera general.

Sin embargo, la omisión total en el cobro de los aprovechamientos establecidos en los términos de la Ley de Ingresos (anteriores) afectará a los organismos disminuyendo una cantidad equivalente a dos veces el valor de la omisión efectuada del presupuesto del organismo público de que se trate.

Dispone la Ley de Ingresos (Art. 10) que los ingresos por aprovechamientos que se autoricen en los términos anteriormente expuestos deben destinarse a cubrir los gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión hasta

por el monto autorizado en el presupuesto de las entidades para la unidad generadora de dichos ingresos.

(Se entiende por unidad generadora de los ingresos de la entidad cada uno de los establecimientos de la entidad en que se genera o proporciona de manera autónoma e integral el uso o aprovechamiento.)

Cuando no exista una asignación presupuestal específica por unidad generadora, se considerará el presupuesto total asignado a la entidad en la proporción que representen los ingresos de la unidad generadora respecto del total de ingresos de la entidad.

2.- Definiciones de los impuestos

El impuesto

Principio de Distribución

La exposición del criterio político que preside el principio de distribución de las cargas públicas en relación con el impuesto suele hacerse con posterioridad al estudio de la contribución especial, para quienes sostienen que la clasificación de los tributos es tripartita, esto es, que se compone de los derechos, las contribuciones especiales y los impuestos.

El criterio que preside el uso del impuesto para procurar ingresos al Estado es el de la capacidad contributiva, en independencia de la prestación de un

servicio, o del logro de una ventaja económica. Explica Giannini que "hay servicios que redundan en beneficio de toda la colectividad, considerada como una masa unitaria e indistinta, de tal suerte que no es posible determinar cual es la medida de la ventaja que cada asociado obtiene del cumplimiento del servicio; tal ocurre, por ejemplo, con el servicio de defensa en el interior y en el exterior". Ahora bien, como en esta hipótesis "no es posible exigir a los ciudadanos que concurran al gasto, que es en su totalidad indivisible, en proporción a la utilidad que cada uno de ellos obtiene mediante la satisfacción de la necesidad, se adopta, para el reparto de aquél entre todos los asociados, el criterio diverso de la capacidad contributiva, en cuya virtud cada ciudadano viene obligado a contribuir en proporción a su riqueza. Esta forma de contribución se llama "impuesto".

Y Jarach, después de haber desarrollado la teoría de la distribución en torno del derecho y de la contribución especial, al llegar al impuesto, concluye diciendo que llegamos a otra serie de supuestos legales adoptados por el legislador con otro criterio, que la Ciencia de las Finanzas ha elaborado ampliamente con discusiones interminables y, por lo tanto, aún no concluidas, pero que en conjunto se pueden considerar resumidas en la teoría de que el Estado puede prescindir también del beneficio particular ocasionado indirectamente a determinados contribuyentes y repartir la carga pública de acuerdo con otro principio, que es el de la capacidad de pagar, de que cada uno pague lo que pueda".

En México, Margáin M. ha sostenido que los servicios públicos generales indivisibles se sufragan con el rendimiento de los impuestos y que se está en presencia de un servicio de tal naturaleza cuando no puede precisarse qué persona se beneficia más que otras con la prestación de dicho servicio.

Ataliba escribe que el medio jurídico por el cual el Estado va a buscar la parcela de riqueza privada de los contribuyentes y a integrarla en su patrimonio es el impuesto, y que todo su mecanismo y principios informativos giran en torno de la finalidad apuntada: transferir efectivamente a las arcas públicas, en forma objetiva, igualitaria, rápida y económica, aquella parcela del patrimonio privado que la Ley atribuye al Estado. El criterio informador del impuesto es la capacidad económica de los contribuyentes.

Definiciones del Impuesto

La obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria.-

Antonio Berliri.

La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad

de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.- A.D. Giannini.

Es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal.- Geraldo Ataliba.

El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.- Héctor Villegas.

Definiciones Legislativas

El C.F.F. de 1981 (Art. 2º) expresa que "impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo (que son las aportaciones de seguridad social y los derechos). La definición tiene carácter de residual, en tanto comprende todas las especies que no son derechos ni aportaciones de seguridad social ni contribución de mejoras.

El C.F.F. de 1967 (Art. 2º) decía que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que la ley fija con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos". Esta definición es criticable porque es tan amplia, que se aplica al tributo,

que es el género próximo del impuesto y no señala la diferencia específica.

Giuliani Fonrouge afirma que "la consideramos excelente, en sus líneas esenciales". Fue adoptada por las legislaciones de los Estados de la República que se han ocupado de definir el impuesto.

Valdés Costa escribe que la definición de nuestro C.F.F. tiene el mismo defecto que la del Ordenamiento Fiscal alemán en cuanto a la mención de notas comunes a todos los tributos, defecto al que se agrega el muy censurable de la ausencia de las notas características de los impuestos, especialmente el de las prestaciones.

Otras definiciones legislativas del impuesto, que pueden ser de interés, son las siguientes:

La del Ordenamiento Fiscal alemán: "Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquéllos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la Ley vincula el deber de prestación". Ésta fue antecedente de la del Código Fiscal de 1936.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, cuyo proyecto fue redactado por Dino Jarach, ofrece la siguiente: "Son impuestos las prestaciones pecuniarias que por disposición del presente Código, o de leyes especiales, están obligados a pagar a la provincia las personas que realicen

actos u operaciones (o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos imponibles)".

La Ley General Tributaria de España, expedida en 1963, dice: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta". (Art. 26).

En el modelo de C.T.A.L. se define como "El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente". En la Exposición de Motivos se expresa: "La Comisión ha creído conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Ésta podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente, de pagar el impuesto".

El Código Tributario de Uruguay (Art. 11) lo define: "Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

Caracteres

Es una prestación tributaria ex-lege

El impuesto es una prestación tributaria, con todas las características expuestas en torno a los tributos. Pero además, y también como el resto de las obligaciones tributarias es ex-lege, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define. Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto.

La S.C.J.N. ha expuesto el principio de legalidad tributaria al sostener: "para que la tributación con la que los habitantes de la República deben contribuir a los gastos públicos, así de la federación, como del Estado o de los Municipios, sea proporcional y equitativa como lo previene el estatute constitucional invocado, es preciso no sólo que la Ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía y proporcionalidad, la cuota o forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la Ley, como lo quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario". (19)

(19) S.J.F., V Época, tomo LXXXI, p. 6374, Toca 7764/929, Manuel Menchaca y coags.

De dar en dinero o en especie, de carácter definitivo

Nos remitimos al parágrafo siguiente de este capítulo para explicar que el contenido de la prestación impositiva puede ser una cantidad de dinero, las más de las veces, o excepcionalmente, en especie. Recordamos que el impuesto a la producción de oro, ahora "derecho" conforme a la Ley Federal de Derechos, (Art. 267), se pagaba y se sigue pagando precisamente entregando oro.

Además, la prestación tributaria debe tener carácter de definitiva; es decir, no reclamar una devolución o restitución en ningún tiempo ulterior. En ello se distingue el impuesto de los llamados "préstamos forzosos" antigua forma de tributación ya superada.

Berliri, que tantas posiciones originales asume en doctrina tributaria, afirma que la prestación del contribuyente puede consistir no sólo en un dar, sino también en un hacer, en el caso del impuesto del timbre, y que por tanto el objeto de la obligación impositiva puede consistir no sólo en una suma de dinero o en bienes en especie, sino en un valor timbrado.

Es una prestación en dinero o en especie

Los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza

monetaria de la economía soberana. Sin embargo, es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie. Por lo que se refiere a los impuestos, de manera expresa los permite el Art. 2° del C.F.F. de 1967. Antiguamente eran comunes los tributos pagaderos en especie. En la Rusia Soviética existen gravámenes sobre la agricultura, donde es obligatoria la entrega en especie al Estado o a las cooperativas de parte de las cosechas y de la producción agraria a precios inferiores al costo; en Inglaterra el impuesto sucesorio puede ser pagado con tierras, muebles y objetos de valor artístico; y en Argentina existieron hasta hace poco tiempo diversos tributos en especie, con fines de regulación económica (granos, yerba mate, uvas). (20)

En México, en la época colonial se acostumbró el pago de los tributos en especie. La derogada Ley de Impuesto y Fomento a la Minería (Art. 14) disponía que el impuesto al oro que se contenía en el producto presentado se cubriría en forma de afinado y según el tanto por ciento correspondiente a la forma de presentación; actualmente la Ley Federal de Derechos dispone que el derecho por la producción de oro se paga precisamente en especie.

La Ley de Hacienda de los Municipios de Nuevo León (Art. 55) establece un impuesto en especie, consistente en el 15% del área vendible en los fraccionamientos que se autoricen, a cargo de los propietarios de los terrenos fraccionados, para dedicarse a usos y servicios públicos.

 (20) FONROUGE, Giuliani, Derecho Financiero, n. 147.

Una Ley de Ingresos de la Federación (Art. 23) dispuso hace algún tiempo que el pago del impuesto a la producción de cobre se pagara en especie por los causantes a la Casa de Moneda.

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

Nuestro C.F.F., al definir el tributo omite cualquier referencia al presupuesto de hecho del impuesto, lo que ha ganado la justa crítica de que en realidad da una definición de tributo, y no de impuesto.

El Código Uruguayo, siguiendo de cerca el modelo C.T.A.L., define el impuesto como el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Esta independencia constituye el elemento propio del impuesto, que sirve para distinguirlo de los demás tributos y, "constituye el núcleo principal de las definiciones más importantes que se conocen en la doctrina".
(21)

El mismo Valdés Costa, en el comentario al Art. 21 del Código Tributario Uruguayo expone que la definición "responde casi exclusivamente a los elementos comunes. De ahí que buena parte de la doctrina haya optado por una definición negativa o residual del instituto, diciendo que impuesto es el tributo que no tiene ninguna característica especial, o también que es el tributo que no reúne las características de las tasas y las contribuciones.

(21) VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, VI/5.

La comisión ha creído conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto.

Esta podrá o no vincularse al contribuyente, pero esa vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto".

En Brasil, Ataliba expone: "la consistencia de la hipótesis de incidencia es que permite clasificar los tributos en vinculados y no vinculados a una actividad estatal. Si la hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal, el tributo será un derecho (tasa, o una contribución (tributo vinculado); si consiste en otro hecho cualquiera, será no vinculado (o impuesto)". En otra parte, el tributarista brasileño insiste: "El criterio seguro para reconocer el impuesto es el criterio de exclusión: si, frente a una exacción, el intérprete verifica que no se trata de tributo vinculado, entonces puede afirmar su carácter de impuesto. Todo tributo no vinculado es impuesto".

El hecho imponible en materia del impuesto puede asumir variadísimos caracteres, porque el legislador, al crear el presupuesto de hecho del impuesto, goza de amplísima libertad. Sin embargo, todas las situaciones que el legislador puede erigir como hechos imponibles representan, generalmente, desde el punto de vista financiero, una presunción de capacidad contributiva. "El criterio

informador del impuesto es la capacidad económica de los contribuyentes", escribe Ataliba.

Berliri afirma que: "cualquier situación puede ser considerada por el legislador como idónea para legitimar la aplicación de un impuesto, y por tanto, cualquier hecho puede considerarse como apto para generar una obligación tributaria, por lo que el presupuesto objetivo del tributo (es decir, del impuesto) no puede, al igual que el delito, definirse con arreglo a elementos intrínsecos y apriorísticos, sino únicamente con arreglo a las consecuencias que derivan del mismo y, por tanto, debe definirse como aquel hecho jurídico de cuya realización nace la obligación tributaria". Igual posición formalista es adoptada por Blumenstein y por Otto Mayer. El mismo Giannini sostiene que cualquier hecho de por sí es idóneo para constituir el presupuesto del impuesto.

Contra esa posición se levanta Jarach, quien explica que: "en el mundo concreto en que vivimos ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto de hecho no consiste, por ejemplo, en ser inteligente o ser estúpido, o en ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguileña, las piernas derechas o torcidas. No decimos que el Estado deba o no cobrar impuestos según estos criterios caprichosos; sólo decimos que ningún Estado, porque resulta del derecho positivo, obra de tal manera, decimos que dan un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos impositivos, y que los impuestos no se cobran según el capricho de legisladores provistos de fantasía. Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una

obligación impositiva tiene como características las de representar un estado o un movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva. Es cierto que el Estado por su poder de imperio podría exigir impuestos en base a cualquiera presupuesto de hecho, por caprichoso que fuera. Pero el Estado afortunadamente no lo hace así".

Sin embargo, podemos observar que en todos los tributos, y en sólo en el impuesto, se presenta la nota de capacidad contributiva en forma subyacente. También el servicio prestado por el Estado, que es el presupuesto del derecho, es sintomático la más de las veces de capacidad contributiva, y en el caso de la contribución especial, sea del tipo de mejoras o de gasto, hay hechos sintomáticos de capacidad contributiva. En el impuesto, sin embargo, la capacidad contributiva no es determinada sino por exclusión; el presupuesto es indicativo de una capacidad contributiva que no puede configurarse con los elementos distintivos, características, estereotipados, del derecho y de la contribución especial.

El impuesto está a cargo de personas físicas o morales

La definición de impuestos que proporciona nuestro C.F.F. (Art.2º) indica que está a cargo de personas físicas o morales.

En épocas anteriores se reconoció que también podía estar a cargo de "unidades económicas"; esto es, de sujetos que no eran personas físicas ni morales.

Su destino es cubrir los gastos públicos

Esta es una exigencia común a todos los tributos, según la fracción IV del Art. 31 Constitucional. Sin embargo, y aunque redundante, la aplaudimos, pues deja bien claro y sin discusiones ese destino.

El acreedor de las prestaciones tributarias está generalmente representado por la Administración activa del Estado, sea Federación, como Estados y Municipios, en los impuestos estatales y municipales.

El problema de la no afectación de impuestos a fines especiales ya fue discutido en el Capítulo II de esta Parte Tercera, al que nos remitimos.

Además debemos de decir que estimamos dentro de los requisitos constitucionales de la afectación de impuestos a favor de organismos públicos descentralizados o empresas públicas, toda vez que la exigencia constitucional es que su destino sea los gastos públicos, siempre que dichos organismos y empresas realicen actividades o servicios públicos.

La S.C.J.N. ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial núm. 541:

"Impuestos, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos. De acuerdo con el Art. 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un

impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer exacciones que a juicio del Estado fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos".

Por razones técnicas, los impuestos están destinados a sostener los servicios públicos generales, indivisibles, de aprovechamiento general *uti universi*. Pero lo anterior es solamente una conclusión de la ciencia de las finanzas públicas, de naturaleza metajurídica.

Conclusión

El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria; *ex-lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.

3.- Elementos del impuesto

El Sujeto

El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases o, mejor

dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación las entidades locales (Estados, territorios, D.F.) y los municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales que analizaremos en su oportunidad, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos. La fracción cuarta, del Art. 115, de la Constitución Federal dice: "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender las necesidades municipales". Con fundamento en esta disposición constitucional la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia en los siguientes términos: "los impuestos municipales decretados por los Ayuntamientos y no por las Legislaturas no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos importa una violación constitucional". (Apéndice al tomo LXXVI del Semanario Judicial de la Federación. 1ª parte, Vol. 2º, pág. 801).

Teniendo en cuenta la diferencia explicada podemos decir que la Federación y las Entidades locales tienen soberanía tributaria plena. Los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, dice: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal". El Artículo 13 del Código Fiscal del 30 de diciembre de 1966 dice: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

El sujeto pasivo principal, por adeudo propio, llamado también "causante" y "contribuyente en muchas de nuestras leyes tributarias", es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables; que de acuerdo con la Ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza".

El C.F.F. de 1967 definía como "sujeto pasivo de un crédito fiscal" a "la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

El C.F.F. de 1981 denomina "contribuyente" al sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, pero no lo define.

En este Artículo se agrega "mexicana o extranjera" y se suprime "de una manera directa", en relación con el Artículo 20 del Código anterior. La adición se deriva de que se suprimió la enumeración de quiénes podían ser sujetos pasivos, que contenía el Código anterior. La supresión del término "de una manera directa", se hizo seguramente para evitar las confusiones a que podría dar lugar. Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición, es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la Ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél. Así lo reconoció la Tercera Sala del Tribunal Fiscal, al fallar el juicio núm. 1748/40. (Revista de T.F., Números 37 a 48, pág. 115.)

Debemos distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto; el primero, es el que hemos definido en el párrafo anterior, el segundo, es aquél que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre producción de alcohol es a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque él es el

obligado frente al Fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor, porque en el precio al que se le vende el alcohol estará incluido el importe del impuesto.

La personalidad del pagador del impuesto es ignorada por el texto legal, aun cuando el legislador deba tomarla en cuenta al establecer el gravamen, pero sin hacer referencia a ella en la Ley.

Ante el Tribunal Fiscal de la Federación se han presentado algunas reclamaciones basadas en una confusión sobre los conceptos de sujeto y de pagador de un impuesto. Varias casas mexicanas pidieron a la Secretaría de Hacienda la devolución de las cantidades pagadas por diversas casas vendedoras residentes en Europa, por concepto de anticipo del 3% del Impuesto Sobre la Renta, establecido en el Artículo 14 de la Ley de ese impuesto, reformado por decreto el 30 de agosto de 1937. El Artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta impuso la obligación a las casas del extranjero que vendieran a comerciantes establecidos en la República, de pagar impuestos sobre la renta y para este efecto al hacer la remisión de las mercancías, debían cubrir por concepto de anticipo, el 3% del importe de la operación, a reserva de que posteriormente se hiciera la liquidación definitiva del impuesto a su cargo; los sujetos del impuesto eran las casas del extranjero que hacían la remisión de las mercancías, y en muchos casos cumplieron con su obligación tributaria pagando el anticipo, pero en estos casos cargaron en el precio de la mercancía el importe del impuesto que habían pagado, por lo que las casas mexicanas tuvieron el carácter de pagadores del

impuesto. La Secretaría de Hacienda negó la devolución solicitada por falta de personalidad de los quejosos, pues no eran sujetos del impuesto ni tenían su representación. Inconformes los interesados recurrieron al Tribunal Fiscal, que resolvió que el comprador mexicano no era el sujeto del impuesto y no tenía derecho a discutir la legalidad de su cobro ni mucho menos para exigir la devolución de cantidades pagadas por el sujeto del impuesto, aun cuando el pago hubiera sido indebido, porque no tenía personalidad jurídica para intentar tal acción. Expedientes números 3101/45; 1671/42 y otros.

La resolución del Tribunal Fiscal de la Federación que comentamos la consideramos acertada porque, en realidad, los comerciantes mexicanos no habían hecho pago alguno al Fisco; lo hicieron a las casas extranjeras, luego no tenían por qué exigir del Fisco lo que no le habían dado. Los comerciantes mexicanos debieron dirigirse a los extranjeros reclamando la devolución de lo pagado, si consideraban que el pago era indebido, y éstos a su vez pudieron dirigirse al Fisco reclamando la devolución. El fallo está basado en la diferenciación del sujeto del impuesto y del pagador del mismo, distinción que nos lleva a las siguientes conclusiones:

1° La relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

2° No hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto.

3° Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del mismo.

4° Puede darse el caso de que la ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador.

De una relación tributaria se derivan obligaciones para tres categorías de personas:

- 1.- El sujeto activo.
- 2.- El sujeto pasivo.
- 3.- Los terceros.

4.- El Sujeto Activo

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias.

Las principales consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo; es obligatorio. Establecida por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está prohibida tanto por la Constitución como por la Ley ordinaria, que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los demás; por otra parte, ese acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados

individuos. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puedan causar.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dictaminó: "Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones" (Revisión 4684/45, Juana Quiroz de Hernández. Boletín de Información Judicial, Núm. 9, pág. 297.)

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

A. Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.

B. Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etc.

El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principales y secundarias.

La obligación principal es sólo una, y consiste en pagar el impuesto.

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

a) De hacer; por ejemplo: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control del impuesto, etc.

b) De no hacer; por ejemplo: no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no proporcionar datos falsos; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etc.

c) De tolerar; por ejemplo: permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante.

La Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, al fallar en el juicio 3578/43 dijo: "Las disposiciones contenidas en las leyes de materia fiscal que imponen cargas de carácter tributario, aun cuando impliquen fundamentalmente la obligación de verificar el pago correspondiente a los sujetos pasivos del impuesto, envuelven al mismo tiempo un conjunto de obligaciones que la doctrina considera como obligaciones de hacer, de no hacer, y de tolerar que el Estado establece, con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las cargas tributarias o fiscales impuestas a

los particulares" (Revista del Tribunal Fiscal, núms. 85 y 86, pág. 71.)

Hay ocasiones en las que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero sí las secundarias; esto sucede cuando reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la Ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que, existiendo la obligación de pago, no trate de burlarla. Si un causante en un ejercicio sufre pérdidas no estará obligado al pago del impuesto, porque no ha percibido una utilidad gravable; pero tendrá la obligación de presentar su declaración anual como cualquier otro causante, con esos ingresos, y cumplir con las demás obligaciones que señala la Ley del impuesto sobre la Renta y su Reglamento, precisamente para que el Fisco sepa que, si no paga el impuesto, es porque no tiene obligación de hacerlo, y no porque trate de evadirlo.

Los terceros no pueden, por definición, tener la obligación principal, sólo pueden tener obligaciones secundarias, que pueden ser de las tres clases mencionadas en el párrafo anterior.

Los terceros afectados por estas obligaciones pueden ser:

A. Los particulares; pueden estar obligados a presentar declaraciones, a no alterar cierres oficiales, a permitir visitas de inspección, etc. Apoyan esta afirmación los Artículos 41, del Código Fiscal de la Federación de 1966, 67

de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 69 de la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados, 52 y 59 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y otras disposiciones análogas de leyes reglamentarias de impuestos.

B. Los notarios, jueces que actúen por receptoría, encargados de los registros públicos y en general los funcionarios encargados de llevar la fe pública. Pueden estar obligados a hacer cotizaciones de escrituras, a no autorizarlas mientras no esté pagado el impuesto, a permitir visitas de inspección, etc. En apoyo a esta afirmación citamos los Artículos 39 del Código Fiscal de 1960, 66 de la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados, 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, párrafo 2°, y otras disposiciones análogas.

C. Los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados y Municipios o encargados de los servicios públicos u órganos de las mismas entidades. Pueden estar obligados, por ejemplo, a cancelar las estampillas que se les exhiban, a no dar curso a instancias de los que no hayan pagado determinado impuesto, a permitir visitas de inspección, etc. Art. 40 del Código Fiscal de la Federación de 1966, 72 de la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados, 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, primer párrafo, etc.

Quiénes pueden ser sujetos pasivos

El carácter del sujeto pasivo de una relación tributaria puede recaer en:

Una persona física. (Artículos 21, fracciones I y II, del Código Fiscal de 1938 y 13 del Código Fiscal de 1966).

Una persona moral privada, como por ejemplo, una sociedad mercantil. (Artículos 21, fracción III, del mismo Código de 1938, y 13 del de 1966.)

Los establecimientos públicos y, en general, los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia, como por ejemplo Petróleos Mexicanos, Ferrocarriles Nacionales de México y otras instituciones análogas. (Arts. 21, frac. IV del Código Fiscal de 1938 y 13 del de 1966, por ser personas morales.)

El Artículo 30, fracción I, del Código Fiscal de 1938, decía: "Los organismos públicos con personalidad jurídica dependientes de cualquiera de esas entidades (Federación, Estados, Municipios, Distrito Federal y Territorios, estarán sujetos al pago de las contribuciones federales, excepción hecha de los impuestos sobre la Renta y sobre Herencias, Legados y Donaciones".

La Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, al fallar el Juicio núm. 2578/43, dijo: "Conforme a los Artículos 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación de 1938, es sujeto pasivo o deudor de un crédito fiscal, la persona física o moral que de acuerdo con las leyes está obligada de manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal y que esa calidad puede recaer sobre los establecimientos públicos y sobre los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad

jurídica propia. Son estas las características que concurren en la administración de los Ferrocarriles Nacionales, que constituyen un establecimiento público descentralizado para la prestación del servicio de transportes, por lo que nada impide que ese establecimiento público sea sujeto pasivo o deudor de un crédito fiscal." (Revista del Tribunal Fiscal, números 85 y 86, pág. 71.)...

La Federación, los Estados y los Municipios

Para saber cuándo, como regla general, pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria las entidades públicas, debemos tener en cuenta la posición de la legislación mexicana frente al problema de la personalidad del Estado. Se han formulado sobre esta cuestión cuatro tesis: la que sostiene que el Estado tiene dos personalidades: una de derecho público, y otra de derecho privado; la que sostiene que tiene una sola personalidad con dos aspectos; la que afirma que sólo tiene una personalidad de derecho privado, y la que sostiene que no es necesario el concepto de personalidad del Estado.

La legislación y la jurisprudencia mexicanas aceptan la tesis de la doble personalidad; la Suprema Corte de Justicia de la Nación expuso claramente su criterio en este sentido, al fallar, el 7 de febrero de 1945, la revisión 477/44, Compañía de Servicio de Agua y Drenaje de Monterrey, S.A., diciendo: "Doctrinalmente, todos los autores convienen en que el Estado realiza, a la par que actos en que aparece

manifiesta su soberanía y su fuerza como poder para imponer a los particulares —personas físicas o morales— su voluntad, otros actos en los que se despoja de esos atributos (aunque no del todo) y entra en el comercio jurídico con los propios particulares para hacer transacciones y convenios en el mismo plano que ellos; es decir, entra en relación con los particulares, no pretendiendo imponer su voluntad, sino buscando el concurso de voluntades. En otras palabras, el Estado en unos casos puede obrar como autoridad haciendo uso de los atributos propios de su soberanía para velar por el bien común por medio de dictados imperativos cuya observancia es obligatoria, y en otros casos como persona de derecho privado, o sea, cuando al igual que los individuos particulares ejecuta actos civiles que se fundan en derechos del propio Estado, vinculados a sus intereses particulares, ya celebrando contratos, o promoviendo ante las autoridades en defensa de sus derechos patrimoniales. Este criterio se acepta en nuestro derecho positivo, como puede verse del texto expreso del Artículo 27 de la Constitución Federal, que establece que la nación tiene la propiedad de las tierras y aguas y el derecho de transmitir su dominio a los particulares constituyendo la propiedad privada. De esto se desprende fácilmente la idea de que, entre otros títulos, la Nación puede transmitir el dominio por enajenación a los particulares, y la enajenación es un acto esencialmente de derecho civil, siendo indudable que el Estado usa de su personalidad de derecho privado en estos casos y no obra como autoridad. El propio Artículo 27 reconoce implícitamente la

limitación del carácter de autoridad en el Estado cuando impide que éste se haga de la propiedad de los particulares, si no es por causa de utilidad pública y mediante indemnización, pues cuando el Estado solicita del particular la venta de un bien de su propiedad concertando el precio y demás condiciones de enajenación, es indudable que obra como particular, y lo mismo sucede al establecer que los templos son propiedad de la Nación, pues entonces tiene capacidad para adquirir y poseer estos bienes, así como todos los demás bienes raíces necesarios para los servicios públicos, de donde se infiere que la Constitución está estableciendo la personalidad jurídica de derecho privado del Estado. También en el Artículo 73 de la misma Constitución Federal, en sus fracciones VIII, XVII, XIX Y XXXI, hay un reconocimiento implícito de la personalidad de derecho privado del Estado, pues celebrando empréstitos, reconociendo y mandando pagar la deuda nacional y enajenando los terrenos baldíos, necesariamente goza de la personalidad de derecho privado. Lo mismo sucede con lo que dispone la fracción III del Artículo 115 Constitucional, al investir a los municipios de personalidad para todos los efectos legales. Por último, en el Artículo 134 Constitucional, se mencionan expresamente "contratos" que el Gobierno tenga que celebrar para la ejecución de obras públicas, aunque señalando la manera de llevar a efecto tales contratos. De todo lo anterior se concluye lo que se ha dicho en un principio, a sea, que el Estado puede obrar como sujeto de derecho privado".

"La segunda premisa que debe asentarse consiste en determinar cuándo obra el Estado como autoridad y cuándo como persona de derecho privado. Obra como autoridad, siempre que ejecuta un acto o se niega a acceder a una petición, o amenaza o impide por medios pacíficos o violentos la actividad de un individuo o un grupo, o cuando se apodera de los bienes individuales administrativamente; o bien cuando hace uso de la fuerza pública para impedir la comisión de un delito, de la alteración de la paz pública o la defensa del territorio nacional. Por tanto, la característica del acto de autoridad es el ejercicio de la potestad pública y la unilateralidad jurídica del acto que lleva a cabo el funcionario, que no le permite al individuo o grupo a quien afecta dicho acto, más defensa que el acudir a la propia autoridad o a otras superiores a ella misma en el mismo orden jerárquico, al poder judicial, en su caso, para contrarrestar los efectos de ese acto. En el caso contrario, cuando el acto realizado por el Estado no entraña una orden o un mandato y la relación jurídica que entraña a ese acto sea de la naturaleza civil, dicho acto no será de autoridad, sino de derecho privado. Cuando el acto no interesa directa o necesariamente a la colectividad, puede considerarse que es una cuestión que comienza cuando el apoyo de la Ley falta, y entonces obra como persona de derecho privado".

La Federación, los Estados y los Municipios pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad no corresponde a sus funciones propias de Derecho Público. (Artículos 30, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, de 1938, 16,

fracción I del de 1966.) Esto es, cuando desarrollan actividades iguales en sus fines inmediatos a las de los individuos particulares. El Artículo 5°, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dice que están exentas del impuesto: "Las empresas de cualquier naturaleza pertenecientes al Gobierno Federal, al del Distrito Federal, a los Gobiernos de los Estados y Territorios Federales y a los Municipios cuando estén destinadas a un servicio público"; luego, a contrario sensu, las empresas de los Estados y Municipios no destinadas a un servicio público, sino que funcionen como empresas privadas, sí están sujetas al impuesto sobre la renta; por ejemplo: fábricas del Estado, negociaciones del Estado, etc.

La Suprema Corte de Justicia declaró que el Fisco local, cuando hereda, está sujeto al impuesto sobre herencias y legados, porque no hereda como entidad pública, sino como persona de derecho privado. (Revisión 1787/43. Boletín núm. 6, pág. 202.)

Las actividades privadas de las entidades públicas son gravadas por las siguientes razones:

- 1° Como procedimiento de contabilidad, para conocer la situación financiera exacta de las empresas.
- 2° Algunas veces como realización efectiva del gravamen, para evitar que las empresas del Estado puedan competir con ventaja, en caso de ser exceptadas de impuesto, con las empresas particulares que sí lo pagan. La necesidad de que concurren en el mercado en condiciones de igualdad

exige que las empresas de las entidades públicas sean gravadas.

Excepcionalmente, los Estados y Municipios considerados como entidades públicas pueden ser sujetos de impuesto, como sucedía en el caso de la contribución federal.

La contribución federal, de acuerdo con el Artículo 131 de la Ley General del Timbre, se causaba sobre todo entero que se hiciera por impuestos o derechos a una entidad local o Municipio; normalmente era del 15%, de manera que el causante pagaba su adeudo principal y, además, un 15% por contribución federal, cuando se trataba de multas u otro pago que no tuviera como origen un impuesto o derecho, entonces dentro de la cantidad que se pagaba se consideraba incluida la contribución federal; en estos casos la contribución era a cargo, no del particular, sino del Estado o Municipios, y éste era así sujeto del impuesto. Además, cuando los funcionarios locales o municipales omitían cobrar la contribución federal, el Artículo 134 establecía que: "Los Estados, Territorios, y el Departamento del Distrito Federal y los Municipios, serán responsables y deberán reintegrar a la Federación la contribución federal que sus funcionarios y empleados mencionados en el Artículo anterior defrauden u omitan recaudar". Si de acuerdo con este precepto las Entidades Locales y Municipios estaban obligadas a pagar la contribución federal como responsables de los actos de sus funcionarios y empleados, adquirirían por esta causa el carácter de deudores del crédito fiscal, es decir, de sujetos pasivos.

Precisamente porque es posible que las entidades públicas como tales sean gravadas, fue necesario un precepto expreso que las declara exentas del pago de impuestos y derechos; y así, el Artículo 30, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, de 1938, dice: "están exentos del pago de impuestos y derechos: I. La Federación, los Estados, los Municipios, los Territorios Federales y el Distrito Federal, a menos que su actividad no corresponda a sus funciones propias de derecho público". Lo mismo dice el Artículo 16, fracción I, del Código Fiscal de 1966, agregándose: "en el caso de reciprocidad".

Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica constituyan una unidad económica diversa de sus miembros (Artículos 21, fracción V, del Código Fiscal de 1938, y 13, párrafo II, del de 1966.)

Puede suceder que varias personas sin constituir una persona moral, en los términos del derecho privado, unan sus patrimonios o exploten en conjunto determinadas fuentes de riqueza, en tal forma, que su actividad económica reunida sea algo diferente a la actividad económica de cada una, individualmente considerada.

La aparcería es un caso de unidad económica. El pleno del Tribunal Fiscal en resolución de 26 de octubre de 1937, dijo: "... definiendo la naturaleza del contrato de aparcería debe declararse que dentro de la legislación civil del D.F., vigente en toda la República (tanto el Código de 1884 como el vigente), se encuentra colocado dicho contrato en materia de sociedades, de tal manera que las dudas

doctrinales que puedan haber sobre la naturaleza jurídica de la aparcería, quedan solucionadas por la legislación, tanto más cuanto que el Código Civil vigente, de una manera expresa, suprimió la supletoriedad de las normas del arrendamiento con respecto al contrato de aparcería. En estas condiciones, la aparcería debe ser tomada como una unidad, es decir, como un solo causante del impuesto sobre la renta, idea que es admisible dentro de la legislación fiscal, supuesto que la ley del impuesto sobre la renta no exige que el causante tenga personalidad jurídica". Agrega: "Considerada como una unidad la aparcería, quedarán sujetos al gravamen del impuesto tanto el propietario del terreno como el aparcerero. El aparcerero que sea calificado individualmente, tendrá derecho de recurrir al tribunal alegando como agravio que no debe considerársele a él solo como causante, sino a la aparcería como unidad".

Si varias personas se unen para la realización de una actividad sin que tal unión implique la existencia de una unidad económica diversa, porque sólo se persigue la finalidad de desarrollar una acción uniforme dentro de determinadas normas, pero cuando cada quien con sus propios medios, no se dará el caso de que el conjunto constituya un sujeto de obligaciones fiscales diverso de cada uno de los miembros de esa agrupación.

Es el caso, por ejemplo, de varios industriales que constituyen una agrupación con el objeto de establecer condiciones idénticas de elaboración, de venta, de relaciones de trabajo, etc., pero en la que cada uno de ellos conserva

su independencia patrimonial, es decir, que cada uno actúa con su propio patrimonio y dentro de sus propias posibilidades, quedando únicamente obligado a respetar los lineamientos generales sobre la forma de operar, establecidos por la agrupación; cada individuo deberá ser considerado como un sujeto pasivo y no así la agrupación.

También puede darse el caso de que varias sociedades, es decir, personas morales, constituyan una unidad económica distinta; este caso se presenta cuando varias sociedades independientes unas de otras en cuanto a su constitución coordinan sus capitales en tal forma que en realidad constituyen todas ellas una sola unidad económica, en estos casos la unidad económica formada por todas se considerará como si fuera un sujeto pasivo independiente de cada una de las empresas que la constituyen.

Al contrario, cuando diversas personas morales sólo se unen para el efecto de desarrollar una acción conjunta pero sin que tal unión implique una vinculación de sus patrimonios, cada una de ellas conservará su calidad de sujeto tributario.

5.- El Sexo

El sexo de las personas influye en la relación tributaria en dos formas: o bien para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto, o bien para obtener ciertos desgravamientos. Por ejemplo, en Italia existía el impuesto Militar que sólo se cobraba a los hombres que no prestaban el servicio militar, en

consecuencia, sólo los miembros del sexo masculino podían ser sujetos de ese impuesto; posteriormente se hizo extensivo a las mujeres. El impuesto sobre los célibes se cobra normalmente sólo a los hombres, como el impuesto de esta clase establecido por el Estado de Tamaulipas y que fue derogado porque la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo declaró violatorio de la Constitución.

Como ejemplo de que en virtud del sexo se conserven ciertos desgravamientos podemos mencionar los siguientes: en el Artículo 8°, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre Herencias de 7 de septiembre de 1946, se concede una reducción del 10% a la cónyuge o concubina. Igual concesión se le hace en la Ley del Impuesto sobre Donaciones de 25 de abril de 1934, en el Artículo 8°, fracción I, aun cuando limitando a sólo \$500.00.

Edad

La edad influye en las relaciones tributarias no solo porque el menor de edad es un incapaz y puede quedar comprendido en lo que hemos dicho sobre incapacidad, sino también porque ciertos impuestos requieren que la persona tenga determinada edad para que pueda ser sujeto pasivo, o bien porque se conceden, en virtud de la edad, ciertos desgravamientos. El Artículo 1°, inciso f), de la Ley del Impuesto de Migración en relación con la fracción VIII, del Artículo 48 de la Ley de Población, establece que el inmigrante que entra al país para vivir bajo dependencia económica del cónyuge o de un pariente consanguíneo dentro

del tercer grado, estará sujeto al impuesto de migración cuando sea mayor de 15 años.

El Artículo 6° del reglamento para el pago del impuesto de migración de 3 de noviembre de 1926, ya derogado, eximia del impuesto de migración a las mujeres mayores de 25 años, y la fracción I, del mismo Artículo 6°, del mismo reglamento, se eximia del impuesto a los menores de edad que se encontraran bajo patria potestad o tutela, siempre que vinieran acompañados de sus ascendientes o tutores. El Artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados, concede reducciones cada vez mayores a los menores de 21, 14 y 7 años; en la fracción V, a los mayores de 60 años que se encuentren dentro de determinados grados de parentesco, y en la fracción VI, al heredero que tenga hijos de menos de 21 años, y lo mismo establecen las fracciones IV, V, VI, del Artículo 8°, de la Ley del Impuesto de Donaciones.

Estado Civil

El estado civil influye en las relaciones tributarias ya sea por el carácter de soltero o casado, o por el grado de parentesco. La primera situación influye por ejemplo, cuando se trata del impuesto sobre los célibes como el ya citado impuesto sobre los solteros que estableció el Estado de Tamaulipas. En el Artículo 6°, fracción II, del reglamento para el cobro del impuesto de migración citado en el párrafo anterior, se eximia del impuesto a las mujeres casadas. Por lo que se refiere a la segunda situación, podemos observar que la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925, al gravar en

la cédula VI a los que percibían sueldos, salarios, emolumentos, etc., y al gravar en la cédula VII los ingresos derivados del ejercicio de profesiones liberales o de un arte u oficio, autorizaba deducciones para el caso de que el causante sostuviera una, dos, tres, cuatro o más personas; en la actual Ley del Impuesto sobre la Renta el Art. 51, fracción III, autoriza la deducción de \$1,500.00 anuales, por cada uno de los ascendientes y descendientes del causante, que dependan económicamente de éste. En las leyes de Impuestos sobre Herencias y Legados y sobre Donaciones se establecen cuotas progresivas, a igual base, a medida que es más lejano el grado de parentesco que une al tutor de la herencia con los herederos. Además se concede, como hemos visto, una reducción del 2% del impuesto por cada hijo legítimo o no, menor de 21 años, que tenga el heredero o legatario o donatario (Art. 8°, fracción VI, de la Ley sobre Herencias y Legados, y 8°, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre Donaciones, citadas.)

Religión

La religión tiene influencia en cuatro aspectos principales: 1° Cuando se cobran impuestos especiales a determinadas corporaciones religiosas; 2° Cuando se les exceptúa de ciertos impuestos; 3° Cuando se establecen algunos gravámenes para ayuda de determinadas corporaciones, como sucedía en tiempos de la Colonia; 4° Cuando se les reconoce el derecho de establecer ciertos tributos considerándolas como organismos públicos. También sucedió en la Colonia. En

México, en la actualidad no tiene influencia la religión en la relación tributaria.

Nacionalidad

El Artículo 30 de la Constitución Política dice: "La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización: A. Son mexicanos por nacimiento: I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres. II. Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos, de padre mexicano, o de madre mexicana y III. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes. B. Son mexicanos por naturalización: I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización y, II. La mujer o varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicanos y tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional". El Artículo 33 de la misma Constitución dice que "son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el Artículo 30".

La nacionalidad es uno de los elementos más importantes en las relaciones tributarias. Es uno de los factores en los que se basa la sujeción personal, es decir, el derecho del Estado para gravar a un sujeto, cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta. Sin embargo, la obligación de pagar impuestos es, en principio, igual para nacionales y extranjeros, los primeros están obligados principalmente por su nacionalidad y secundariamente por los otros conceptos de sujeción: domicilio, origen de la renta, etc. (Arts. 21,

fracción I, del Código Fiscal de la Federación de 1938 y 13, del de 1966, y 3°, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta.) Los segundos en virtud del domicilio (Art. 3°, fracción I, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta), o porque se realizan en la República los actos gravados, o en ella tienen estos actos, sus efectos jurídicos o económicos, o en ella tienen sus capitales, o porque en ella se encuentran las fuentes de la renta. (Arts. 3°, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 1° de la Ley General del Timbre; 3° de la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados; 2° de la Ley del Impuesto sobre Donaciones, y en general las disposiciones relativas al sujeto y al objeto de la obligación tributaria de las demás leyes de impuestos.)

Existen, sin embargo, ciertos impuestos especiales que se causan por los extranjeros. El Artículo 1° de la Ley de Impuestos de Migración de 29 de diciembre de 1973, publicada en el Diario Oficial del 31 del mismo mes y año, dice: "La presente ley tiene por objeto fijar los impuestos y derechos que deberán pagar los extranjeros No Inmigrantes, Inmigrantes o Inmigrados, de conformidad con lo previsto en los Capítulos II, III y V de la Ley General de Población".

Hay casos de desgravamiento para extranjeros, por ejemplo, cuando se exceptúa de impuesto a las naciones extranjeras en caso de reciprocidad y cuando se exceptúa a los representantes y agentes diplomáticos de naciones extranjeras de los impuestos personales y aduanales, también

en caso de reciprocidad. (Art. 30, fraccs. III y IV, del Código Fiscal de 1966.)

Ocupación, arte, oficio, o profesión

La ocupación, arte, oficio o profesión del individuo tiene influencia en la relación tributaria, especialmente en los impuestos personales. El impuesto sobre la renta, que entre nosotros fue cédular hasta el año de 1964, gravaba con distintas cuotas a los sujetos, según la actividad que diera origen a su renta; comprendía por ejemplo en la Cédula I, a los comerciantes; en la II, a los industriales; en la III, a los agricultores; en la IV, a los empleados, asalariados, etc.; en la V, a los que ejercían algún arte u oficio o profesión liberal; en la VI, a los que obtuvieron ingresos por la imposición de capitales, etc.

La actual Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del año de 1964, establece diferente tratamiento a las rentas derivadas del comercio, de la industria, de la agricultura, del trabajo y del capital.

6.- Otros Elementos de los Impuestos

Objeto

Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

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

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

Wagner también define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual ha lugar el pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc. Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo; así lo define Eberberg. Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

El objeto así considerado puede ser una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación.

Unidad fiscal o unidad del impuesto. Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo, un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cuantía de renta, etc.

La cuota del impuesto. Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria. Llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

Base del impuesto. Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.

Tarifas. Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Catastro tributario o padrón. Son las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto, así como la deuda individual de cada causante. Se utilizan para llevar el control de los sujetos de impuestos que se perciben periódicamente como por ejemplo, el impuesto sobre la renta.

El reglamento de las oficinas federales de hacienda de 13 de junio de 1940 establece en el Artículo 13, que debe de hacerse un padrón, de las personas físicas, morales, radicadas en la jurisdicción de cada oficina, que deban considerarse en forma definitiva o probable como causantes de impuestos de devengación periódica. Para este efecto se utilizan formularios para obtener los datos respectivos de los causantes y con dichos datos se hacen tarjetas con las que se forman tres clases de registros: numérico del causante, alfabético de causantes, y numérico de bajas de causantes.

Por decreto de 22 de abril de 1957, se impuso la obligación a todas las personas físicas o morales, afectas en forma habitual al pago de impuestos federales, de inscribirse

en el Padrón Federal de Causantes que lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Procedimiento tributario. Puede dividirse en tres fases: oficiosa, ejecutiva y contenciosa. La primera se forma por todos los actos de la Administración encaminados a la determinación y percepción de crédito fiscal; estos actos pueden ser: declaración de que alguien es sujeto de un crédito fiscal, fijación de las bases para su liquidación, la liquidación, su notificación al causante y su percepción. En algunos casos será necesario que la administración realice todos estos actos, en otros, algunos de ellos se realizarán por el causante y los demás por la Administración.

Si el sujeto pasivo se rehusa sin causa legal al cumplimiento de su obligación, se inicia la fase ejecutiva con la orden de requerimiento de pago, y se desarrollará en los siguientes actos: orden de requerimiento de pago, el requerimiento, mandamiento de ejecución, la ejecución o embargo, remate, aplicación del producto del remate.

Si el causante tiene objeciones legales que formular con relación a la determinación del crédito o a su cobro, se inicia la fase contenciosa que consiste, en esencia, en la controversia que surge entre el fisco y el sujeto pasivo, de la que conocerán los órganos competentes.

El Código Fiscal de 1966 reglamenta en el Título III, Capítulos I a III la fase oficiosa, en el Capítulo IV la fase ejecutiva y en el Título IV la fase contenciosa.

Causa o fundamento del impuesto. El motivo por el que se cobran los impuestos.

Fuente del impuesto. Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital.

Desarrollaremos por separado algunos de estos conceptos en la forma que hemos empleado para el sujeto.

7.- Las Fuentes del Impuesto

Las fuentes del impuesto son los bienes o la riqueza de los que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto. Son dos estas fuentes: El capital y la renta.

Capital individual es el conjunto de bienes de una persona, susceptibles de producir una renta. Capital nacional es el conjunto de bienes de un país, dedicados a la producción.

Los impuestos generales sobre el capital han caído en desuso, en la mayor parte de los países, por las siguientes causas:

A. Son contrarios al principio de generalidad:

1° Porque no todos los miembros del Estado tienen capital, existiendo muchos que viven solamente de renta originadas en su trabajo.

2° Porque sólo podría ser gravada la fortuna inmueble, por la dificultad de controlar la fortuna mueble. Es decir, es fácil determinar el capital fijo, pero es muy difícil controlar el capital circulante.

B. Son contrarios al principio de uniformidad, porque varía la productividad de las diversas clases de capital según la naturaleza de los bienes que lo integran.

C. absorben la fuente del impuesto.

En efecto, si tomamos, por ejemplo, una cantidad de \$1'000,000.00, en la primera transmisión hereditaria en favor de los parientes cercanos, quedará reducida a \$640,000.00; en la segunda, a \$409,000.00; en la tercera, a \$315,104.00, etcétera, de manera que, al ser gravado tres veces ese capital quedará reducido a la tercera parte, por eso sería un error establecer esta clase de impuestos sobre los capitales invertidos en el comercio e en la industria.

D. Cuando afectan a la industria e al comercio, constituyen un obstáculo para el desarrollo de la producción.

Sin embargo, todavía existen impuestos de este tipo en algunos países, como por ejemplo el llamado "General Property Tax" de los Estados Unidos de Norteamérica.

En nuestro régimen tributario no existe un impuesto general sobre el capital, pero sí algunos impuestos especiales, como por ejemplo: los Impuestos sobre Herencias y Legados, sobre Donaciones, sobre Loterías y Rifas Sorteos y Juegos permitidos, etc.

No deben confundirse aquellos impuestos en los que se toma en cuenta el capital sólo como base para hacer el cálculo del gravamen con aquellos en los que se grava realmente el capital.

Por ejemplo, el derogado Impuesto sobre Establecimientos Mercantiles e Industriales del Distrito Federal se calculaba

tomando como base el capital invertido, pero en la generalidad de los casos, el impuesto se pagaba con el producto o renta de ese capital. Para saber en cada caso concreto si se trata realmente de un impuesto sobre el capital, o de uno en el que éste sólo sirve de base para el cálculo del gravamen, deberán tenerse en cuenta todos los elementos del impuesto.

Sin embargo, los impuestos especiales sobre el capital, pueden justificarse por las siguientes razones:

1° Porque el impuesto sobre la renta no grava a los particulares con una igualdad perfecta, y esto facilita el desarrollo del capital de algunos, por lo que es justo que por medio de un impuesto sobre el capital, se grave una fortuna que, en cierta forma, se ha desarrollado por el desigual sistema impositivo.

2° Porque es posible utilizarse como un medio para evitar las acumulaciones de capital en pocas manos.

3° Porque puede utilizarse para lograr una redistribución de los capitales, haciéndolos llegar a aquellos organismos o personas que pueden darles mejor empleo desde el punto de vista de beneficio social, como cuando el rendimiento del impuesto se emplea para la constitución de capitales de economía pública o privada en las entidades públicas, o de organismos públicos con personalidad jurídica. Por ejemplo: el Artículo 41 del Código Fiscal de la Federación de 1938, permitía la afectación de un impuesto a un fin especial cuando: "III. La afectación tenga por objeto la constitución del patrimonio propio de organismos públicos

o corresponda a subsidios que se otorguen a empresas privadas, con directa intervención oficial, que se organicen de acuerdo con el Ejecutivo Federal para regular o desarrollar actividades comerciales, industriales o agrícolas, que a juicio del mismo Ejecutivo afecten la economía del país. "Si el impuesto que se establezca para este fin especial recae sobre el capital, habrá una transferencia de capitales de los particulares al organismo público, con la tendencia de aprovecharlos mejor en beneficio social.

Estos dos últimos fines corresponden a lo que se llama fines no fiscales de los impuestos, que merecen ser estudiados con mayor detenimiento.

Al establecer los impuestos especiales sobre el capital, se debe tener en cuenta su origen, que puede ser: el ahorro o el azar, porque los capitales que tienen este último origen, deben ser gravados más fuertemente. Todavía dentro de esta última categoría, se pueden distinguir las ganancias fortuitas, las ganancias de juego y las herencias o donaciones.

En nuestro sistema tributario podemos encontrar distintos gravámenes para estas tres clases de capitales. Los premios de rifas y loterías están gravadas por el Artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre Loterías, Rifas, etc., con cuota de 1, 8 y 15%; las ganancias del juego están gravadas por los Artículos 10 y siguientes de la ley antes citada con cuotas de 10 a 40 y las herencias, legados y

donaciones, por las leyes especiales con cuotas de 4% al 64% según la cuantía del capital y el grado de parentesco.

También es un impuesto sobre el capital, pero más bajo que los anteriores por ser de distinta naturaleza, el establecido en la fracción IX de la tarifa de la Ley General del Timbre sobre el capital de las sociedades civiles.

Wagner, establece una distinción entre el capital individual y el capital nacional y dice que el capital nacional se grava cuando se establecen impuestos que lo hacen disminuir, que estos impuestos son perjudiciales porque hacen disminuir la producción y, en consecuencia, también la población; por ejemplo, los impuestos destinados a gastos de guerra, que estos impuestos sólo se justifican en casos de crisis graves, pero en cambio sí son admisibles los impuestos sobre el capital individual.

La renta. La fuente normal de los impuestos debe ser la renta. La renta está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión. Tiene los siguientes caracteres:

1° Es susceptible de renovarse, porque proviene de una fuente normalmente productora, como el capital o la actividad personal, aun cuando hay casos en los que no tiene periodicidad.

2° Se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario, que puede disponer libremente de ella.

Pero surge esta cuestión, ¿debe gravarse la renta bruta, la renta neta, la renta libre o la renta legal?

La renta bruta, es aquella que se considera sin deducción alguna.

La renta neta, es aquella en la que se deducen los gastos que requiere la producción de esa renta.

Graziotti considera que de las rentas brutas deben hacerse las siguientes deducciones, para determinar la renta neta:

a) Gastos de producción, es decir, los gastos para compra de materia prima, para pago de salarios, para impuestos sobre materias primas y salarios, para intereses pasivos a satisfacer por los capitales recibidos a préstamo. Estos son los gastos de ejercicio que deben renovarse en todo ciclo de producción y que evidentemente no deben ser gravados con impuestos, a fin de que el ciclo de la producción pueda continuar indefinidamente.

b) Cuota de manutención y consumo físico de la máquinas y de todos los capitales, colocados de un modo fijo y permanente en la producción, teniendo en cuenta el tiempo necesario para la renovación física de estos capitales.

c) Cuota por depreciación y amortización de valores, por modificaciones de la moda, por nuevos inventos o por cualquier otra causa que pueda anular el valor de los capitales colocados, antes de que se llegue el momento de su completa deterioración material prevista en el apartado b).

d) Cuota de seguros contra todos los riesgos (incendios, hurto, granizo, accidentes de trabajo, etc.) hay casos en que

la cuantía de las primas de seguros es exactamente calculable, porque corresponde a las primas de las sociedades que se ocupan de asegurar los riesgos. Pero hay otros casos en los cuales la frecuencia y la entidad del riesgo no se pueden determinar y, por consiguiente, no se conoce la verdadera cuantía de las primas. En estos casos la deducción por ingresos se hace con criterios políticos y económicos, según la oportunidad de favorecer o no a una empresa.

Renta libre es la que queda al individuo después de deducir, no sólo los gastos de obtención de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan pesar sobre ella. En esa forma, la renta queda reducida a cero o casi cero, pero Jesús sostiene que puede tomarse en cuenta, siempre que el legislador indique cuales son las cargas que pueden deducirse.

Renta legal es aquella que se obtiene de deducir de los ingresos totales únicamente los gastos que autoriza la ley.

Al gravar las rentas, se debe tener en cuenta su diversa naturaleza y, para este efecto, se pueden clasificar en rentas fundadas y rentas no fundadas. Las primeras son las que se derivan del capital, y las segundas las que se derivan del trabajo sin tener base patrimonial; no pueden ser gravadas en la misma forma, porque las primeras son más seguras y permanentes; los que las tienen pueden disponer de la totalidad de su renta, en tanto que los que tienen las segundas deben reservar una parte de esa renta para posibles contingencias futuras. Aun entre las fundadas puede haber diferencias.

También difiere la renta según la clase social del que la obtiene, pudiendo distinguirse: los productos autónomos, que son los que hacen producir por sí mismos sus pequeños capitales, como artesanos, pequeños comerciantes o agricultores, etc.; los empresarios que explotan su trabajo, su capital y el trabajo de los demás; los capitales que sólo explotan su capital; los asalariados que sólo explotan su trabajo; y todavía podrían distinguirse los burócratas, que aun cuando explotan su trabajo, tienen exigencias superiores a los asalariados y los profesionistas, que también por este concepto y por la capitalización que implica su preparación profesional, se distinguen de los productores autónomos.

En nuestro sistema tributario tenemos un impuesto general sobre la renta, regido por la ley de 30 de diciembre de 1964.

La ley grava la renta bruta, en el caso de los intereses derivados de toda clase de actos, convenios y contratos, las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios, etc.

También gravan la renta bruta, el impuesto del 10% sobre ingresos brutos de los ferrocarriles y el impuesto sobre ingresos mercantiles.

La ley toma como base la renta neta en el impuesto al Ingreso Global de las Empresas, porque considera como ingreso gravable la diferencia entre los ingresos acumulados en un ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley.

En algunos casos el impuesto sobre la renta ha gravado la renta libre, como sucedió en la Ley del 18 del marzo de 1925, que permitía para los que entonces estaban comprendidos en la Cédulas VI y VII, que después fueron las Cédulas IV y V, la deducción de ciertos gastos por cargas de familia, y en la Ley vigente que también autoriza estas deducciones.

La interpretación que la Secretaría de Hacienda ha dado a las disposiciones que fijan las deducciones que pueden hacerse para determinar la utilidad gravable, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es en el sentido de considerar afecta al impuesto una renta legal.

La renta gravable puede ser periódica, regular, de fuente permanente, o bien puede ser ocasional y de fuente no permanente. En efecto, como regla general, el impuesto se calcula tomando en cuenta la renta anual de los causantes, pero en algunos casos, no sucede así, como por ejemplo cuando el Artículo 30 de la Ley grava las ganancias obtenidas en operaciones accidentales de comercio.

El impuesto sobre la renta puede ser cedular, global, o cedular con impuesto complementario global; el que existía en México era cedular, comprendiendo nueve cédulas, con una tasa sobre ingresos acumulados, ahora es global.

Además del impuesto general sobre la renta, existen diversos gravámenes que, afectando distintos objetos, recaen en último término sobre la renta, por ejemplo, los impuestos indirectos que al gravar el consumo gravan la renta bruta.

CAPÍTULO III

JERARQUÍA DE LA LEY DEL I.S.R., DEL
C.F.F. Y DE LOS REGLAMENTOS RESPECTIVOS

Clasificación de las Normas Jurídicas

Principales criterios de clasificación.- Clasificar es un problema de perspectiva. Hay tantas clasificaciones como criterios de división. Pero la selección de éstos no debe ser caprichosa. Posible sería, aun cuando enteramente ocioso, dividir los libros de una biblioteca atendiendo al color de sus tejuelos, o formar grupos de normas de acuerdo con el número de palabras de su expresión verbal. Las clasificaciones tienen únicamente valor cuando responden a exigencias de orden práctico o a necesidades sistemáticas. Al dividir los preceptos jurídicos tendremos muy presente dicho postulado.

Agruparemos las normas del derecho:

- a) Desde el punto de vista del sistema a que pertenecen.
- b) Desde el punto de vista de su fuente.
- c) Desde el punto de vista de su ámbito espacial de validez.
- d) Desde el punto de vista de su ámbito temporal de validez.
- e) Desde el punto de vista de su ámbito material de validez.
- f) Desde el punto de vista de su ámbito personal de

validez.

- g) Desde el punto de vista de su jerarquía.
- h) Desde el punto de vista de sus sanciones.
- i) Desde el punto de vista de su cualidad.
- j) Desde el punto de vista de sus relaciones de complementación.
- k) Desde el punto de vista de sus relaciones con la voluntad de los particulares.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista del sistema al que pertenecen.- Todo precepto de derecho pertenece a un sistema normativo. Tal pertenencia depende de la posibilidad de referir directa o indirectamente la norma en cuestión a otra u otras de superior jerarquía y, en última instancia, a una norma suprema, llamada constitución o ley fundamental. Todos los preceptos que se hallan mediata o inmediatamente subordinados a la Constitución Mexicana, por ejemplo, forman parte del sistema jurídico de nuestro país.

Desde el punto de vista de la pertenencia o no pertenencia a un ordenamiento cualquiera, los preceptos del derecho divídense en nacionales y extranjeros. Pero puede ocurrir que dos o más Estados adopten (mediante un tratado) ciertas normas comunes, destinadas a la regulación de determinadas situaciones jurídicas. A esas normas se les da entonces la denominación de derecho uniforme.

"La presencia de un derecho uniforme elimina el problema del conflicto de varias normas en el espacio, así como la necesidad de un derecho internacional privado. Como

resultado de este movimiento se ha obtenido un proyecto para un código común italo-francés de obligaciones y contratos, así como la Convención de Ginebra sobre el derecho uniforme cambiario, de 7 de junio de 1930, convertida en ley interna del Estado italiano por decreto ley 1130 de 25 de agosto de 1932 y en ley por ley 1946 del 22 de diciembre del propio año".

En principio, las que pertenecen al sistema jurídico de un país se aplican sólo en el territorio de éste. Mas el citado principio posee excepciones, como más adelante veremos. (22)

No solamente existe la posibilidad de que las normas nacionales se apliquen en territorio extranjero, sino la de que las extranjeras tengan aplicación en el nacional.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su fuente.- Los preceptos del derecho pueden ser formulados, según hemos visto, por órganos especiales (poder legislativo); provenir de la repetición más o menos reiterada de ciertas maneras de obrar, cuando a éstas se halla vinculado el convencimiento de que son jurídicamente obligatorias, o derivar de la actividad de ciertos tribunales. A los creados por órganos especiales, a través de un proceso regulado formalmente, se les da el nombre de leyes o normas de derecho escrito; a los que derivan de la costumbre se les denomina de derecho consuetudinario o no escrito. (23)

(22) Al hablar de los conflictos de las leyes.

(23) Esta designación aplicábase entre los griegos al derecho natural.

a los que provienen de la actividad de determinados tribunales— como la Corte Suprema entre nosotros— se les llama, por último, de derecho jurisprudencial.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito espacial de validez.— El ámbito de validez de las normas del derecho debe ser considerado, según Kelsen, desde cuatro puntos de vista: el espacial, el temporal, el material y el personal. El ámbito espacial de validez es la porción del espacio en que un precepto es aplicable; el temporal está constituido por el lapso durante el cual conserva su vigencia; el material, por la materia que regula, y el personal, por los sujetos a quienes obliga.

Si nos colocamos en el primero de los cuatro ángulos visuales a que alude Kelsen, descubriremos que los preceptos del derecho pueden ser generales o locales. Pertenecen al primer grupo los vigentes en todo el territorio del Estado; al segundo, los que sólo tienen aplicación en una parte del mismo. El Código Federal de Procedimientos Civiles, por ejemplo, está integrado por normas generales; el Civil del Distrito Federal, en cambio, tiene carácter local, como su nombre lo indica. Si aplicamos el citado criterio al derecho mexicano, descubriremos que en nuestro país existen, desde ese punto de vista, tres categorías de leyes, a saber: federales, locales y municipales. Esta clasificación se basa en los preceptos de la Constitución relativos a la soberanía nacional y la forma de gobierno. (24)

(24) A la soberanía nacional y a la forma de gobierno se refieren los

Artículos 39 a 41.

Las federales son aplicables en toda la República; las locales en las partes integrantes de la Federación y del territorio nacional; las municipales, en la circunscripción territorial del Municipio Libre.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito temporal de validez.- Las normas jurídicas pueden ser de vigencia determinada o indeterminada. Podemos definir las primeras como aquellas cuyo ámbito temporal de validez formal se encuentra establecido de antemano; las segundas, como aquellas cuyo lapso de vigencia no se ha fijado desde un principio. Puede darse el caso de que una ley indique, desde el momento de su publicación, la duración de su obligatoriedad. En esta hipótesis, pertenece a la primera de las dos categorías. En la hipótesis contraria pertenece a la segunda, y sólo pierde su vigencia cuando es abrogada, expresa o tácitamente.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito material de validez.- Los preceptos del derecho pueden también ser clasificados de acuerdo con la índole de la materia que regulan. Esta clasificación tiene su fundamento en la división del derecho objetivo en una serie de ramas. Desde este punto de vista, los preceptos jurídicos agrúpanse en reglas de derecho público y de derecho privado. Las primeras divídense, a su vez, en constitucionales, administrativas, penales, procesales e internacionales; las segundas, en civiles y mercantiles. Las que pertenecen a las llamadas disciplinas de creación reciente (derecho del trabajo, derecho agrario) no siempre

son clasificadas del mismo modo. En nuestro país tienen el carácter de preceptos de derecho público. La determinación de la índole, privada o pública, de un precepto, así como la inclusión del mismo en alguna de las ramas que hemos mencionado, no sólo posee interés teórico, sino enorme importancia práctica. Para demostrarlo, citaremos por vía de ejemplo algunas disposiciones del derecho patrio. El Artículo 6° del Código Civil del Distrito Federal dice que "la voluntad de los particulares no puede eximir de la observación de la ley, ni alterarla o modificarla, Sólo pueden renunciarse los derechos privados que no afecten directamente el interés público, cuando la renuncia no perjudique derechos de terceros". El Artículo 8° del propio ordenamiento dispone: "Los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público serán nulos, excepto en los casos en que la ley ordene lo contrario". Otro ejemplo: el Artículo 14 constitucional, en sus dos últimos párrafos, establece que "en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate. En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho". La aplicación de tales disposiciones supone el conocimiento previo de la índole (civil, penal, etc.), de los diversos preceptos.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito personal de validez.- Desde el punto de vista de su ámbito personal de validez, las normas del derecho diviéndose en genéricas e individualizadas. Llámense genéricas las que obligan o facultan a todos los comprendidos dentro de la clase designada por el concepto-sujeto de la disposición normativa; reciben el nombre de individualizadas las que obligan o facultan a uno o varios miembros de la misma clase, individualmente determinados.

Lo que de acuerdo con los cultivadores de la lógica matemática condiciona la pertenencia de un objeto a una clase, es la posesión de un atributo común. La clase de los objetos blancos, verigracia, es la formada por todas las cosas que tienen el atributo de la blancura. El hecho de ser blancas, es lo que determina, en el caso del ejemplo, su pertenencia a dicha clase.

De acuerdo con el Artículo 1860 del Código Civil del Distrito Federal, si un establecimiento ofrece al público objetos de determinado precio, el dueño del establecimiento debe sostener el precio. Esta norma, como todas las jurídicas, consta de dos partes; supuesto y disposición. El supuesto del Artículo 1860 del Código Civil del Distrito Federal está constituido por la hipótesis de que un establecimiento comercial ofrezca al público objetos en determinado precio; la disposición estatuye que, en tal hipótesis, el dueño está obligado a sostener su oferta. Ahora bien: como el concepto-sujeto de la disposición normativa es "dueño del establecimiento", la norma es

aplicable a todos los miembros de la clase designada por aquel concepto. Expresado en otro giro: todos los dueños de establecimientos comerciales tienen el deber de sostener el precio de sus artículos, si los han ofrecido al público en una determinada cantidad.

A diferencia de las genéricas, las individualizadas únicamente obligan o facultan a uno o varios miembros, individualmente determinados, de la clase designada por el concepto-sujeto de la norma genérica que les sirve de base. Por ejemplo: la sentencia que condena a Juan Pérez a veinte años de cárcel, por la comisión de un homicidio, es una norma individualizada, ya que solamente es aplicable al acusado; pero el fundamento del fallo reside en una norma genérica, según la cual, quienes den muerte a un semejante en tales o cuales circunstancias, deberán sufrir tal o cual pena. Mientras la disposición genérica se refiere a todos los comprendidos dentro de la clase designada por el concepto jurídico "homicida", la sentencia judicial solo se aplica a un miembro, individualmente determinado, de la misma clase.

Las normas individualizadas divídense en privadas y públicas. Las primeras derivan de la voluntad de los particulares, en cuanto éstos aplican ciertas normas genéricas; las segundas, de la actividad de las autoridades. Tienen carácter privado los contratos y los testamentos; público, las resoluciones judiciales y administrativas (sentencias, concesiones, etcétera). Los tratados internacionales deben considerarse también como normas individualizadas de índole pública.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su jerarquía.- Los preceptos que pertenecen a un sistema jurídico pueden ser del mismo o de diverso rango. En la primera hipótesis hay entre ellos una relación de coordinación; en la segunda un nexo de supra o subordinación. La existencia de relaciones de este último tipo permite la ordenación escalonada de aquellos preceptos y revela, al propio tiempo, el fundamento de su validez.

El problema del orden jerárquico normativo fue planteado por vez primera en la Edad Media, siendo poco más tarde relegado al olvido. En los tiempos modernos, Bierling resucitó la vieja cuestión. El mencionado jurista analiza la posibilidad de establecer una jerarquización de los preceptos del derecho, y considera ya, como partes constitutivas del orden jurídico, no solamente la totalidad de las normas en vigor, sino la individualización de éstas en actos como los testamentos, las resoluciones administrativas, los contratos y las sentencias judiciales.

El desenvolvimiento de las ideas de Bierling y la creación de una teoría jerárquica de las normas débense al profesor vienes Adolph Merkl. Hans Kelsen ha incorporado a su sistema la teoría de su colega, y el profesor Verdross, otro de los representantes de la misma escuela, ha llevado a cabo interesantes trabajos sobre el propio tema.

Es un error muy difundido entre legos y doctos —dice Merkl— el que consiste en creer que el orden jurídico se agota o resume en un conjunto más o menos numeroso de preceptos de general observancia. Al lado de las leyes,

dicho mejor, subordinados a ellas y por ellas condicionados, aparecen los actos jurídicos en su infinita variedad y multiplicidad. Tales actos son en todo caso individualización de preceptos generales, como dice Bierling, Merkl da a dichos actos la designación de normas especiales o individualizadas, para distinguirlos de las generales o abstractas. Unas y otras forman el orden jurídico total.

El precepto jurídico que establece: "en tales circunstancias, el arrendatario de una finca urbana está obligado a ejecutar X obras o a indemnizar al dueño por los deterioros que sufra el inmueble" es norma general. Es también una regla abstracta, que sabe aplicar a un número ilimitado de situaciones concretas. En cambio, la sentencia que resuelve: "el inquilino Fulano está obligado a ejecutar, en un plazo de un mes, X obras en la casa Y, o a pagar al propietario Mengano tantos pesos, a título de indemnización por tales o cuales deterioros que la finca presenta", es norma individualizada. La sentencia de nuestro ejemplo no se refiere ya a un contrato de arrendamiento in abstracto, sino a un negocio jurídico concreto, del cual derivan ciertas consecuencias.

El proceso merced al cual una situación jurídica abstracta transfórmase en concreta y una norma general se individualiza, denomínase aplicación. Si examinamos el derecho a la luz de su aplicación, descubriremos —dice A. Merkl— el criterio que permite establecer una ordenación jerárquica entre las diversas normas de aquel, y entre éstas y los actos jurídicos.

El proceso de aplicación es una larga serie de situaciones que se escalonan en orden de generalidad decreciente. Toda situación jurídica hállase condicionada por una norma abstracta. Las de general observancia, que en relación con los actos jurídicos son condicionantes, encuéntrase, a su vez, condicionadas por otros preceptos de mayor rango. Una norma es condicionante de otra, cuando la existencia de ésta depende de la de aquella. Los actos jurídicos son condicionados por las normas del derecho, porque tanto la formación cuanto la validez y consecuencias de los mismos derivan de dichas normas, y en ellas encuentran su fundamento. La existencia de un contrato está condicionada por ciertas disposiciones de carácter general que establecen las formas de contratación, las reglas de capacidad, los requisitos de validez y las consecuencias jurídicas de los diversos negocios. Un negocio jurídico concreto, que en relación con tales normas se halla en un plano de subordinación, constituye, relativamente a las partes, y por lo que toca a las consecuencias de derecho, una norma o conjunto de normas determinantes. En este sentido se dice que los contratos son ley para quienes los celebran (lex inter partes). Dicha ley (norma individualizada, según la terminología de los juristas vieneses) es condicionante de las consecuencias del negocio, las cuales, a su vez, se hallan condicionadas por ella.

Toda norma constituye, relativamente a la condicionante de que deriva, un acto de aplicación. El orden jurídico es una larga jerarquía de preceptos, cada uno de los cuales

desempeña un papel doble: en relación con los que le están subordinados, tienen carácter normativo; en relación con los supraordinados, es acto de aplicación. Todas las normas (generales o individualizadas, abstractas o concretas), poseen dos caras, como la testa de Jano. Si se las examina desde arriba, aparecen ante nosotros como actos de aplicación; si desde abajo, como normas.

Pero ni todas las normas ni todos los actos ofrecen tal duplicidad de aspecto. El ordenamiento jurídico no es una sucesión interminable de preceptos determinantes y actos determinados, algo así como una cadena compuesta por un número infinito de eslabones, sino que tiene un límite superior y otro inferior. El primero denominase norma fundamental, el segundo está integrado por los actos finales de ejecución, no susceptibles ya de provocar ulteriores consecuencias.

La norma suprema no es un acto, pues, como su nombre lo indica, es un principio límite, es decir, una norma sobre la que no existe ningún precepto de superior categoría. Por su parte, los actos postreros de aplicación carecen de significación normativa, ya que representan la definitiva realización de un deber jurídico (un ser, por consiguiente).

El orden jerárquico normativo de cada sistema de derecho se compone de los siguientes grados:

- 1.- Normas constitucionales.
- 2.- Normas ordinarias.
- 3.- Normas reglamentarias.
- 4.- Normas individualizadas.

Tanto los preceptos constitucionales como los ordinarios y reglamentarios son normas de carácter general; las individualizadas, en cambio, refiérense a situaciones jurídicas concretas.

Las leyes ordinarias representan un acto de aplicación de preceptos constitucionales. De manera análoga, las reglamentarias están condicionadas por las ordinarias, y las individualizadas por normas de índole general. Algunas veces, sin embargo, una norma individualizada puede encontrarse condicionada por otra del mismo tipo, como ocurre, por ejemplo, cuando una sentencia se funda en un contrato.

Ciertos autores dividen las leyes ordinarias en dos grupos, a saber: de organización y de comportamiento. A las primeras suele llamárseles orgánicas. Su fin primordial consiste, como el nombre lo indica, en la organización de los poderes públicos, de acuerdo con las normas constitucionales. Las segundas tienen como finalidad esencial regular la conducta de los particulares. Esta disposición no debe ser tomada demasiado al pie de la letra, porque hay ciertos cuerpos de leyes que encierran, al lado de una serie de normas de organización, numerosas reglas dirigidas exclusivamente a los particulares. A los ordenamientos de este género podríamos llamarlos mixtos. La Ley del Trabajo, verbigracia, es una ley mixta, ya que no solamente rige las relaciones entre obreros y patrones, sino la organización y funcionamiento de las Juntas de Conciliación y Arbitraje.

Las ordinarias son a las constitucionales lo que las reglamentarias a las ordinarias. En rigor, toda norma

subordinada a otra aplica o reglamenta a ésta en algún sentido. Ejemplifiquemos: la Ley del Petróleo encuéntrase subordinada al Artículo 27 de la Constitución Federal y es, al propio tiempo, reglamentación del mismo, así como el Reglamento de la Ley del Petróleo deriva de aquella Ley.

El orden jerárquico normativo en el derecho mexicano.- El problema de la ordenación jerárquica de los preceptos que pertenecen a un mismo sistema se complica extraordinariamente cuando el sistema corresponde a un Estado de tipo federal. Tomando en cuenta esta circunstancia, haremos especial referencia al orden jurídico de nuestro país.

El Artículo 40 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos establece que. "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental". Y el Artículo siguiente dispone: El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regimenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal".

El principio que determina las atribuciones que respectivamente corresponden a los Poderes de la Unión y de los Estados, es el que consagra el Artículo 124 de la propia

Constitución: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

Según el Artículo 49 constitucional reformado, "el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

"No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el Artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 131 se otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

Artículo 29 constitucional. "En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquiera otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el presidente de la República Mexicana, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país, o en lugar determinado, las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente, a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el ejecutivo

haga frente a la situación. Si la suspensión se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al congreso para que la acuerde".

El capítulo segundo del título tercero de la Constitución Federal refiere a la organización y funcionamiento del poder legislativo, el capítulo tercero versa sobre el Poder Ejecutivo, y el cuarto reglamenta las atribuciones del Poder Judicial de la Federación.

El precepto fundamental del orden jerárquico normativo del derecho mexicano lo formula el Artículo 133: "Esta constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados" (principio de la supremacía de la Constitución).

El precepto revela que los dos grados superiores de la jerarquía normativa están integrados, en nuestro derecho:

- 1.- Por la Constitución Federal.
- 2.- Por las leyes federales y los tratados internacionales.

Las leyes federales y los tratados internacionales tienen, pues, de acuerdo con la disposición anteriormente transcrita, exactamente el mismo rango.

Por lo que toca a los siguientes grados es indispensable separar, tomando en cuenta las disposiciones de los Artículos 42, 43, 44 y 48 constitucionales, las normas cuyo ámbito espacial de vigencia está constituido por el territorio de los Estados de la Federación y el de las islas sobre las que hasta la fecha hayan ejercido jurisdicción los Estados, de aquellas otras que se aplican en las demás partes integrantes del territorio nacional.

Vienen en seguida las locales ordinarias (orgánicas, de comportamiento o mixtas). El quinto peldaño de la escala jerárquica corresponde a las normas reglamentarias; el sexto a las municipales y el último a las individualizadas (contratos, resoluciones judiciales y administrativas, testamentos).

Relativamente a las otras partes de la Federación, la jerarquía es más sencilla. Después de la Constitución Federal, leyes federales y tratados, aparecen las normas locales (leyes, reglamentos, decretos); luego las disposiciones reglamentarias y, en último término, las normas individualizadas.

Refiriéndose al Artículo 70 de la Constitución Federal, el profesor Fraga escribe lo siguiente: "En la discusión habida en el constituyente con motivo de ese precepto, el diputado Moreno expresó la conveniencia de que las resoluciones del Congreso tengan el carácter de ley o decreto, estableciendo la distinción de que mientras la ley se refiere a un objeto general el decreto sólo comprende un objeto particular. Sin embargo, en esa ocasión se adoptó el

critorio de la Comisión, según el cual toda resolución legislativa del Congreso no puede tener más carácter que el de ley.

Para mayor claridad ofrecemos el siguiente cuadro:

DERECHO FEDERAL

1. Constitución Federal.	2. Leyes Federales y Tratados
--------------------------	-------------------------------

DERECHO LOCAL

1. Leyes ordinarias	Constituciones locales Leyes ordinarias
2. Leyes reglamentarias	Leyes reglamentarias Leyes municipales
3. Normas individualizadas	Normas individualizadas
Ámbito espacial de vigencia:	Ámbito espacial de vigencia:
Distrito Federal y zonas a que se refiere el Art. 46 constitucional.	Estados Federados y zonas dependientes de los Gobiernos de dichos Estados, según el Art. 48 constitucional.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de sus sanciones.- Inspirándose en doctrinas romanas, el jurista ruso N. Kerkeunov divide los preceptos del derecho en cuatro grupos, desde el punto de vista de sus sanciones:

1. Leges perfectae.
2. Leges plus quam perfectae.
3. Leges minus quam perfectae.
4. Leges imperfectae.

Se da el nombre de leyes perfectas a aquellas cuya sanción consiste en la inexistencia o nulidad de los actos que las vulneran. Dicese que tal sanción es la más eficaz, porque el infractor no logra el fin que se propuso al violar la norma. Algunas veces el acto violatorio es considerado por la ley como inexistente para el derecho, lo que equivale a privarlo de consecuencias jurídicas; otras, puede engendrar ciertos efectos, pero existe la posibilidad de nulificarlos. Los autores de derecho civil suelen distinguir tres grados de invalidez: inexistencia, nulidad absoluta y nulidad relativa.

La sanción de las normas jurídicas no siempre tiende al restablecimiento de las cosas al estado que guardaban antes del entuerto. Éste consúmase a veces de modo irreparable, como ocurre, verbigracia, tratándose de los delitos de ultraje a la bandera nacional o de homicidio. En tal hipótesis, la norma sancionadora impone al infractor un castigo y exige, además, una reparación pecuniaria. Los preceptos sancionados en esta forma recibían de los romanos la denominación de *leges plus quam perfectae*.

Un tercer grupo de normas está integrado por aquellas cuya violación no impide que el acto violatorio produzca efectos jurídicos, pero hace al sujeto acreedor a un castigo. A los preceptos de esta índole llámaseles *leges minus quam perfectae*.

Pongamos un ejemplo: el Artículo 159 del Código Civil del Distrito Federal dice que "el tutor no puede contraer matrimonio con la persona que ha estado o está bajo su guarda, a no ser que obtenga dispensa, la que no se le concederá por el Presidente Municipal respectivo, sino cuando hayan sido aprobadas las cuentas de la tutela". La violación de este precepto no es causa de nulidad del matrimonio, según se infiere de la disposición contenida en el Artículo 150 del mismo Código: "Si el matrimonio se celebrare en contravención de lo dispuesto en el artículo anterior, el juez nombrará inmediatamente un tutor interino que reciba los bienes y que los administre mientras se obtiene la dispensa". Con el precepto transcrito relaciónase el 264 del propio ordenamiento. Este último dice que "es ilícito, pero no nulo, el matrimonio: I. Cuando se ha contraído estando pendiente de decisión un impedimento que sea susceptible de dispensa" II. Cuando no se ha otorgado la previa dispensa que requiere el Artículo 159, y cuando se celebre sin que hayan transcurrido los términos fijados en los Artículos 158 y 289".

El Artículo 265 establece que "Los que infrinjan el artículo anterior, así como los que siendo mayores de edad contraigan matrimonio con un menor sin autorización de los padres de éste, del tutor o del juez, en sus respectivos casos, y los que autoricen esos matrimonios, incurrirán en las penas que señala el Código de la materia".

El último grupo de la clasificación está integrado por las leyes imperfectas, es decir, las que no se encuentran

provistas de sanción. Las no sancionadas jurídicamente son muy numerosas en el derecho público y, sobre todo, en el internacional. Las que fijan los deberes de las autoridades supremas carecen a menudo de sanción, y lo propio ocurre con casi todos los preceptos reguladores de relaciones jurídicas entre Estados soberanos. Por otra parte, hay que tener en cuenta que sería imposible sancionar todas las normas jurídicas, como lo ha observado agudamente Petrasizky. En efecto: cada norma sancionadora tendría que hallarse garantizada por una nueva norma y esta por otra, y así sucesivamente. Pero como el número de los preceptos que pertenecen a un sistema de derecho es siempre limitado, hay que admitir, a fortiori, la existencia de normas jurídicas desprovistas de sanción.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su cualidad.- Desde este punto de vista se dividen en positivas (o permisivas) y negativas (o prohibitivas). Son positivas las que permiten cierta conducta (acción u omisión); negativas, las que prohíben determinado comportamiento (acción u omisión). Lo que determina la cualidad de las normas jurídicas no es, como lo afirman algunos autores, el hecho de que unas, a las que llaman preceptivas, prescriban una acción y otras, a las que llaman negativas, impongan una omisión. Las que ordenan la omisión de una conducta prohibida, por ejemplo, no son negativas, porque la omisión de tal conducta es, a un tiempo, obligatoria y lícita. La cualidad, positiva o negativa, de las normas jurídicas no depende, pues, de que prescriban

acciones o impongan omisiones, sino de que permitan o prohíban, ya una acción, ya una omisión. Esto equivale a sostener que las positivas atribuyen a un sujeto la facultad de hacer o de omitir algo, en tanto que las prohibitivas le niegan tal facultad. Objeto de las primeras es en todo caso una conducta jurídicamente lícita (acción u omisión); objeto de las segundas es, en cambio, un proceder jurídicamente ilícito (acción u omisión). Las prescriptivas son positivas, pues es evidente que permiten lo mismo que mandan, según lo expresa el siguiente principio de la ontología formal del derecho: "todo lo que está jurídicamente ordenado está jurídicamente permitido". Y como los procederes jurídicamente obligatorios pertenecen a la clase de los jurídicamente permitidos, es obvio que las normas que los prescriben son implícitamente permisivas.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de sus relaciones de complementación.- Hay normas jurídicas que tienen por sí mismas sentido pleno, en tanto que otras sólo poseen significación cuando se les relaciona con preceptos del primer tipo. Cuando una regla de derecho complementa a otra, recibe el calificativo de secundaria. Las complementadas, por su parte, llámense primarias. Las secundarias no entierran una significación independiente, y sólo podemos entenderlas en relación con otros preceptos.

Son secundarias:

a) las de iniciación, duración y extinción de la vigencia;

b) las declarativas o explicativas;

- c) las permisivas;
- d) las interpretativas;
- e) las sancionadoras.

Llamamos de iniciación de la vigencia a las que indican en qué fecha entrará en vigor una disposición legal determinada. Los preceptos a que aludimos son secundarios, porque se hallan referidos a otro u otros que, por tanto, tienen el carácter de reglas primarias. Las normas sobre iniciación de la vigencia suelen encontrarse contenidas en los llamados "artículos transitorios".

Son secundarias también las que fijan el tiempo en que una ley estará en vigor, así como las que extinguen la fuerza obligatoria de otra norma.

Las de extinción de la vigencia pueden abolir todo conjunto de leyes, caso en el cual se llaman abrogatorias, o solamente algunas de las disposiciones de un ordenamiento legal, y entonces reciben la denominación de preceptos derogatorios. Tanto la abrogación como la derogación pueden ser tácitas o expresas.

Las normas de que acabamos de tratar son especies de un mismo género, al que correspondería el nombre de normas de vigencia.

Tienen igualmente carácter secundario las que explican o definen los términos empleados en otros preceptos. En los códigos es frecuente el uso de vocablos que poseen diversas significaciones, además de la propiamente jurídica. La acepción en que el legislador toma los tecnicismos de que se

vale suele explicarse en nuevas normas, las llamadas de definición, o declarativas.

Citaremos, como ejemplo, los Artículos 303 y 308 del Código Civil del Distrito Federal. El primero dice que "los padres están obligados a dar alimentos a sus hijos. A falta o por imposibilidad de los padres, la obligación recae en los demás ascendientes por ambas líneas que estuvieren más próximos en grado". Esta disposición tiene carácter primario en relación con el segundo Artículo, porque el 308 establece qué debe entenderse por alimentos. "Los alimentos comprenden —según dicho precepto— la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en caso de enfermedad. Respecto de los menores, los alimentos comprenden, además, los gastos necesarios para la educación primaria del alimentista y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales". Como se ve, el concepto legal es en este caso mucho más amplio que el vulgar. Las normas de definición pueden también referirse a términos exclusivamente técnicos. Citaremos por ejemplo el Artículo 2893 del propio Código, definidor de la hipoteca.

Las permisivas tienen carácter secundario cuando establecen excepciones en relación con otras normas. Del Vecchio cita como ejemplo la disposición según la cual el mandatario puede renunciar al mandato, facultad que implica una excepción al principio de que los contratos legalmente celebrados deben ser puntualmente cumplidos, sin que la rescisión de los mismos pueda quedar al arbitrio de una de las partes. Otro caso está constituido por las normas en que

se exime a determinadas empresas o explotaciones del pago de impuestos, atendiendo a consideraciones económicas o de cualquiera otra índole. En el Estado de Chihuahua, verbigracia, los terrenos madereros no reportan esa carga.

Pertencen también a la categoría de las secundarias las de interpretación, o interpretativas. La interpretación de un precepto legal puede ser hecha por el legislador mismo, en una nueva ley (interpretación auténtica o legislativa). Las de interpretación refiérense, por su misma esencia, a otros preceptos cuyo sentido y alcance determinan. Estos son, por consiguiente, frente a aquéllas, normas primarias.

El grupo más numeroso e importante de las secundarias está constituido por las sancionadoras. El supuesto jurídico de éstas es la incobervancia de los deberes impuestos por la disposición sancionada. Kelsen expresa la relación entre las dos normas —sancionada y sancionadora— por medio de la fórmula: Si A es, debe ser B; si B no es, debe ser C. La primera parte del enunciado corresponde a la norma sancionada, la segunda a la sancionadora. Las consecuencias jurídicas que la última establece (deber de ciertos órganos del Estado de imponer al violador tal o cual castigo) no pueden actualizarse sino en el caso de que la otra regla sea infringida.

Las sancionadoras no siempre se refieren a normas contenidas en los textos legales. Kelsen subraya el hecho de que los preceptos del Código Penal castigan casi siempre la violación de deberes no formulados en aquellos textos. En dicho Código no encontramos normas que digan: se prohíbe

matar, robar, defraudar, falsificar, sino reglas que establecen simplemente las penas en que incurren los que cometen homicidios, robos, fraudes, falsificaciones, etc. Esto no significa que las mencionadas reglas no tengan carácter secundario; quiere decir tan sólo que las primarias por ellas sancionadas deben sobrentenderse.

Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su relación con la voluntad de los particulares. Normas taxativas y normas dispositivas.— Son taxativas aquellas que obligan en todo caso a los particulares, independientemente de su voluntad. Llámense dispositivas las que pueden dejar de aplicarse, por voluntad expresa de las partes, a una situación jurídica concreta. Del Vecchio ofrece las definiciones siguientes: "las normas taxativas (llamadas también normas *congenti* o *ius cogens*) son —a tenor de la doctrina corriente— aquellas que mandan o imperan independientemente de la voluntad de las partes, de manera que no es lícito derogarlas, ni absoluta, ni relativamente, en vista al fin determinado que las partes se propongan alcanzar; porque la obtención de este fin está cabalmente disciplinada por la norma misma. Se suele citar, a este propósito, la máxima: "*ius publicum privatorum pactis mutari nequit*". En cambio, las dispositivas (*ius dispositivum*) son aquellas que sólo valen cuando no existe una voluntad diversa de las partes, manifestada legalmente".

Según el autor citado, las dispositivas divídense en interpretativas y supletivas. Las primeras, como su nombre lo indica, sirven para interpretar la voluntad de las

personas que han intervenido en un negocio jurídico; las supletivas se aplican en ausencia de una regulación especial establecida por los contratantes.

Los actos violatorios de las taxativas no producen efecto jurídico alguno. Esta regla ha sido consagrada en el Artículo 8° del Código Civil: "Los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público serán nulos, excepto en los casos en que la ley ordene lo contrario".

El citado Artículo relaciónase con el 6° del mismo Código, cuyo texto es como sigue: "La voluntad de los particulares no puede eximir de la observancia de la ley, ni alterarla o modificarla. Sólo pueden renunciarse los derechos privados que no afecten directamente al interés público, cuando la renuncia no perjudique derechos de tercero".

Como ejemplo de una norma dispositiva de interpretación podemos citar el Artículo 1958 del propio ordenamiento. Según dicho Artículo "el plazo se presume establecido en favor del deudor, a menos que resulte, de la estipulación o de las circunstancias, que ha sido establecido en favor del acreedor o de las dos partes".

El texto revela el carácter dispositivo de la regla, ya que los contratantes pueden establecer una norma diversa de la que el precepto formula.

Son supletivas las siguientes del Código Civil del Distrito Federal: "Artículo 2080. Si no se ha fijado el tiempo en que debe hacerse el pago y se trata de obligaciones

de dar, no podrá el acreedor exigirlo sino después de los treinta días siguientes a la interpelación que se haga, ya judicialmente, ya en lo extrajudicial, ante un notario o ante dos testigos. Tratándose de obligaciones de hacer, el pago debe efectuarse cuando lo exija el acreedor, siempre que haya transcurrido el tiempo necesario para el cumplimiento de la obligación".

"Artículo 2084. Si el pago consistiere en una suma de dinero como precio de alguna cosa enajenada por el acreedor, deberá ser hecho en el lugar en que se entregó la cosa, salvo que se designe otro lugar".

"Artículo 2086. Los gastos de entrega serán de cuenta del deudor, si no se hubiere estipulado otra cosa".

En los casos a que se refieren los Artículos preinsertos, las reglas que encierran sólo se aplican si las partes no han establecido algo diverso.

Cuadro Sinóptico

Clasificación de las normas jurídicas

a) Desde el punto de vista del sistema a que pertenecen	1. nacionales 2. extranjeras 3. de derecho uniforme
b) Desde el punto de vista de su fuente	1. Legislativas 2. consuetudinarias 3. jurisprudenciales

c) Desde el punto de vista de su ámbito espacial de validez	1. generales (federales)	a) de los estados
	2. locales	b. de los municipios

d) Desde el punto de vista de su ámbito temporal de validez	1. de vigencia indeterminada
	2. de vigencia determinada

e) Desde el punto de vista de su ámbito material de validez		1. constitucionales
		2. administrativas
		3. penales
	De derecho público	4. procesales
		5. internacionales
		6. industriales
		7. agrarias
		1. civiles
	De derecho privado	2. mercantiles

f) Desde el punto de vista de su ámbito personal de validez	a) genéricos
	b) individualizadas

	1. constitucionales	
g) Desde el punto de vista de su jerarquía	2. ordinarias	a) orgánicas
		b) de comportamiento
	3. reglamentarias	c) mixtas
		a) privadas
	4. individualizadas	b) públicas

h) Desde el punto de vista de sus sanciones	a) leges perfectae b) leges plus quam perfectae c) leges minus quam perfectae d) leges imperfectae				
i) Desde el punto de vista de su cualidad	a) positivas o permisivas b) prohibitivas o negativas				
j) Desde el punto de vista de sus relaciones de complementación	<table border="0"> <tr> <td data-bbox="378 371 554 393">1. primarias</td> <td data-bbox="652 393 973 485"> a) de iniciación de la vigencia b) de duración de la vigencia </td> </tr> <tr> <td data-bbox="378 491 585 513">2. secundarias</td> <td data-bbox="652 491 973 660"> c) de extinción de la vigencia d) declarativas o explicativas e) permisivas f) interpretativas g) sancionadoras </td> </tr> </table>	1. primarias	a) de iniciación de la vigencia b) de duración de la vigencia	2. secundarias	c) de extinción de la vigencia d) declarativas o explicativas e) permisivas f) interpretativas g) sancionadoras
1. primarias	a) de iniciación de la vigencia b) de duración de la vigencia				
2. secundarias	c) de extinción de la vigencia d) declarativas o explicativas e) permisivas f) interpretativas g) sancionadoras				
k) Desde el punto de vista de sus relaciones con la voluntad de los particulares	a) taxativas b) dispositivas				

CAPÍTULO IV

CASO PRÁCTICO

LA QUIEBRA INCONCLUSA, S.A.

BALANZA DE SALDOS AL 1° DE ENERO DE 1994

	D	H
Caja	549.32	
Bancos	40,000.00	
Accionistas	25,000.00	
CETES	5,000.00	
Inversiones en acciones (renta fija)	10,000.00	
Clientes	220,000.00	
Documentos por cobrar	180,000.00	
Deudores Diversos	50,000.00	
Almacén	341,210.00	
I.V.A. Acreditable	28,000.00	
Impuestos pagados por anticipado	285,000.00	
Terrenos	315,000.00	
Construcciones	616,500.00	
Edif. a NS 136,500		
Edif. b NS 420,000		
<u>Oficinas NS 60,000</u>		
Dep. Acum. Construcciones		70,175.00
Maquinaria y Equipo	220,000.00	
Dep. Acum. Maquinaria y Equipo		95,333.33
Equipo de transporte	280,000.00	
Dep. Acum. Equipo de transporte		172,666.66
Mobiliario y Equipo de oficina	100,000.00	
Dep. Acum. Mobiliario y Equipo de oficina		40,833.33

	D	H
Gastos de Organización	12,000.00	
Amort. Acum. Gastos de Organización		11,999.00
Gastos de Instalación	10,000.00	
Amort. Acum. Gastos de Instalación		9,999.00
Proveedores		95,000.00
Acreedores Diversos		105,000.00
Documentos por pagar		170,000.00
I.V.A. por pagar		40,000.00
Acreedor Hipotecario		60,000.00
Impuestos por pagar		12,000.00
Capital Social		540,000.00
Reserva Legal		71,800.00
Reserva de Inversión		115,152.00
Utilidades por aplicar		278,301.00
Ventas		6'500,000.00
Costo de Ventas	3,500,000.00	
Intereses Ganados		120,000.00
Intereses Pagados	250,000.00	
Otros Ingresos		250,000.00
Gastos de Operación	2'000,000.00	
Otros Gastos	220,000.00	
	-----	-----
	8'708,259.32	8'708,259.32
	-----	-----

PROBLEMA

La Compañía para la cual trabaja, desea conocer en forma detallada los conceptos de interés acumulable o ganancia inflacionaria correspondiente al mes de febrero de 1994. Para lo cual proporciona la siguiente información:

1° Promedio de créditos contratados con el sistema financiero.

a) Cetes	NS	5,000.00
b) Cuenta de Cheques		30,000.00
c) Inversiones en Acciones de Sociedades de Inversión de Renta Fija		10,000.00
d) Cuentas por cobrar por ventas a Instituciones de Crédito		60,000.00
e) Cuentas por cobrar por intereses devengados en el mes de enero		100.00
f) Cuentas por cobrar por intereses devengados en el mes de febrero		250.00

2° Los CETES fueron contratados al 15 de noviembre de 1993 y su vencimiento ocurre el 13 de febrero de 1994, fecha en que se conocen los intereses devengados por NS380.00.

3° Los rendimientos de las Acciones de Renta Fija fueron NS170.00; y los de las Cuentas de Cheques NS400.00.

4° Durante el mes se otorgó un descuento por NS2,000.00 correspondiente a las cuentas por cobrar a las Instituciones de Crédito provenientes de ventas efectuadas el 17 de enero y cobradas el 17 de febrero.

Promedio de Otros Créditos:

Inversiones:

En Acciones de Otra Empresa

(residente en México):

20,000.00

Cuentas por cobrar

a)	A cargo de personas físicas (no empresas) a plazo menor de un mes	NS	10,000.00
b)	A cargo de personas morales y físicas (empresas a plazo mayor de un mes,		200,000.00
c)	A cargo de accionistas personas físicas		5,000.00
d)	A cargo de funcionarios y empleados		8,000.00
e)	Pagos provisionales de impuestos y saldos a favor por contribuciones		12,000.00
f)	Provenientes de enajenaciones a plazo (opción de acumular el ingreso cobrado en el ejercicio:		10,000.00
g)	Denominados en moneda extranjera a cargo de residentes en México y de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero		14,800.00
h)	Denominados en moneda extranjera a cargo de residentes en el extranjero con motivo de exportaciones		44,400.00
6°	El día 4 de febrero se generaron las cuentas por cobrar a cargo de residentes en México y de establecimientos permanentes en el país por 10,000.00 Dlls. cuyo vencimiento ocurre el 10 de marzo.		
7°	Las cuentas por cobrar provenientes de la exportación por 15,000.00 Dlls. se generaron en enero y se cobraron hasta abril.		
8°	Los intereses devengados de las cuentas por cobrar ascendieron a NS\$ 300.00.		
Promedio de deudas			
a)	Proveedores	NS	100,000.00
b)	Acreedores diversos		110,000.00
c)	Anticipos de clientes		10,000.00
d)	Aportaciones para futuros aumentos de capital		25,000.00

e) Derivados de contratos de arrendamiento financiero	N\$	5,000.00
f) Préstamos bancarios		15,000.00
g) Rentas cobradas por anticipado		2,000.00
h) P.T.U. por pagar		3,000.00
i) Adeudos fiscales		8,000.00
j) Dividendos por pagar		10,000.00

- 9° El día 4 de febrero se generaron las deudas en moneda extranjera por 8,000.00 Dls. cuyo vencimiento ocurre el 18 del mismo mes.
- 10° Los intereses derivados de los promedios fueron N\$2,500.00 y los del préstamo bancario N\$500.00.

NOTAS:

A) El Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) es:
 Noviembre de 1993 35795.6 y Enero de 1994 36348.1
 Diciembre de 1993 36068.5 y Febrero de 1994 36535.1

B) Los tipos de cambio son:

1° de febrero 1994 \$3.3424	18 de febrero 1994 \$3.3492
4 de febrero 1994 \$3.3436	28 de febrero 1994 \$3.3524

Se supone que el tipo de cambio del 31 de enero de 1994 es el mismo del 1° de febrero.

SOLUCIÓN

Intereses Devengados a Favor

Por CETES		N\$	380.00
Por Acciones de Renta Fija			170.00
Por Cuentas de Cheques			400.00
Utilidad cambiaria, cuentas por cobrar			

T.C. 28 de feb. 1994 3.3524

T.C. 4 de feb. 1994 3.3436

.0088 X 10,000 Dlls. = 88.00

T.C. 28 de feb. 1994 3.3524

T.C. 31 de ene. 1994 3.3424

.0100 X 15,000 Dlls. = 150.00 238.00

Por Cuentas por cobrar 8,300.00

Intereses devengados a favor N\$ 9,488.00

Componente inflacionario de créditos

Cuenta de Cheques	30,000.00
Inversiones en acciones de Renta Fija	10,000.00
Cuentas por cobrar a Instituciones de Crédito	60,000.00
Cuentas por cobrar por intereses devengados en enero	100.00
Cuentas por cobrar a cargo de personas físicas y morales	200,000.00
Cuentas por cobrar denominados en moneda extranjera	66,848.00

Saldo
 inicial 0.00
 Saldo
 final 10,000.00

$$10,000.00 + 2 = 5,000.00 \times 3.3424 = 16,712.00$$

Saldo
 inicial 15,000.00
 Saldo
 final 15,000.00

$$30,000.00 + 2 = 15,000.00 \times 3.3424 = 50,136.00$$

Saldo promedio mensual 366,948.00

Por

F.A.M. INPC feb. 94 36535.1
 INPC ene. 94 36348.1 - 1 = 0.0051

Componente inflacionario de Créditos del mes N\$ -----
1,871.43

Componente inflacionario de CETES

Valor de adquisición N\$ 5,000.00

Por

F.A.M. INPC 36535.1
 INPC 35785.6 - 1 = 0.0206

Componente inflacionario de CETES -----
103.00

Interés Acumulable o Pérdida Inflacionaria

Intereses devengados a favor	NS	9,488.00
Menos		
Componente inflacionario de Créditos		
Del mes	1,871.43	
De CETES	103.00	
A cancelar	(1,336.00)	1,961.07

Interés acumulable		7,526.93
Intereses devengados a cargo		
Pérdida cambiaria en cuentas por pagar		
T.C. 18 de feb. 1994	3.3492	
T.C. 4 de feb. 1994	3.3436	

	.0056 X 8,000 Dlls.	44.80
Por Proveedores		2,500.00
Por Préstamo Bancario		500.00

Intereses devengados a cargo		3,044.80
Componente inflacionario de Deudas		
Proveedores	NS	100,000.00
Acreedores Diversos		20,000.00
Anticipo de Clientes		10,000.00
Aportaciones para futuros aumentos de capital		25,000.00
Contratos de arrendamiento financiero		5,000.00
Préstamos bancarios		15,000.00
Rentas cobradas por anticipado		2,000.00

Saldo promedio mensual		177,000.00

Saldo promedio mensual 177,000.00

Por

INPC feb. 1994	36535.1		
INPC ene. 1994	<u>36348.1</u>	- 1 = 0.0051	
			0.0051

Componente inflacionario de deudas			902.70

Interés deducible o ganancia inflacionaria

Intereses devengados a cargo			3,044.80
Menos			
Componente inflacionario de deudas			902.70

	Interés deducible	N\$	2,142.10

Arrendamiento Financiero

"La Quiebra Inconclusa", S.A. contrata con la Compañía "Arrendadora Financiera de Automotores", S.A. de C.V. la compra de un vehículo por el sistema de arrendamiento financiero.

Calcular el ingreso acumulable para la Compañía: "Arrendadora Financiera de Automotores", S.A. de C.V.

El precio del vehículo es de NS40,000.00 y se establece un interés sobre saldos insolutos del 3% mensual.

El plazo establecido es de tres años pagando mensualmente las parcialidades.

Se pactó en el contrato un enganche del 10% más el impuesto al valor agregado de la operación original.

La operación se realiza en el mes de julio y a partir del mes de agosto realizó todos los cobros hasta es cierre del ejercicio.

Por el Vendedor

Cálculo del interés sobre saldos insolutos

$$I = \frac{(a + b)n}{2}$$

I = Intereses; a interés del 1er. mes;
 b interés del último mes;
 nplazo

Venta	40,000.00	a=36,000.00	X .36	= 12,960.00
- Enganche	4,000.00	b= 1,000.00	X .36	= 360.00
	<u>36,000.00</u>		(12,960.00 + 360)	X 36
				<u>= NS6,660.00</u>

244

(1)

Cientes	N\$ 44,000.00	
Utilidad por realizar		15,000.00
Almacén		25,000.00
I.V.A. causado		4,000.00
Registro de la venta de un vehículo; por arrendamiento financiero.		

(2)

Bancos	8,000.00	
Cientes		8,000.00
Por el pago del anticipo e I.V.A. trasladado.		

(3)

Utilidad por realizar	1,500.00	
Utilidades realizadas		1,500.00
Por el pago del 10% de anticipo.		

(4)

Cientes	7,326.00	
Intereses por realizar		6,660.00
I.V.A. causado		666.00
Por los intereses causados en la compra.		

(5)

Bancos	1,203.50	
Cientes		1,203.50
Por cada una de las mensualidades convenidas.		

245

(6)

Utilidades por realizar	N\$	375.00	
Utilidades realizadas			375.00
Intereses por realizar		203.50	
Intereses realizados			203.50
Por cada una de las mensualidades pagadas.			

Ingreso Acumulable

Por enganche			1,500.00
Utilidades	N\$ (375.00 X 5) =		1,875.00
Por intereses	N\$ (203.50 X 5) =		1,017.50

Ingreso acumulable		N\$	4,392.50

Deseamos conocer cuál será la deducción por parte del arrendatario ("La Quiebra Inconclusa, S.A.").

(1)

Equipo de transporte	N\$	40,000.00	
I.V.A. acreditable		4,000.00	
Acreedores Diversos			44,000.00

(2)

Acreedores Diversos		8,000.00	
Bancos			8,000.00

(3)

Intereses por devengar		6,660.00	
I.V.A. acreditable (por devengar)		666.00	
Acreedores Diversos			7,326.00

Gastos		N\$	5,684.50
	Intereses N\$	1,017.50	
	Depreciación	4,667.00	
Depreciación acumulada			4,667.00
Intereses por devengar			1,017.50

Enajenación de Terrenos

La Quiebra Inconclusa, S.A. vende un terreno en el mes de agosto de 1994.

Fecha de adquisición Julio de 1984.

Valor de adquisición 500,000.00

Fecha de enajenación Agosto de 1994.

Valor de enajenación 60% más sobre el valor actualizado de inversión.

Factor de actualización

INPC agosto 1994	37606.4	
INPC julio 1984	1031.7723	= 36.4483

$$500,000.00 \times 36.4483 = 18'224,150.00$$

Valor de enajenación 29'158,640.00

Valor actualizado 18'224,150.00

Ingreso acumulable 10'934,490.00

N\$ 10,934.49

Enajenación de Edificio

La Quiebra Inconclusa, S.A. vende en el mes de agosto de 1994 un inmueble.

Fecha de adquisición Diciembre de 1983.

Valor de adquisición 136'500,000.00

Fecha de enajenación Agosto de 1994.

Valor de enajenación 50% más sobre el valor actualizado del inmueble.

Valor del inmueble 136'500,000.00

Valor del terreno 27'300,000.00

109'200,000.00

Depreciación acumulada 58'240,000.00

Valor en libros \$ 50'960,000.00

Valor del terreno 27'300,000.00

Valor sujeto a
actualización \$ 78'260,000.00

INPC ago.94 37606.4

= 49.0849 X 78'260,000 = 3,841'384,274

INPC dic.83 766.1491

Ingreso acumulable 3,841'384,274.00
1,920'692,137.00

Precio de venta 5,762'076,411.00

Cálculo del I.V.A

NS 50,960.00 X 49.0849 = 2'501,366.50

NS 2'501,366.50 X 10% = 250,136.65

I.V.A. Causado

250,136.65

COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS 24 Y 25

El Artículo 24 se refiere a los requisitos que deben reunir las deducciones autorizadas en esta Ley. Analizaremos someramente las cláusulas que lo forman y los aspectos más interesantes de cada una de estas disposiciones. Las personas morales podrán deducir de sus ingresos los gastos necesarios para su obtención.

Fracción I.- Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...

Esto es no podemos pretender deducir gastos como vacaciones de la familia del gerente u otros similares.

Asimismo llaman la atención las palabras... no oneroso...

Es oneroso cuando se estipulan provechos y gravámenes recíprocos.

Sin embargo considerando que la Ley tiene espíritu y que no sólo puede ser oneroso cuando hay provechos y gravámenes recíprocos; sino también cuando el donativo es ostentoso o espléndido.

Fracción II.- Para cumplir estrictamente con lo dispuesto en esta fracción deberá registrarse el valor de la inversión del bien de que se trate. Si correlacionamos con el Artículo 41 esta fracción; podemos decir que esta inversión puede aumentarse con los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición así como con las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros, comisiones y honorarios.

Fracción III.- Los documentos que amparen las compras deberán reunir los requisitos señalados en el Art. 29 del C.F.F.

En operaciones con público en general se permite la expedición de comprobantes simplificados.

Fracción IV.- Que todas las erogaciones aparezcan asentadas en la contabilidad, y registradas en libros y auxiliares utilizados en el sistema contable y que las erogaciones hayan afectado las cuentas que utilice el sistema contable implementado.

Fracción V.- Las empresas tienen obligación de retener y enterar el impuesto cuando:

- 1.- Por sueldos y salarios a su personal
- 2.- Cuando las personas físicas con actividades empresariales opten por pagarlo mediante dicho procedimiento (Fracc. X Art. 112 LISR)
- 3.- Pago de honorarios

Fracción VI.- El contenido que esta fracción impone respecto del requisito de que a quien se haga un pago cuya deducción se pretenda, deberá proporcionar su clave de dicho registro.

Es evidente que esta disposición pretende controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas o morales a quien se hizo el pago y de esta manera reducir la evasión fiscal.

Fracción VII.- Lo dispuesto en el primer párrafo de esta fracción es una correlación con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta.

Esta disposición, parece muy estricta y en algunas ocasiones suscitará problemas entre los contribuyentes; ya que no todos los contribuyentes saben si se les debe o no trasladar determinado impuesto, sobre todo las personas físicas, parecería injusto y riguroso que por ignorancia se pierda la deducibilidad de un pago.

El Artículo 17 del Reglamento por razones obvias establece que cuando para efectos del I.V.A. la tasa aplicable sea del 0%, no será necesario que se haga el traslado expreso y por separado.

Fracción VIII.- La razón de ser de esta disposición la encontramos justificable, pues si suponemos que una empresa pide un préstamo de \$10,000.00 y paga \$25,000.00 de intereses en un ejercicio, no podrá deducir estos últimos si, por ejemplo, dicho préstamo lo destinó a su vez a prestárselo sin el cobro de intereses a un tercero, caso en el cual la Ley asume que no está invirtiendo en los fines del negocio.

Fracción IX.- La razón de ser de esta fracción es tratar de evitar las distorsiones que se pueden presentar en el impuesto sobre la renta si las empresas pudieran deducir los pasivos que crearan al cierre de su ejercicio a favor de personas físicas y por los conceptos señalados, siendo que éstas no tendrán obligación de pagar el impuesto sino hasta que sean efectivamente cobrados. Las autoridades no pueden permitir que las empresas deduzcan

pasivos por estos conceptos cuando las personas no tienen obligación de acumularlos, ya que lo anterior puede prestarse a excesos mediante la creación de pasivos a favor de personas relacionadas con la empresa y diferir su pago indefinidamente.

Fracción X.- El propósito de esta disposición es el evitar excesos en este tipo de remuneraciones. Se debe cumplir con los requisitos establecidos en los tres incisos indicados, en la medida que éstos sean aplicables.

Fracción XI.- Podemos considerar la Asistencia Técnica como la prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos tendientes a la obtención de beneficios en el sector empresarial o profesional, sobre cuestiones conocidas por los especialistas de la materia.

Fracción XII.- Siempre ha sido motivo de discrepancia entre autoridades y contribuyentes respecto del monto de las aportaciones de previsión social.

Como esta fracción está estrechamente ligada con el Artículo 77 de esta ley ya que no se pagará el impuesto por los beneficios recibidos, los trabajadores han encontrado en este rubro otra fuente de ingresos en forma diferida, dando gran importancia a estos ingresos en las revisiones de sus respectivos contratos colectivos de trabajo.

Las autoridades fiscales están tratando de evitar los abusos en que podrían incurrir las empresas tratando de aumentar considerablemente este rubro para evadir el impuesto.

A continuación presentamos una lista de los aspectos que con mayor frecuencia encontramos entre las solicitudes de los trabajadores.

Actividades culturales

Actividades deportivas

Becas educacionales tanto para los trabajadores como para sus hijos.

Fallecimientos

Guarderías infantiles

Haberes de retiro

Invalidez

Jubilaciones

Otras de naturaleza análoga

Servicios médicos

Subsidio de incapacidad

Fracción XIII.- Los requisitos para la deducibilidad de seguros y fianzas se establecen en el Artículo 24 del Reglamento de esta Ley.

Fracción XIV.- Es requisito indispensable para aquellos que hagan los pagos cuyo ingreso esté exento para el escritor o compositor, pueda deducirlos. Deberá obtener una declaración escrita en que el autor manifieste bajo protesta de decir verdad que se trata de una obra de su creación y se cumplan los requisitos previstos por la Ley.

Fracción XV.- Aunque la medida sea aplicada en forma excepcionalmente, o consistentemente, cuando esto así sea va a ocasionar muchos problemas tanto a las autoridades como al propio contribuyente. Si en un momento las autoridades argumentan exceso en el costo de adquisición de

un bien o de un servicio, deberán determinarlo y comprobarlo convincentemente y contundentemente. Salvo que el contribuyente en forma por demás torpe y falto de probidad en sus actividades mercantiles, trate de engañar a las autoridades tratando de deducir una cantidad superior al costo de valor de mercado.

Fracción XVI.- Las compras serán deducibles hasta que las mercancías se importen.

Para que sean deducibles las compras de importación de bienes, es necesario que se mantengan fuera del país hasta: El momento en que se enajenen.

Que se importen.

Salvo que el contribuyente tenga un establecimiento permanente en el extranjero.

Fracción XVII.- Este Artículo es de carácter enunciativo.

Los documentos que puedan probar fehacientemente los esfuerzos de cobro realizados tanto por el personal interno como externo, deberán ser más completos a medida que aumente el importe del crédito a cancelar.

Conviene aclarar que la prescripción puede interrumpirse mediante ciertas gestiones de cobro que hace el acreedor; sin embargo, en la práctica normalmente las autoridades han aceptado los plazos descritos sin considerar las posibles interrupciones a la prescripción. no obstante, se observa que la forma más común de considerar realizada la pérdida es comprobando la imposibilidad práctica de cobro.

Fracción XVIII.- Íntimamente ligado a los Artículos 51 y 51-A de esta Ley, la deducibilidad inmediata de inversiones podrá ejercerse cumpliendo los requisitos a que se refiere el último párrafo del Artículo 51 y los porcentajes marcados en el 51-A.

Por lo tanto, como podrá observarse, las empresas que ejerzan esta opción, deberán cuidar en forma por demás prolija y cuidadosa el control de sus inversiones, para evitar incurrir en errores; para este efecto la fracción IV del Artículo 58 de esta Ley nos obliga a llevar un registro especial de inversiones.

Fracción XIX.- Esta disposición establece que los pagos que estén condicionados al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero, se deduzcan en relación directa con el cobro efectivo de los abonos, independientemente de que hayan optado o no por el sistema de ventas en abonos.

Esta restricción es congruente para quienes están difiriendo el pago del impuesto en función de los abonos que efectivamente cobren. Si el impuesto por la enajenación se causa hasta que se cobra, resulta armónico deducir el gasto hasta que el ingreso se obtenga.

Fracción XXII.- Lo ideal sería que al momento de irse realizando las operaciones, se fuera recabando la documentación, pero como lo señala esta fracción, la ley le da un plazo de comprobación de sus deducciones hasta la fecha de presentación de la declaración anual.

Aquí el fisco sale perjudicado: alguien toma la deducción y el beneficiario no acumuló el ingreso en el

momento en que debió hacerlo. Esta situación propicia el hecho de que la documentación que expida el beneficiario sólo será acumulada hasta que haya entregado el comprobante y difiera el pago del impuesto para más adelante; y el beneficiario haya deducido el importe inmediatamente.

Fracción XXIII.- Con fundamento en el Artículo 26 del Reglamento de la Ley del I.S.R., deberá cumplir con los siguientes requisitos:

Estar en condiciones de probar que los comisionistas o mediadores estén registrados para efectos fiscales en su país, o presenten declaraciones periódicas del I.S.R.

Quedan exceptuados los prestadores de servicios turísticos, siempre que las comisiones o mediaciones sean las normales en el mercado exterior.

Partidas no deducibles

Artículo 25.- No serán deducibles:

Fracción I.- En la fracción XII del Artículo 24 de L.I.S.R. leemos: "...Dichas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores".

En el párrafo I leemos "...jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios".

Por lo tanto consideramos que con fundamento en el Artículo 24 de esta Ley, las cuotas del obrero al I.M.S.S. sí son deducibles.

¿Qué mejor prestación social que pagarle a los trabajadores la parte que les corresponda de sus cuotas al I.M.S.S. que representan gastos médicos y hospitalarios?

Fracción II.- Gastos en inversiones no deducibles o parcialmente deducibles. Correlacionado con los Artículos 46, segundo párrafo de la fracción tercera de esta Ley, que los gastos realizados ya sea por el contador o por el gerente de la sociedad mercantil, en este tipo de inversiones deberán de ser un poco más escrupulosos pretendiendo deducir de ingresos dichas inversiones, y que para efectos de la Ley del Impuesto al Activo, si forman parte de los activos por los que habrá de pagarse este impuesto y que por no ser deducibles, no se deprecian y que en consecuencia siempre serán considerados para efectos del Impuesto al Activo; excepto que se cumplan los requisitos del Artículo 46 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Fracción III.- La participación de los trabajadores en las utilidades sólo es parcialmente deducible; es la parte que corresponde a los trabajadores cuyo sueldo sea el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al contribuyente.

Fracción IV.- Es claro que los obsequios y atenciones no son deducibles. Sin embargo podemos reglamentar los gastos de esta partida y deducirlos; para lo cual debemos cumplir con los siguientes requisitos;

a).- Que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios.

b).- Que sean otorgados a todos los clientes en forma general.

Fracción V.- Esta disposición es estricta ya que los gastos de representación no son ni serán deducibles. Es cierto que este tipo de erogaciones resultan un gasto "normal y propio" en la transacción de negocios; pero ante la imposibilidad de determinar cuales gastos sí son de representación y cuales no, continuarán como no deducibles.

Sin embargo se podría considerar la reglamentación de estas erogaciones fijando un porcentaje sobre ingresos o alguna otra partida sí deducible. Tal como sucede en la fracción VI de este mismo Artículo.

Fracción VI.- En realidad estos gastos sí son deducibles; lo que estas cláusulas nos indican son las limitaciones de las erogaciones por cada rubro:

a).- Hospedaje 900.00 diarios en el extranjero.

b).- Renta de automóviles 200,000.00.

c).- Tratándose de viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios y convenciones que estén incluidos en la cuota de recuperación o inscripción, deberán desglosarse claramente por el organizador. En el caso de que sí las incluya y no exista desglose, sólo será deducible dicha cuenta por un importe que no exceda al gasto diario permitido por concepto de alimentos. Se pretende así evitar la elusión de los límites establecidos a través de incorporar este tipo de gastos dentro de la cuota de recuperación por la asistencia. Evidentemente que los organizadores de seminarios y convenciones, así como los asistentes, deberán considerar estas nuevas limitaciones,

las cuales acarrearán problemas de administración y de control a las empresas y de fiscalización al gobierno.

Fracción VII.- Esta fracción nos indica al mismo tiempo qué es deducible y qué no es deducible; serán deducibles cuando la ley imponga la obligación de pagarlas.

Fracción VIII.- Esta fracción tiene como medida evitar diversas maniobras que en la práctica se habían venido presentando entre las personas físicas y las empresas con estos títulos de crédito los cuales se utilizaban para eludir el pago correcto del impuesto.

Fracción IX.- En el primer caso es claro que una estimación no puede ser deducible; en el segundo caso sólo existe una disposición en la ley que permite su deducción y se refiere a intereses (Art. 7-B), por lo que cualquier otro gasto que se haya devengado al cierre del ejercicio, ya sea estimado o no, no es deducible en los términos de esta fracción.

Fracción X.- Los requisitos para la deducibilidad de la reserva para indemnizaciones al personal está reglamentada en el Artículo 28, el cual establece las condiciones que se deben cumplir para su deducibilidad.

Fracción XI.- Esta disposición debe estar correlacionada con el Artículo 19 de esta Ley, ya que podemos entender que puede ser un reparto de utilidades y por lo tanto no son deducibles.

Fracción XII.- Entendemos por caso fortuito los accidentes naturales. Los de fuerza mayor son causados por el hombre.

Ahora bien podemos reglamentar esta pérdida de la siguiente manera:

a).- Si el bien que se perdió no estaba asegurado, se deduce el saldo pendiente de deducir actualizado.

b).- Si el bien que se perdió estaba asegurado procedemos de la siguiente manera:

I.- Deducir el saldo pendiente actualizado y acumular la cantidad que se recupera del seguro.

II.- Invertir la cantidad recuperada por el seguro en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a la que se perdió, o bien para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, acumulando solamente la parte que no se reinvertió.

De esta manera evitamos la no deducibilidad de un bien cuando el valor de mercado sea inferior al manifestado en libros.

Fracción XIII.- Para efectos contables podemos incluir y aun depreciar el importe pagado por el crédito mercantil aunque para efectos fiscales, claramente la ley indica que no es deducible.

Fracción XIV.- Como en el caso de la fracción X el Art. 30 del R.I.S.R. establece los requisitos para la deducción de estos gastos, los cuales requieren de autorización expresa y de la demostración periódica en el sentido de que los bienes se usan para cubrir las necesidades especiales de la actividad de la empresa.

Fracción XV.- Queremos correlacionar esta fracción con la fracción II de este mismo Artículo y consideramos que si hay una venta de un bien de activo no deducible o

parcialmente deducible, el producto de dicha venta se considerará un ingreso acumulable, aun cuando contablemente parezca que existe pérdida.

Fracción XVI.- No es deducible el Impuesto al Valor Agregado que haya pagado el contribuyente porque él tiene la obligación de cobrar y enterar una vez que haya acreditado a su vez el que le hayan trasladado. O dicho de una manera más sencilla, el impuesto no es suyo. Por lo tanto ni lo puede deducir ni quedárselo solamente se aceptará la deducción cuando el contribuyente no tenga contra qué acreditar el impuesto, ya sea porque los productos que vende están exentos de dicho impuesto o en aquellos casos en los cuales el adquirir un bien o un servicio éste también esté exento.

Fracción XVII.- Para los efectos de esta fracción podemos fundamentar la utilidad o pérdida en la adquisición de acciones, partes sociales, o certificados de aportación patrimonial; en el Art. 19 de esta Ley; y en la fracción V del Art. 17 de este mismo ordenamiento.

También podemos recurrir al Art. 5-A que nos indica que para los casos de fusión o de escisión de sociedades se procederá de acuerdo con los efectos que para los actos de enajenación marca esta Ley.

Sin embargo no debemos descuidar la correlación que tiene con los Artículos 17, fracción V; Art. 18 y 18-A; 64 y 64-A párrafo IV de la fracción IV de este último Artículo.

Encontramos también que podríamos fundamentar la deducibilidad que marca esta fracción cumpliendo los requisitos que nos marca el Art. 14-A del C.F.F.

Fracción XVIII.- Esta pérdida sí es deducible al 100% si cumplimos los requisitos que marcan los Artículos 31 y 32 del R.I.S.R.

Fracción XIX.- Como hemos visto en algunas fracciones anteriores hay casos en los que los gastos en que incurre la empresa en sus actividades mercantiles no son del todo deducibles por quedar una duda respecto de los montos realmente erogados y por quién. Por lo tanto estos gastos no son deducibles por disposición de Ley.

Fracción XX.-

Fracción XXI.- Estas erogaciones podrán deducirse cuando se efectúen como consecuencia de la organización de seminarios, convenciones o cursos de capacitación; siempre y cuando cumplan con los requisitos de la circular miscelánea.

Fracción XXII.- Si son deducibles los gastos de importación, cuando reúnan los requisitos de esta fracción.

Pagos Provisionales de Impuesto

Determinar los pagos provisionales de la Compañía La Quiebra Inconclusa, S.A. de C.V.

Ejercicio anterior 1993 Coeficiente de Utilidad 0.1325

Enero 1994

Ingresos propios de la actividad	NS 250,000.00
Otros ingresos	20,000.00
Interés ganado	3,000.00

Base para cálculo de I.S.R.	273,000.00

NS 273,000.00 X 0.1325 c/u = 36,172.50

Pérdida del ejercicio anterior	0.00

	36,172.50
	x
	34.4

	12,298.65

I.S.R. incurrido

Febrero 1994

Ingresos del mes anterior	273,000.00
Ingresos propios de la actividad	280,000.00
Otros ingresos	23,000.00
Interés deducible	(2,142.10)
Intereses a favor	3,500.00

Base para cálculo de I.S.R.	577,357.90

	263	
NS 577,357.90 X 0.1325 =	36,172.50	
Pérdida fiscal	0.00	

	76,499.92	
X	34%	

	26,009.97	
1er. pago provisional	12,298.65	

	13,711.32	I.S.R. incurrido
	-----	2° pago provisional

Ejercicio Anterior 1993

Ingresos propios de la actividad		6'500,000.00
Otros ingresos		250,000.00
Interés ganado		130,000.00
Componente inflacionario de Créditos		100,000.00
Compras	1'800,000.00	
Gastos	1'200,000.00	
Intereses pagados	100,000.00	
Componente inflacionario de deudas	130,000.00	
Otros gastos	180,000.00	

Cálculo del Coeficiente de utilidad para 1994

Ingresos acumulables		6'800,000.00
Propios de la actividad	6'500,000.00	
Otros ingresos	250,000.00	
Ganancia inflacionaria	300,000.00	
Interés acumulable	20,000.00	

Deducciones autorizadas		(5'836,250.00)
Compras	3'656,250.00	
Gastos de operación	2'000,000.00	
Deducciones en general	180,000.00	

	NS	963,750.00

Ingresos Nominales

Propios de la actividad	N\$	6'500,000.00	
Otros ingresos		250,000.00	

Total		6'750,000.00	

Utilidad fiscal		963,750.00	

Ingresos nominales		6'750,000.00	= 0.1427778

Marzo 1994

Ingresos de meses anteriores	577,357.90
Ingresos propios de la actividad	320,000.00
Otros ingresos	25,000.00
Interés ganado	3,200.00

	925,557.90

N\$ 925,557.90 X 0.1427 c/u = N\$ 132,077.11

Pérdida ejercicio anterior	-	0.00

		132,077.11
	X	
		34%

		44,906.21

Pagos provisionales	-	26,009.97

		18,896.24

ISR a pagar

Abril 1994

Ingresos de meses anteriores	925,557.90
Ingresos propios de la actividad	300,000.00
Otros ingresos	23,000.00
Interés ganado	3,000.00

Base para cálculo de I.S.R.	1'251,557.90

N\$ 1'251,557.90 X 0.1427 c/u = N\$	178,597.31	
Pérdida ejercicio anterior	0.00	
Base para cálculo de I.S.R.	178,597.31	
	X	
	34%	
	60,723.08	
Pagos provisionales	44,906.21	
	15,816.87	ISR a pagar

Mayo 1994

Ingresos de meses anteriores	1'251,557.90
Ingresos propios de la actividad	400,000.00
Otros ingresos	35,000.00
Interés ganado	3,800.00

	1'690,357.90

N\$ 1'690,357.90 X 0.1427 c/u = N\$ 241,214.07

Pérdida ejercicio anterior	0.00	
	241,214.07	
	X	
	34%	
	82,012.78	
Pagos provisionales	60,723.08	
	21,289.70	ISR a pagar

Junio 1994

Ingresos de meses anteriores		N\$ 1'690,357.90
Ingresos propios de la actividad		320,000.00
Otros ingresos		30,000.00
Interés ganado		3,300.00

		2'043,657.90
N\$ 2'043,657.90 X 0.1427 c/u = N\$	291,699.98	
Pérdida fiscal ejercicio anterior	-	0.00

		291,699.98
	X	
		34%

		99,177.99
	-	
Pagos provisionales		82,012.78

		17,165.21

		17,165.21 ISR a pagar

Ajuste Semestral del Impuesto

	Ingresos Propios	Otros Ingresos	Intereses a favor
Enero	250,000.00	20,000.00	3,000.00
Febrero	280,000.00	23,000.00	3,500.00
Marzo	320,000.00	25,000.00	3,200.00
Abril	300,000.00	23,000.00	3,000.00
Mayo	400,000.00	35,000.00	3,800.00
Junio	320,000.00	30,000.00	3,300.00
	-----	-----	-----
	1'870,000.00	156,000.00	19,800.00
	-----	-----	-----

Su contabilidad arroja compras y gastos en la forma siguiente:

	Compras	Gastos
Enero	130,000.00	100,000.00
Febrero	140,000.00	95,000.00
Marzo	150,000.00	100,000.00
Abril	180,000.00	110,000.00
Mayo	220,000.00	110,000.00
Junio	190,000.00	100,000.00
	-----	-----
	1'010,000.00	615,000.00
	-----	-----

Sus componentes inflacionarios se determinan en base a sus activos y pasivos dando como resultado los montos siguientes:

	Componente Inflacionario de Créditos	Componente Inflacionario de Deudas
Enero	3,003.52	2,424.27
Febrero	1,888.39	1,637.05
Marzo	1,964.50	1,582.55
Abril	1,899.99	1,559.54
Mayo	2,009.59	1,547.21
Junio	2,045.00	1,544.06
	-----	-----
	12,810.99	10,294.68
	-----	-----

Actualización de la deducción

Terreno N\$ 315,000.00

Construcciones

Edificio "a" fecha de adquisición Dic. 1983

Valor de adquisición 136'500,000.00

20% Valor del terreno 27'300,000.00

109'200,000.00

Valor sujeto a depreciación

Actualización

INPC Jun. 94 37266.6

= 48.6414

INPC Dic. 83 766.1491

109,200 X 48.6414 = N\$ 5'311,640.90

Depreciación actualizada por el año de 1994 edif. "a"

N\$ 132,791.02

Edificio "b" fecha de adquisición Ene. 1985

Valor de adquisición 420'000,000.00

20% Valor del terreno 84'000,000.00

336'000,000.00

Valor sujeto a depreciación

Actualización

INPC Jun. 94 37266.6

= 28.4515

INPC Ene. 85 1,309.8285

336,000 X 28.4515 = N\$ 9'559,704.00

Depreciación actualizada por el año de 1994 edif. "b"

N\$ 238,992.60

Oficina

Valor de adquisición 60,000.00
 Fecha de adquisición Diciembre 1993

Valor de adquisición 60,000.00

20% Valor del terreno 12,000.00

48,000.00

Valor sujeto a
depreciación

Actualización

INPC Jun. 94 37266.6
36068.5 = 1.0332
 INPC Dic. 93

48,000 X 1.0332 = 49,593.60

Deducción actualizada por el año de 1994 NS 1,239.84

Ajuste Semestral del Impuesto

Determinación del interés acumulable o deducible y/o ganancia o pérdida inflacionaria.

Intereses a favor	NS	19,800.00
Componente inflacionario de créditos		12,810.99
Interés acumulable		6,989.01
Interés a cargo		5,112.00
Componente inflacionario de deudas		10,294.68
		(5,182.68)
Ganancia inflacionaria		

Cálculo del ajuste a los pagos provisionales del I.S.R.

Ingresos acumulables		2'038,171.69
Propios de la actividad NS	1'870,000.00	
Otros ingresos	156,000.00	
Interés acumulable	6,989.01	
Ganancia inflacionaria	5,182.68	

Deducciones autorizadas		2'096,229.36
Compras	1'010,000.00	
Gastos de operación	615,000.00	
Depreciación	471,229.36	
actualizada		-----
Utilidad base para I.S.R.		(58,057.67)

	Tasa	X
		34%
Impuesto por ajuste		-----
		0.00
Pagos provisionales		81,842.97

I.S.R. por pagar		0.00

Julio 1994

Ingreso de meses anteriores	2'045,800.00	
Ingresos propios de la actividad	310,000.00	
Otros ingresos	28,000.00	
Interés	3,100.00	

	2'386,900.00	
	X	
	0.1427	c/u

Utilidad fiscal estimada	340,610.63	
	X	
	Tasa	34%

Impuesto causado	115,807.61	
	-	
Pagos provisionales	81,842.97	

	33,964.64	ISR a pagar

Agosto 1994

Ingresos del ejercicio	2'386,900.00	
Ingresos propios de la actividad	310,000.00	
Otros ingresos	1'261,641.89	
Interés	3,100.00	

	3'961,641.89	
	X	
	0.1427	c/u

Utilidad fiscal estimada	569,326.29	
	X	
	Tasa	34%

Impuesto causado	192,210.94	
	-	
Pagos provisionales	115,807.61	

	76,403.33	ISR a pagar

Septiembre 1994

Ingresos del ejercicio	3'961,617.74
Ingresos propios de la actividad	260,000.00
Otros ingresos	20,800.00
Interés	3,120.00

	4'245,537.74

X	0.1427

c/u

Utilidad fiscal estimada

605,838.23

X	34%
Tasa	-----

Impuesto causado

205,985.00

Pagos provisionales

192,209.77

13,775.23

ISR a pagar

Octubre 1994

Ingresos del ejercicio	4'245,537.74
Ingresos propios de la actividad	294,000.00
Otros ingresos	24,150.00
Interés	3,675.00

	4'567,362.74

X	0.1427

c/u

Utilidad fiscal estimada

651,762.66

X	34%
Tasa	-----

Impuesto causado

221,599.30

Pagos provisionales

205,985.00

15,614.30

ISR a pagar

Noviembre 1994

Ingreso de meses anteriores	4'567,362.74	
Ingresos propios de la actividad	280,000.00	
Otros ingresos	23,000.00	
Interés	3,500.00	

	4'853,162.74	
	X	
	0.1427	c/u

Utilidad fiscal estimada	692,546.32	
	X	
	Tasa	34%

Impuesto causado	235,464.74	
	-	
Pagos provisionales	221,599.30	

	13,865.44	ISR a pagar

Diciembre 1994

Ingreso de meses anteriores	4'853,162.74	
Ingresos propios de la actividad	660,000.00	
Otros ingresos	43,750.00	
Interés	3,800.00	

	5'560,712.74	
	X	
	0.1427	c/u

Utilidad fiscal estimada	793,513.70	
	X	
	Tasa	34%

Impuesto causado	269,794.66	
	-	
Pagos provisionales	235,464.74	

	34,329.92	ISR a pagar

Acreedor Hipotecario

"La Quiebra Inconclusa, S.A." compró una oficina con la Compañía "Promotora Inmobiliaria, S.A." mediante un crédito hipotecario en los siguientes términos:

Tasa: 32.4% anual pagadero a 3 años.

Contrato firmado el 20 de diciembre de 1993.

Tabla de Amortización

1*	60,000.00	-	2,191.11	=	57,808.89	19*	25,150.02	-	1,651.11	=	23,498.91
2*	57,808.89	-	2,161.11	=	55,647.78	20*	23,498.91	-	1,621.11	=	21,877.80
3*	55,647.78	-	2,131.11	=	53,516.67	21*	21,877.80	-	1,591.11	=	20,286.69
4*	53,516.67	-	2,101.11	=	51,415.56	22*	20,286.69	-	1,561.11	=	18,725.58
5*	51,415.56	-	2,071.11	=	49,344.45	23*	18,725.58	-	1,531.11	=	17,194.47
6*	49,344.45	-	2,041.11	=	47,303.34	24*	17,194.47	-	1,501.11	=	15,693.36
7*	47,303.34	-	2,011.11	=	45,292.23	25*	15,693.36	-	1,471.11	=	14,222.25
8*	45,292.23	-	1,981.11	=	43,311.12	26*	14,222.25	-	1,441.11	=	12,781.14
9*	43,311.12	-	1,951.11	=	41,360.01	27*	12,781.14	-	1,411.11	=	11,370.03
10*	41,360.01	-	1,921.11	=	39,438.90	28*	11,370.03	-	1,381.11	=	9,988.92
11*	39,438.90	-	1,891.11	=	37,547.79	29*	9,988.92	-	1,351.11	=	8,637.81
12*	37,547.79	-	1,861.11	=	35,686.68	30*	8,637.81	-	1,321.11	=	7,316.70
13*	35,686.68	-	1,831.11	=	33,855.57	31*	7,316.70	-	1,291.11	=	6,025.59
14*	33,855.57	-	1,801.11	=	32,054.46	32*	6,025.59	-	1,261.11	=	4,764.48
15*	32,054.46	-	1,771.11	=	30,283.35	33*	4,764.48	-	1,231.11	=	3,533.37
16*	30,283.35	-	1,741.11	=	28,542.24	34*	3,533.37	-	1,201.11	=	2,332.26
17*	28,542.24	-	1,711.11	=	26,831.13	35*	2,332.26	-	1,171.11	=	1,161.15
18*	26,831.13	-	1,661.11	=	25,150.02	36*	1,161.15	-	1,141.11	=	20.04

Cédula para el Cálculo del Impuesto Anual

Mes	Ingresos Propios	Otros Ingresos	Intereses a favor
Enero	250,000.00	20,000.00	3,000.00
Febrero	280,000.00	23,000.00	3,500.00
Marzo	320,000.00	25,000.00	3,200.00
Abril	300,000.00	23,000.00	3,000.00
Mayo	400,000.00	35,000.00	3,800.00
Junio	320,000.00	30,000.00	3,300.00
Julio	310,000.00	28,000.00	3,100.00
Agosto	310,000.00	1'261,641.89	3,200.00
Septiembre	260,000.00	20,800.00	3,500.00
Octubre	294,000.00	24,150.00	3,300.00
Noviembre	280,000.00	23,000.00	3,000.00
Diciembre	660,000.00	40,000.00	3,900.00
	-----	-----	-----
	3'984,000.00	1'553,591.89	39,800.00
	-----	-----	-----

Su contabilidad arroja compras y gastos en la forma siguiente:

Mes	Compras	Gastos	Depreciación Acumulada
Enero	130,000.00	100,000.00	10,249.99
Febrero	140,000.00	95,000.00	10,249.99
Marzo	150,000.00	100,000.00	10,249.99
Abril	180,000.00	110,000.00	10,249.99
Mayo	220,000.00	110,000.00	10,249.99
Junio	190,000.00	100,000.00	10,249.99
Julio	180,000.00	100,000.00	11,138.74
Agosto	150,000.00	115,000.00	10,653.32
Septiembre	130,000.00	88,200.00	10,653.32
Octubre	180,000.00	119,900.00	10,653.32
Noviembre	190,000.00	116,000.00	10,653.32
Diciembre	220,000.00	110,000.00	10,653.32
	-----	-----	-----
	2'060,000.00	1'264,100.00	125,905.28
	-----	-----	-----

**Determinación del Interés Acumulable o Deducible y/o
Ganancia o Pérdida Inflacionaria**

Intereses a favor	NS	39,800.00	
Componente inflacionario de créditos	-	27,927.35	

Interés acumulable		11,829.65	

Interés a cargo	NS	14,640.00	
Componente inflacionario de deudas	-	20,832.72	

Interés deducible		(6,192.72)	

Actualización de la depreciación

Terreno	NS	314,500.00	
Edificio "b" fecha de adquisición Ene. 1985			
Valor de adquisición	420'000,000.00		
	-		
20% Valor del terreno	84'000,000.00		

	336'000,000.00		Valor sujeto a depreciación

Actualización

INPC Dic. 94	38611.9	

INPC Ene. 85	1,309.8285	= 29.4785

NS 336,000 X 29.4785 = NS 9'904,776.00

Depreciación actualizada por el año de 1994 NS 495,238.80

Automóvil utilitario

Valor de adquisición 46,660.00

Fecha de adquisición Julio 1994

Actualización

INPC Dic. 94 38611.9

= 1.0315

INPC Jul. 94 37431.9

46,660 X 1.0315 = N\$ 48,129.79

N\$ 6,016.22

Mobiliario y Equipo de oficina

Valor de adquisición 100'000,000.00

Fecha de adquisición Noviembre 1990

Actualización

INPC Dic. 94 38611.9

= 1.5860

INPC Nov. 90 24345.4

N\$ 100,000 X 1.5860 = N\$ 158,600.00

N\$ 15,860.00

Estado de Resultados

	Contable	Fiscal
Ventas	3'984,000.00	3'984,000.00
Otros Ingresos		1'553,591.89
Intereses Acumulables	-----	11,829.65
Ingreso Bruto	3'984,000.00	5'549,421.54
Costo de Ventas	1'819,891.20	
Compras	-----	2'060,000.00
Utilidad Bruta	2'164,108.80	3'489,421.54
Deducciones Autorizadas	1'286,853.80	1'264,100.00
Depreciaciones	125,905.28	707,328.62
Intereses Pagados	14,640.00	(6,192.72)
Utilidad en Operación	736,709.72	1'524,185.64
Intereses Ganados	39,800.00	
Otros Ingresos	1'553,591.89	-----
Utilidad del Ejercicio	2'330,101.61	1'524,185.64
	*****	*****

Cálculo del Impuesto

Resultado Fiscal		1'524,185.64
Art. 10 I.S.R.	Tasa	34%

I.S.R.		518,223.11

Cédula para el cálculo del Impuesto al Activo

Activos Financieros

Bancos	N5	210,481.23	+	12	=	17,540.10
Clientes		1'298,259.16	+	12	=	108,188.26
Documentos por cobrar		1'138,220.16	+	12	=	94,851.68
Deudores Diversos		304,618.90	+	12	=	25,384.90
Almacén		2'128,036.04	+	12	=	177,336.33

						423,301.27

	Valor Histórico	Dep. acum. Inicio ejercicio	Valor pendiente deducir	Factor actuali- zación	Valor actualizado
Terreno a	500.00		500.00	3.6812	920.30
Terreno b	314,500.00		314,500.00	1.2801	234,845.01
Edificio a	109,200.00	55,055.00	54,145.00	48.6414	2'633,688.60
Edificio b	336,000.00	151,200.00	184,800.00	28.4515	5'257,837.26
Oficinas	60,000.00		60,000.00	1.0332	61,992.00
Maquin. y equipo	220,000.00	95,333.33	124,666.67	4.3357	540,517.28
Equipo de trans.	280,000.00	172,666.66	107,333.34	1.5307	164,295.14
Automóvil	46,660.00		46,660.00	1.0315	48,129.79
Mob. y equipo oficina	100,000.00	40,833.33	59,166.67	1.5307	90,566.42

					8'546,792.74

		50% deducción anual			606,152.59

					7'940,638.74

Terreno "a"	500.00	X	3.6812	=	920.30
Terreno "b"	314,500.00	X	1.2801	=	234,845.01
Edificio "a"	5,460.00	X	48.6414	=	265,582.04
Edificio "b"	16,800.00	X	28.4515	=	477,985.20
Oficinas	3,000.00	X	1.0332	=	3,099.60
Maquin. y equipo	22,000.00	X	4.3357	=	95,385.40
Equipo de trans.	70,000.00	X	1.5307	=	107,149.00
Automóvil	11,665.00	X	1.0315	=	12,032.44
Mob. y equipo oficina	10,000.00	X	1.5307	=	15,307.00

					1'212,305.99

Cédula para el cálculo del Impuesto al Activo

Pasivo Financiero

Proveedores	NS	1'031,268.03	+	12	"	85,839.00
Acreedores		1'282,365.93	+	12	"	106,863.62
Documentos por pagar		854,420.86	+	12	"	71,201.73
Acreedor hipotecario		569,830.14	+	12	"	47,485.84

						311,490.39

Activo Financiero						8'363,940.01
-------------------	--	--	--	--	--	--------------

423,301.27

7'940,638.74

Pasivo Financiero						311,490.39
-------------------	--	--	--	--	--	------------

Base para Impuesto al Activo						8'052,449.62
------------------------------	--	--	--	--	--	--------------

Tasa de Impuesto						2%
------------------	--	--	--	--	--	----

Impuesto incurrido						-----
						161,048.99

FALTA PAGINA

No. 285

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- Arrijoja Rodolfo., Derecho fiscal
- Bautista Rodolfo., El fideicomiso teoría y práctica
- De la Garza Sergio Francisco., Derecho financiero mexicano
- Flores Zavala Ernesto., Elementos de finanzas públicas mexicanas
- Lechuga Santillán Efraín., Casos prácticos de I.S.R.
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Moreno Padilla Javier., Régimen fiscal de la seguridad social y S.A.R.
- Peñaloza Santillán David., El fideicomiso público mexicano
- Rodríguez Domínguez Humberto., El tratamiento fiscal de los contratos de fideicomiso, fusión y sociedad
- Rodríguez Lobato Raúl., El fideicomiso y la organización contable fiduciaria
- Sánchez León Gregorio., Derecho fiscal mexicano
- Sánchez Martínez Francisco., Formulario fiscal
- Soto Álvarez Clemente., Selección de términos jurídicos, políticos económicos y sociológicos.