

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO



EL COBRO DE CONTRIBUCIONES A EXTRANJEROS EN
MÉXICO, SU CONSTITUCIONALIDAD

TESIS

QUE COMO PARTE DE LOS REQUISITOS PARA OBTENER
EL TÍTULO DE LICENCIADO EN

DERECHO

PRESENTAN

BERTHA ANGÉLICA RAMÍREZ ZERMEÑO
KARINA GARDUÑO GALVÁN

DIRIGIDA POR

LIC. ARTURO ALTAMIRANO ALCOCER

CENTRO UNIVERSITARIO
QUERÉTARO. QRO.- MÉXICO
2001

No. Adq. H 6507 []

único ejemplar

No. Título _____

Clas. TS

D 344.3

R 173c

ÍNDICE

ÍNDICE	i
INTRODUCCIÓN	ii
CONTENIDO	iii
CAPITULO I	
1 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	
1.1 Concepto de la Actividad Financiera del Estado	1
1.2 Momentos de la Actividad Financiera del Estado	4
1.3 Aspectos más Importantes de la Actividad Financiera del Estado	5
1.4 Ingresos del Estado	8
1.5 Clasificación de los Ingresos del Estado	10
1.6 Las Contribuciones en el Código Fiscal de la Federación	12
1.7 Los Ingresos Tributarios del Estado y las Características Legales Comunes a las Contribuciones	14
1.7.1 Los Impuestos	18
1.7.2 Las Aportaciones de Seguridad Social	26
1.7.3. Los Derechos	29
1.7.4. Las Contribuciones Especiales	32

CAPITULO II

2 EL DERECHO FISCAL EN GENERAL

2.1 Concepto de “Derecho Fiscal”	35
2.2 Fuentes del Derecho Fiscal	37
2.2.1 La Constitución	40
2.2.2 La Ley	42
2.2.3 Decreto – Ley y Decreto – Delegado	44
2.2.4 El Reglamento	46
2.2.5 Las Circulares	49
2.2.6 La Jurisprudencia	50
2.2.7 La Doctrina y la Costumbre	53
2.2.8 Los Tratados Internacionales	55
2.2.9 Los Principios Generales del Derecho	56
2.3 Ámbito Espacial de la Ley Fiscal	58
2.4 Ámbito Temporal de la Ley Fiscal	63

CAPITULO III

3 PENSAMIENTO EN DIVERSAS ÉPOCAS ACERCA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE PERSONAS EXTRANJERAS EN MÉXICO.

3.a Epoca Precortesiana	69
3.b.Epoca Colonial	72
3.c.Epoca del México Independiente	74
3.1 Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana	76

3.2 Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano	78
3.3 Textos Constitucionales de la República Mexicana	80
3.4 Constitución Política de la República Mexicana	82
3.5.1. Situación actual de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	84
3.5 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	85

CAPITULO IV

4 ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

4.1 Definición de “Obligación Fiscal”	88
4.2 Relación Tributaria	90
4.3 Fuente y Objeto del Tributo	91
4.4 Concepto y Análisis de “Hecho Imponible”	93
4.5 Nacimiento de la Obligación Fiscal	96
4.6 La Determinación Fiscal	97

CAPITULO V

5 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

5.1 Concepto de “Sujeto Activo de la Obligación Fiscal”	100
5.2 El Sujeto Activo en la Legislación Fiscal	102
5.3 Competencia en Materia de Imposición y Recaudación de Contribuciones entre la Federación, los Estados y los Municipios	105
5.4 Concepto de “Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal”	108

5.5 Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal en la Constitución	
Política de los Estados Unidos Mexicanos	110
5.6 Las Personas Físicas y Morales Residentes en el Extranjero.	
Sus Ingresos en Territorio Nacional	111
5.7 Los Ingresos de Personas Residentes en el Extranjero	
que deben ser Gravados	112
5.7.1 Ingresos por Salarios	114
5.7.2 Ingresos por Honorarios	116
5.7.3 Ingresos por Arrendamiento de Bienes Muebles	117
5.7.4 Ingresos por Enajenación de Bienes Inmuebles	118
5.7.5 Ingresos por Enajenación de Acciones	119
5.7.6 Ingresos por Intercambio de Deuda Pública por Capital	120
5.7.7 Ingresos por Operaciones Financieras Derivadas de Capital	121
5.7.8 Ingresos por Dividendos	123
5.7.9 Ingresos por Participación en Remanente Distribuible	
de Personas Morales no Contribuyentes	125
5.7.10 Ingresos por Intereses	126
5.8 Concepto de Domicilio Fiscal	127
5.8.1 Según el Código Fiscal de la Federación	127

CAPITULO VI

6 LOS EXTRANJEROS

6.1 Concepto de "Extranjero"	129
------------------------------	-----

6.2 Los Extranjeros en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Artículo 33)	131
6.3 Diversas Leyes Secundarias que Contemplan a los Extranjeros como Sujetos Pasivos de la Obligación Fiscal	134
6.4 Restricciones Constitucionales Impuestas a las Personas de Nacionalidad Extranjera	137

CAPITULO VII

7 FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA IMPONER LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS EXTRANJEROS, EN MÉXICO	139
--	-----

7.1 Preceptos Constitucionales en que se sustenta la Facultad del Congreso de la Unión para Legislar en Materia Tributaria	140
7.1.1.El Contenido de la Fracción VII del Artículo 73	140
7.1.2 El Contenido de la Fracción XVI del Artículo 73	142
7.1.3 Contenido de la Fracción XXIX-A del Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	144
7.1.4 El Contenido en la Fracción I del Artículo 76	146
7.1.5 El Contenido de la Fracción X del Artículo 89	152
7.1.6. El Contenido en el Artículo 133 Constitucional	154

CAPITULO VIII

8 EL COBRO DE CONTRIBUCIONES A EXTRANJEROS EN MÉXICO

8.1 Ley de Impuesto sobre la Renta.	156
8.2 Análisis de los conceptos contenidos en el artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta	158
8.3 Análisis de los supuestos contenidos en el artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta	162

CAPITULO IX

9 SOLUCIÓN PROPUESTA

9.1 Justificación para realizar la Reforma propuesta	164
9.2 Fundamento Constitucional para llevar a cabo la Reforma	166
9.3 Texto de la Reforma Constitucional propuesta	168

CAPITULO X

10 CONCLUSIONES	170
------------------------	-----

BIBLIOGRAFIA	173
---------------------	-----

INTRODUCCIÓN

Definitivamente creemos que dentro de las ramas del Derecho, una de las más interesantes es la de Derecho Fiscal, en razón de su trascendencia económica, ya que implica tener el fundamento y mecanismo para poder llevar a cabo la Actividad Financiera del Estado.

La realización de la presente investigación tiene como origen, la inquietud mencionada, y sobre todo la preocupación por la situación de nuestro país, obviamente desde un punto de vista jurídico, por lo que decidimos analizar la Ley de Impuesto sobre la Renta y el apego de ésta a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respecto al Cobro de Contribuciones a Extranjeros en México.

Por lo que a través del desarrollo de la tesis, llegaremos juntos a varias conclusiones sobre el tema planteado: El Cobro de Contribuciones a Extranjeros en México, su Constitucionalidad.

CAPÍTULO I

1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.1 Concepto de la Actividad Financiera del Estado.

El Estado realiza una intensa, compleja e importante actividad en materia financiera, encaminada a recaudar los recursos pecuniarios que precisa para cumplir con sus atribuciones. Dicha labor se efectúa sin móviles de lucro y se califica de financiera, por que está referida a transacciones monetarias.

La Actividad Financiera del Estado ha sido definida por varios autores, como el fiscalista mexicano **Joaquín B. Ortega**, - el cual es citado por Sergio Francisco de la Garza - que señala lo siguiente: "es la actividad que desarrolla el Estado, con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"¹

Así también Arrijo Vizcaino, hace referencia a **Giannini**, mismo que sostiene que "La Actividad Financiera, es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho Objetivo.

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*", 3ª edición., México, D.F., ed. Porrúa, 1988, p.5

Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno – Estado de Derecho – que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina. En esta exigencia debe informarse especialmente la Actividad Financiera: 1. Porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; 2. Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.”²

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la Actividad Financiera del Estado.

Es un hecho notorio que el Estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico. Sustento que por razones de orden lógico debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el primero realiza. Máxime en los tiempos

² ARRIOJA, Vizcaino Adolfo, "*Derecho Fiscal*", 7ª edición, México, D.F., ed. Themis, 1991, p.5

actuales, en los que tanto el continuo crecimiento demográfico, como los avances tecnológicos y científicos, demandan del Estado un campo cada día más amplio de acción y de objetivos.

1.2 Momentos de la Actividad Financiera del Estado

La Actividad Financiera del Estado implica, tres momentos fundamentales:

- a) La obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), así como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos o por institutos mixtos, como contratación de empréstitos o la emisión de bonos;
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente;
y
- c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones, para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.

Es importante que esta Actividad siga estos momentos, con el propósito de que el Estado, pueda cumplir con el fin primordial del mismo, que se traduce en el bien público.

1.3 Aspectos más Importantes de la Actividad Financiera del Estado

Los aspectos más importantes de la Actividad Financiera del Estado según lo señala **Sergio Francisco de la Garza**, son:

- a) EL ASPECTO ECONÓMICO: La Actividad Financiera, tiene indudablemente, gran una dimensión económica ya que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de ésta naturaleza, necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.

- b) EL ASPECTO POLÍTICO: No puede ocultarse el aspecto político que tiene el fenómeno financiero. Para exponer mejor esta idea Sergio Francisco de la Garza cita a **Sainz de Bujanda**, el cual señala que “si la actividad financiera... constituye una parte de la Administración pública y ésta, a su vez, está integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al cumplimiento de los fines de utilidad general, es evidente que sólo podrá tenerse un concepto preciso de la Actividad Financiera, partiendo de una noción clara de la organización y de los fines estatales. La trabazón entre los fenómenos financieros y los políticos se manifiesta con particular intensidad, en el ámbito de las relaciones tributarias que constituyen, como veremos, la magna pars del Derecho Financiero.”³

³ SAINZ DE BUJANDA, F., "*Hacienda y Derecho*", Vol. I, p. 10. Citado por Sergio F. De la Garza., "*Derecho Financiero Mexicano*", 3ª edición., México, D.F., ed. Porrúa, 1988, pp. 6-7

Ahora el concepto de la Actividad Financiera, no puede andar separado del de soberanía financiera, por que ésta, no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía.

- c) EL ASPECTO JURÍDICO: Por otra parte, la actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de la actividad administrativa, se encuentra sometida al derecho positivo. Sergio Francisco de la Garza, tiene a bien citar a **Giannini**, quien precisa con toda razón que “la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno – Estado de Derecho- que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina...”⁴

El estudio del aspecto jurídico de la Actividad Financiera del Estado corresponde al Derecho Financiero.

- d) EL ASPECTO SOCIOLÓGICO: Este aspecto resulta de que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejercen una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan

⁴ GIANNINI, A. E., "*Elementi di Diritto Finanziario*", p. 3. Citado por Sergio Francisco de la Garza, "*Derecho Financiero Mexicano*", 3ª edición., México, D.F., ed. Porrúa, 1988, p. 7

dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados, por las apetencias y anhelos que laten en los grupos sociales, como actúan dentro de cada organización política. De ahí que la Hacienda Pública debe ocuparse también de las repercusiones sociales que pueden derivarse de la actuación económica de los entes públicos.

1.4 Ingresos del Estado

El Ingreso público, es el dinero que reciben el Estado y los demás entes de derecho público (tales como organismos centralizados, descentralizados, organismos fiscales autónomos), por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad. Toda recepción de numerario en las arcas del Estado, debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga el carácter de definitivo.

Podemos definir a los Ingresos de Estado por vía de Derecho Público, (también conocidos como Contribuciones, Aprovechamientos, Productos) como el aporte económico que los gobernados hacen al Estado de manera obligatoria para sufragar los gastos públicos. El Estado, por conducto de los organismos que él mismo se encarga de crear para tal fin, exige una determinada prestación pecuniaria, a los sujetos económicos sometidos a su soberanía de ente supremo de carácter público, que como hemos comentado, es para cumplir con su principal finalidad, que es el bien público.

Es importante destacar la definición que hace **Rafael Bielsa**, del ingreso público en el sentido fiscal; sosteniendo que es: “todo el caudal de dinero

que afluye a una entidad pública, en virtud del ejercicio financiero de ésta, y que se destina a la realización de los fines públicos de esa entidad pública.”⁵

Los Ingresos obtenidos por el Estado, por medio de mecanismos públicos o privados, representan un capítulo fundamental, dentro de su patrimonio e instrumento imprescindible para cumplir sus funciones. Los recursos financieros captados, deben cubrir de una u otra forma, las erogaciones que efectúe el poder público.

⁵ BIELSA, Rafael, "*Derecho Administrativo*", Tomo IV; Argentina, ed. La Ley, 1972, p. 558

1.5 Clasificación de los Ingresos del Estado

Los Ingresos del Estado se clasifican generalmente en: “Ingresos por vía del Derecho Público” e “Ingresos por vía del Derecho Privado”. Para obtener los primeros, el Estado actúa como ente soberano, y para el particular significa uno de los fundamentales sacrificios que le impone la vida en sociedad; los de Derecho Privado los obtiene cuando se sujeta a las reglas que lo colocan en una situación relativa de igualdad con los propios gobernados.

Al analizar la obra de **Raúl Rodríguez Lobato**, nos damos cuenta que éste, al clasificar los Ingresos del Estado, se sujeta estrictamente a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, pues a su modo de ver los Ingresos del Estado, se clasifican simplemente en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos.

Algunos otros autores, como **Rafael Bielsa**, señalan que los recursos económicos de un Estado se clasifican en:

- I. “NACIONALES, PROVINCIALES Y MUNICIPALES: que son los que se recaudan en los distintos ámbitos territoriales del Estado, con la salvedad de que en nuestro país, los denominamos como ingresos federales, estatales y municipales.

- II. ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS: siendo los primeros, aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados; los extraordinarios, son aquellos que se destinan a sufragar déficits presupuestarios o gastos no previstos en el presupuesto anual de egresos.

- III. ORIGINARIOS Y DERIVADOS: su diferencia estriba, en que mientras los primeros provienen del patrimonio del ente público, los segundos se derivan del patrimonio de los particulares”.⁶

⁶ RODRIGUEZ, Lobato Raúl, "*Derecho Fiscal*", 2da. edición, México, D.F., ed. Harla, 1999, p. 4

1.6 Las Contribuciones en el Código Fiscal de la Federación

Las Contribuciones, son ingresos que el Estado obtiene por vía de Derecho Público, es decir, actuando como ente soberano, imponiendo su voluntad sobre los particulares, ya sean personas físicas o morales.

Como señalamos anteriormente, las contribuciones son requeridas a los particulares por el propio Estado, con la finalidad de obtener recursos o medios pecuniarios mediante los cuales, ha de satisfacer sus propias necesidades y las de los gobernados, así como para estar en posibilidad de prestar adecuadamente a los mismos, los servicios públicos que requieren como toda sociedad.

Las Contribuciones, son todos aquellos recursos de los cuales se allega el Estado para sufragar sus gastos, y que crecen al mismo ritmo que su población.

Existen Contribuciones forzadas pero no voluntarias. Son forzadas las que se exigen a las personas cuya conducta se adecua a la hipótesis legal y son llamadas también "exacciones". Tales contribuciones forzadas son a las que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 2º. Del Código citado en el párrafo anterior, se refiere a las contribuciones, dividiéndolas de la siguiente manera:

- Impuestos
- Aportaciones de Seguridad Social
- Contribuciones de Mejoras
- Derechos

1.7 Los Ingresos Tributarios del Estado y las Características Legales Comunes a las Contribuciones

Como ya se ha indicado, el Estado, para soportar el peso de su estructura, así como para poder sufragar todos los gastos públicos que se le presentan, requiere de una inmensa masa de recursos monetarios, pues es el medio idóneo para hacer frente a éstos y para lograr la realización de los fines que le son inherentes.

El gobernado por su parte, es el que debe proporcionar esos recursos pecuniarios, a efecto de que los gastos de la sociedad política a la que pertenece, sean cubiertos. Ésta aportación del administrado representa, como dijimos en páginas anteriores, un gran sacrificio, pero es la forma en que las necesidades derivadas de la vida en comunidad son satisfechas. El Estado, mediante diversas figuras impositivas de carácter legal, establece la obligación de contribuir de los individuos, cuyo cumplimiento permite solventar los gastos comunes.

El Estado puede establecer contribuciones a cargo de los particulares, pues para tal efecto, está investido de lo que, en el mundo del Derecho Fiscal se conoce como la POTESTAD TRIBUTARIA, que es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.

El **Poder Tributario** es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad, este Poder expide leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo. Luego entonces la potestad tributaria comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional.

Consideramos de suma importancia destacar el hecho de que las Contribuciones de que tratamos, deben tener ciertas características legales, que son comunes a todas ellas. Tales características, a decir de la mayoría de los autores consultados, son las siguientes:

- ◆ **LEGALIDAD:** que se traduce, en que toda contribución debe de estar establecida en una Ley.

- ◆ OBLIGATORIEDAD: que significa que el pago de las contribuciones es obligatorio para las personas que caen dentro de la hipótesis legal.

- ◆ PROPORCIONALIDAD: "puede definirse como **el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional**, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerando; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular."⁷

- ◆ EQUIDAD: "Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del criterios de progresividad. Dicho en

⁷ ARRIOJA Vizcaino Adolfo, "*Derecho Fiscal*", op. cit. p. 245

otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."⁸

- ◆ DESTINO PÚBLICO: lo cual sólo redundaría en que todos los ingresos pecuniarios obtenidos por el Estado, directamente de los obligados fiscales, debe ser aplicado a "sufragar los gastos públicos", es decir, a proporcionar a los diversos sectores de la sociedad, que así lo requieran, los satisfactores a sus muy variadas necesidades colectivas.

Las contribuciones deben necesariamente revestir todas y cada una de las características que venimos explicando, sin excepción, pues de lo contrario, serían ilegales.

⁸ *Idem*

1.7.1 Los impuestos

Para poder explicar lo relativo a éste tema, es necesario precisar su concepto. A continuación transcribimos las definiciones que de IMPUESTOS, establece el Código Fiscal de la Federación, así como las expuestas por varios autores.

El Código Fiscal de la Federación, en la fracción I de su artículo 2º, define a los **impuestos** como “las contribuciones establecidas en la 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 de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo” es decir, de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente.

Es importante destacar que algunos autores, son muy precisos al definir el impuesto, tal es el caso de **Raúl Rodríguez Lobato**, que señala que el impuesto es “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”⁹

⁹ *Idem.* p. 61

En un mismo sentido define al impuesto **Andrés Serra Rojas**, en mérito a la brevedad expresa que “el impuesto es una obligación unilateral de Derecho Público, sin contraprestación y destinada al sostenimiento del Estado”¹⁰

Las características legales del impuesto son comunes a las demás contribuciones, como hemos analizado oportunamente en páginas anteriores, por lo que no consideramos necesario abordar de nueva cuenta dicho tópico.

No obstante, estimamos importante para la mejor asimilación del tema, analizar los PRINCIPIOS TEÓRICOS REGENTES, de los impuestos.

Por lo que mencionaremos los principios a que se refieren **Adam Smith** y **Adolf Wagner** (que encierra los principios citados por la gran mayoría de los otros autores contemporáneos).

ADAM SMITH, en el Libro V de su obra “La Riqueza de las Naciones”, formuló cuatro principios fundamentales de los impuesto, a saber:

- ❖ PRINCIPIO DE JUSTICIA: consistente en que “...los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una

¹⁰ SERRA, Rojas Andrés, “*Derecho Administrativo*”, Tomo I y II; México, D.F., ed. Porrúa, 1982, p. 35

proporción lo más cerca posible a sus capacidades económicas...”

(equidad)

- ❖ PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE: que consiste en que “...todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad (...) los elementos esenciales son: objeto, sujetos, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones”.

- ❖ PRINCIPIO DE COMODIDAD: “si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago”

- ❖ PRINCIPIO DE ECONOMÍA: “para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación”¹¹

¹¹ MARGAIN, Manautou Emilio, *“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, 9ª. Edición., México, D.F., ed. Porrúa, 1989, pp. 41-46

Por su parte **ADOLF WAGNER**, en su "Tratado de las Ciencias de las Finanzas" ordena los principios de imposición en otros cuatro grupos:

- ❖ **PRINCIPIOS DE POLÍTICA FINANCIERA:** que abarca los de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición; conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un Estado durante un determinado período cronológico. El segundo significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos produzcan los recursos necesarios.

- ❖ **PRINCIPIOS DE ECONOMÍA PÚBLICA:** incluyendo en ellos la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

- ❖ **PRINCIPIOS DE EQUIDAD:** que son los de Generalidad y Uniformidad. El primer rubro significa que el impuesto comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. El segundo de los mencionados consiste en que en principio todas las personas deben ser iguales ante el tributo.

- ❖ **PRINCIPIOS DE ADMINISTRACIÓN FISCAL:** entre los que encontramos el de fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

La generalidad de los autores adoptan los mismos principios, aunque a veces no utilicen el mismo nombre para señalarlos, pero el sentido siempre es el mismo.

Ahora después de haber estudiado, qué es el impuesto, cuáles son sus principios, es momento de analizar su clasificación.

De las diversas clasificaciones propuestas por los autores, la que consideramos más acertada es la que expone **Raúl Rodríguez Lobato**, en su obra "Derecho Fiscal". Dicha clasificación de los Impuestos es de las más citadas y utilizadas por los estudiosos del Derecho en la actualidad:

- **"DIRECTOS E INDIRECTOS:** son Directos los impuestos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden indefectiblemente en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no puede recuperarlo de otras personas (ISR, IA); serán Indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el

patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas distintas a aquél, de quienes lo recuperan (IVA).

- REALES Y PERSONALES: son Impuestos Reales, los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, prescindiendo de consideraciones relativas a la persona. Son Personales, los impuestos que se establecen en atención a las personas, estos es, en atención a los contribuyentes a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado.

- ESPECÍFICOS Y AD VALOREM: siendo Específico el impuesto que se establece en función a una unidad de medida o calidad del bien gravado. El Impuesto Ad valorem, es el que se establece en función del valor del bien gravado.

- GENERALES Y ESPECIALES: señalando que el impuesto es General, cuando grava diversas actividades u operaciones que tiene un denominador común, por ser de la misma naturaleza. El Especial, grava una actividad determinada de forma aislada.

- CON FINES FISCALES Y CON FINES EXTRAFISCALES: los Impuestos con fines Fiscales, son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos. Los Impuestos con fines Extrafiscales, son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos, ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente de carácter social, económico, etc.

- ALCABALATORIOS: son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o inclusive dentro de una misma entidad. Las principales formas de impuestos alcabalatorios son: impuestos al tránsito, impuestos de circulación, impuestos de extracción, impuestos de introducción y finalmente los impuestos diferenciales. Estas imposiciones están terminantemente prohibidas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".¹²

Respecto del Impuesto de Extracción (Exportación) y de Introducción (Importación) de mercancías, únicamente podrán cobrarse cuando dichas operaciones se celebren entre dos países, más nunca entre Entidades Federativas.

¹² *Idem pp.67-70*

Este principio tiene su salvedad, entre países que han celebrado Tratados de Libre Comercio, como México, Estados Unidos y Canadá.

1.7.2 Las Aportaciones de Seguridad Social

De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, las **Aportaciones de Seguridad Social** son: “las contribuciones establecidas en la 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 benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionada por el mismo Estado”.

En primer lugar es preciso comentar que tal disposición legal tiene en su texto dos elementos constitutivos:

- a) En el primero de ellos, una persona “x” es sustituida por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones en materia de seguridad social, motivo por el cual, aquél debe pagar al segundo un tributo en la forma en que lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV, es decir, “en forma equitativa y proporcional”, cuyo significado ya hemos explicado.

- b) En el segundo supuesto, la persona que debe contribuir con el pago de sus aportaciones al Estado, es aquella que se ha visto especialmente beneficiada con servicios de seguridad social proporcionados por éste.

Es el caso de las personas que contratan con el IMSS un seguro voluntario (cualquiera que sea su cobertura).

Las características principales de las Aportaciones de Seguridad Social, son las siguientes: debe revestir legalidad, obligatoriedad, generalidad (en cuanto que todas las personas que se encuentren en el supuesto jurídico normado, deben contribuir), el pago debe ser proporcional y equitativo, y el Estado debe destinarlo al gasto público.

Únicamente están obligados al pago de tales aportaciones, las personas que son sustituidas por el Estado, en el cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social (como los patrones que tengan a sus trabajadores afiliados al IMSS, pues por tal situación, deben cubrir al Instituto oportunamente las cuotas necesarias, para que tal organismo pueda brindar el servicio para el cual está destinado).

Por igual, las personas que obtengan un especial beneficio otorgado por el Estado, en materia de Seguridad Social (citamos ya el ejemplo de la persona que toma un Seguro voluntario del IMSS, pues será él quien cubra las cuotas requeridas y no así algún patrón), están obligadas a contribuir al gasto público.

Consideramos que no es necesario abundar más en el tema de las Aportaciones de Seguridad Social, pues no pretendemos de manera alguna crear algún punto de controversia respecto de las mismas, sino únicamente dar una pequeña explicación de lo que son.

1.7.3 Los Derechos

Para comprender lo que son los **Derechos**, recurriremos de nueva cuenta a la definición que de ellos hace el Código Fiscal de la Federación: “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 del dominio público de la Nación.”

De igual forma la **Ley Federal de Derechos**, los define en su artículo 1º señalando: “Los Derechos que establece esta ley se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.”

Debemos entonces pagar Derechos por servicios consulares, aduanales, registrales, etc., porque tales son servicios que el Estado presta en funciones de Derecho Público; Además es necesario, pagar Derechos por el aprovechamiento o uso de bienes del dominio público, tenemos el caso de que la persona o personas a quienes se les dé la concesión para explorar o explotar una mina, son sujetos del pago referido.

Sólo para evitar confusiones, es preciso dar una somera explicación de lo que debemos considerar como “Bienes del Dominio Público de la Nación”.

Para lo cual nos referimos a la clasificación que de éstos hace la Ley General de Bienes Nacionales:

- a) LOS DE USO COMÚN: tales como el espacio, mares, parques, lagunas, caminos, etc.
- b) CIERTOS RECURSOS NATURALES: como hidrocarburos, minerales radiactivos, aguas, etc.
- c) LECHOS: los del mar territorial y de las aguas marítimas interiores.
- d) INMUEBLES DESTINADOS A UN SERVICIO PÚBLICO: palacios dedicados a los Poderes de la Unión, templos, establecimientos federales, etc.
- e) TERRENOS BALDIOS O GANADOS AL MAR: incluyendo sus servidumbres cuando sean predios dominantes.
- f) MUEBLES VALIOSOS E INSUSTITUIBLES: colecciones de museos, fotograbaciones, archivos nacionales, etc.

Los Derechos, al igual que otras figuras tributarias poseen ciertas características particulares, que son las siguientes:

- El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste, es decir, debe de haber un aprovechamiento individual y de ninguna manera colectivo de la actividad estatal.

- El servicio debe prestarlo la Administración Pública activa o centralizada, ya que los Derechos, como contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios jurídicos administrativos, son contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado.

1.7.4 Las Contribuciones Especiales

Llamaremos a este apartado como, de las Contribuciones Especiales, aunque el Código Fiscal de la Federación las denomine “Contribuciones de Mejoras”.

Lo anterior, en razón de los motivos que expondremos en los párrafos siguientes.

Esta figura tributaria es relativamente nueva, es decir, de reciente creación, pues fue incluida en el Código Fiscal de la Federación hasta el año de 1985. Aparece cuando el Estado realiza determinadas obras de infraestructura, como alcantarillado, introducción de agua potable, alumbrado público, pavimentación de calles, etc., lo cual produce un incremento del valor de los inmuebles cercanos a esas obras, que conocemos comúnmente como “plusvalía”. Tal aumento en el valor monetario de los inmuebles, implica un beneficio al gobernado, y por lo tanto, se considera equitativo que aporte alguna cantidad en virtud de haber obtenido tal beneficio.

El Código Fiscal de la Federación dispone que: “Contribuciones de Mejoras son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por las obras públicas”.

También consideramos importante explicar el porqué adoptamos para este tema el título de “Contribuciones Especiales” en sustitución del termino legal “Contribuciones de Mejoras”. Debemos reconocer que estamos totalmente de acuerdo con lo expuesto por **Raúl Rodríguez Lobato**, quien nos dice que hay dos clases de Contribuciones Especiales: La Contribución de mejoras y la Contribución por Gasto.

Por tal motivo, hemos decidido usar tal acepción y no la legal, aunque explicaremos cada uno de los tipos de contribución mencionados.

Las características legales de este tipo de contribuciones son aquellas que:

- Deben cubrirse sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general, o cuando se ha provocado esa actividad, y deben estar contenidas en la ley.

Los tipos de contribuciones especiales que menciona **Raúl Rodríguez Lobato**, son las que a continuación se señalan:

- 1) **CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS:** es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población, la ejecución de una obra pública de interés general; es el único tipo

de contribución especial que reconoce nuestra legislación tributaria.

- 2) **CONTRIBUCIÓN POR GASTO:** es la que se paga por provocar un gasto o un incremento en el gasto público en virtud de que por la actividad que se lleva a cabo el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido de la actividad.

CAPITULO II

EL DERECHO FISCAL EN GENERAL

2.1 Concepto de “Derecho Fiscal”

Habiendo analizado la Actividad Financiera del Estado, a continuación definiremos Derecho Fiscal, que es: el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación. Esta definición está basada en los principales tópicos y generalidades que contiene el Código Fiscal de la Federación, en materia fiscal.

Ahora, haremos referencia a lo citado por **Manuel Andreozzi**, el cual define al Derecho Fiscal como “la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos”.¹³

¹³ *Idem* p. 25

Por su parte **Rafael Bielsa**, nos dice que “El Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco”¹⁴

Así mismo, **Raúl Rodríguez Lobato**, define al Derecho Fiscal como “El sistema de normas jurídicas que regulan el establecimiento, recaudación y control de ingresos de Derecho Público del Estado, derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”¹⁵.

Por cuestiones prácticas, adoptemos la definición de **Manuel Andreozzi** como la más acertada, pues engloba en su texto a toda la facultad impositiva del Estado, es decir, no sólo se limita a afirmar que las normas jurídicas a que se refiere, regulan la actividad tributaria del Estado, sino que además comprende al campo de las relaciones de este con los particulares, que en esta rama del Derecho denominaremos “contribuyentes”.

¹⁴ BIELSA, Rafael, "*Derecho Administrativo*", op. cit., p. 489

¹⁵ RODRIGUEZ, Lobato, "*Derecho Fiscal*", op. cit. p.13

2.2 Fuentes del Derecho Fiscal

Por **Fuente** entendemos el origen de una cosa, o en palabras de la Enciclopedia Salvat: "principio, fundamento, causa y origen de una cosa determinada"

El Derecho Fiscal, como rama autónoma del Derecho Público, ha supeditado su existencia, a las variaciones económicas por las que atraviesa un Estado, adecuando sus normas conforme a las necesidades de uno de los elementos de este: **la población**, entendiendo a ésta, como el conjunto de personas que lo habitan y en él desarrollan un cúmulo de actividades de diversa índole, incluida, desde luego, la referente al campo de las finanzas públicas y economía.

Las Fuentes del Derecho Fiscal, en esencia, como las de cualquier otra ramificación de la Ciencia del Derecho, toman en consideración, como ya aseveramos, las necesidades de los integrantes de la población, ubicados en una superficie territorial limitada y en una época cronológica determinada, motivo por el cual encontramos profundas diferencias en las normas del Derecho Fiscal vigentes en diversas épocas históricas.

Por otro lado, las Fuentes de creación del Derecho Fiscal, son en su mayoría identificables con las que hacen surgir a cualquier otra norma

jurídica, salvo las fuentes exclusivas del Derecho Público, como el Reglamento, los Decretos y las Circulares, que competen a la autoridad administrativa en forma exclusiva.

En terminología jurídica la palabra Fuente tiene tres acepciones, que son las siguientes:

- ◆ **Formales:** son los procesos de creación de las normas jurídicas.
- ◆ **Reales:** son los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas.
- ◆ **Históricas:** es un término que se aplica a los documentos que encierran el texto de la ley o de un conjunto de leyes.

Algunos tratadistas difieren de la siguiente clasificación de las Fuentes de Derecho Fiscal, pero la mayoría coinciden en considerar como tal, a la que a continuación enunciaremos:

- Constitución
- Ley
- Decreto – Ley y Decreto – Delegado
- Circulares
- Reglamento
- Jurisprudencia
- Costumbre
- Doctrina

- Tratados Internacionales
- Principios Generales del Derecho.

Más adelante nos enfocaremos, al análisis de cada una de las fuentes del Derecho Fiscal que hemos señalado en el párrafo que antecede.

2.2.1 La Constitución

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el fundamento de todo nuestro orden jurídico, de ella derivan las normas que lo componen, las que para alcanzar plena validez **deben ajustarse en todo y por todo** a sus principios y postulados.

En tales condiciones, la llamada Carta Magna, aparece como la fuente primigenia del Derecho Tributario, en razón de que proporciona **los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra nuestra disciplina.**

En este orden de ideas, las leyes secundarias que de ella se originan no pueden, ni excederse, ni suprimir, lo señalado por la Constitución, es decir, solo podrán sujetarse a lo estipulado expresamente por la misma. Y de ninguna forma ir más allá del precepto que se pormenoriza a través de estas.

Al respecto, Arrijoja Vizcaino apunta una idea muy clara de Serra Rojas, para tal punto, pues expresa lo siguiente "La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto que determina la estructura del Estado, la forma de Gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad

jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”¹⁶

La Ley Suprema consigna los principios rectores del orden jurídico fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer el Sistema Jurídico Tributario.

¹⁶ SERRA, Rojas Andrés, citado por Arrijo Vizcaino, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", 7ª edición, México, D.F., Ed. Themis, 1991, p. 31

2.2.2 La Ley

En México, la única fuente formal del Derecho Fiscal es precisamente la Ley, como se desprende del contenido de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que **los mexicanos tienen la obligación de contribuir** a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de manera proporcional y equitativa que establezcan LAS LEYES. Refuerza ésta opinión la circunstancia de que el artículo 73, en su fracción VII, señala como atribución del Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. O sea, que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer contribuciones al órgano en quien deposita la propia Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

La Ley es una regla de Derecho, emanada por el Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas de tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de Ley.

En virtud del Principio de Legalidad, contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el Derecho

Tributario Sustantivo, y en lo relativo a la creación de los hechos imponibles y a todos los elementos y características de la obligación tributaria, es de afirmarse que la única fuente formal del Derecho Tributario es la Ley.

El Derecho Tributario Sustantivo está contenido fundamentalmente en las leyes reguladoras de diversos impuestos, derechos y contribuciones especiales. El Código Fiscal de la Federación es supletorio de las leyes específicas de cada tributo. En defecto de disposiciones aplicables en las leyes reguladoras de cada contribución y del Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente "el derecho federal común" cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza del Derecho Fiscal, entendiéndose por derecho federal común, el contenido en el Código Civil para el Distrito Federal, el Código de Comercio, así como el resto de la legislación sustantiva federal. Los Códigos Civiles de Estados no son aplicables en ningún caso.

La Ley no puede ir más allá de la Constitución, ni en contra de esta.

2.2.3. Decreto – Ley y Decreto – Delegado

Aún cuando la regla general, dada la división de Poderes que establece la Constitución, es que la Ley tenga su origen en el Poder Legislativo, por excepciones previstas en la propia Constitución, la Ley puede tener su origen en el Poder Ejecutivo. Se habla entonces en la doctrina del Decreto – Ley – Delegado.

En estos casos el Poder Ejecutivo se encuentra facultado para emitir decretos con fuerza de ley, que pueden modificar y aún suprimir las existentes, o bien, pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

EL DECRETO – LEY se produce cuando la Constitución autoriza directamente al Poder Ejecutivo, para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tales situaciones. En México se exige que el Ejecutivo dé cuenta al Congreso de la Unión, del ejercicio de ésta facultad. Como ejemplo de esta facultad del Ejecutivo, citaremos las que le han sido autorizadas en los términos del artículo 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Estaremos frente a un DECRETO – DELEGADO cuando la Constitución autoriza el Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley, por un tiempo limitado y para objetivos definidos. Un caso específico de delegación de facultades para legislar en materia tributaria, se encuentra en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por virtud del cual el Ejecutivo, puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las tasas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y prohibir las importaciones, exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de cualquier otro propósito en beneficio del país.

El Ejecutivo debe someter a la aprobación del Congreso, el uso que hubiese hecho de la facultad concedida, al enviar el proyecto de presupuesto anual.

2.2.4. El Reglamento

El Reglamento, es un acto jurídico formalmente administrativo; tiene su origen en el Poder Ejecutivo, pero es materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan las normas de una ley, a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos, y con la finalidad de facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Congreso.

Según doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, confiere al Ejecutivo tres facultades:

- 1) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión;
- 2) La de ejecutar dichas leyes;
- 3) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, que se traduce en la facultad reglamentaria.

En esta última, la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas, que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión; En este orden de ideas, el Reglamento es un acto formalmente administrativo y

materialmente legislativo; participa de los atributos de una ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza general, abstracta e impersonal.

Se distinguen la Ley del Reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa al exacto cumplimiento de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aún en lo que parece común a los dos ordenamientos, que es su carácter general, abstracto e impersonal y difieren en que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para ejercer una facultad que está en el acervo constitucional del Ejecutivo: aplicar la ley a casos concretos.

No existe disposición constitucional que autorice al Presidente de la República para delegar la facultad reglamentaria en ninguna persona o entidad. Es una facultad que le es exclusiva.

Los reglamentos administrativos están gobernados por dos principios básicos: el de RESERVA DE LA LEY, y el de PREFERENCIA DE LA LEY.

- PRINCIPIO DE RESEVA DE LA LEY: El Presidente, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de exclusiva competencia del

legislador, como son en materia tributaria los hechos imposables, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, etc. La violación de este principio trae como consecuencia la inconstitucionalidad del reglamento y por consecuencia su impugnabilidad por medio del Juicio de Amparo.

- PRINCIPIO DE PREFERENCIA DE LA LEY: proclama que las disposiciones de un reglamento, no pueden válidamente contrariar u oponerse en forma alguna a las disposiciones contenidas en la ley, que se reglamenta por su conducto.

Los reglamentos tienen como finalidad principal el desarrollar y facilitar la aplicación de la ley, de donde se desprende, por un lado, la subordinación que existe del reglamento respecto de la ley, toda vez que aquél no puede ir más allá de lo dispuesto por ésta ni menos aún ir en contra del texto expreso de la repetida ley.

La facultad reglamentaria del Ejecutivo es discrecional, o mejor dicho, espontánea, por lo que puede expedir un reglamento cuando lo considere conveniente. La ley dispone, como ha sucedido en algunos casos, que el Ejecutivo expida un reglamento de la misma; se ha considerado que tal facultad constituye una invitación solamente y no a una delegación de facultades del legislativo.

2.2.5 Las Circulares

Las Circulares, son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos, ni para crear obligaciones a los particulares.

En tal sentido, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 35 establece que “los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos, cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación”.

De la lectura del numeral anterior, es sencillo encontrar que mediante las circulares no es jurídicamente factible, que sean impuestas obligaciones a los particulares, y por tanto, no existe la posibilidad de que mediante este tipo de instrumentos pueda crearse una nueva figura de “sujeto pasivo de la obligación tributaria”.

En virtud de que estas circulares no pueden influir en el tema de la tesis, solo las mencionamos someramente y como mera referencia jurídica.

2.2.6 La Jurisprudencia

La Jurisprudencia, se define como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de una resolución de los casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores.

Elementos de la definición:

- ◆ Todo tribunal, para la solución de los casos que le competen, debe efectuar una previa interpretación de la ley que va a aplicar, desentrañando su contenido y precisando las consecuencias jurídicas que se derivan de la hipótesis normativas que contiene.
- ◆ Como los casos que se someten a los órganos jurisdiccionales suelen repetirse, es factible que las interpretaciones también se repitan, inclusive en forma habitual, constante y sistemática.
- ◆ Si reunidos esos requisitos, por la ley se dispone que los criterios interpretativos así establecidos se apliquen de manera uniforme para la solución de los casos similares que en el futuro lleguen a presentarse, se crea jurisprudencia, en el sentido que a nosotros nos interesa.
- ◆ Una vez creada la jurisprudencia, también por disposición de la ley, obliga como criterio interpretativo de la ley para casos comunes, tanto al

órgano jurisdiccional que la sentó como a los tribunales que le sean jerárquicamente inferiores y a los que les corresponda la substanciación de las instancias previas Así por ejemplo, dentro de nuestro Derecho Procesal Tributario, la primera instancia de una controversia hacendaria se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación; en tanto que la segunda se desahoga, según el monto o la importancia y trascendencia del asunto de que se trate, ante un Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa o ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pues bien, la jurisprudencia sentada por este último tribunal es de observancia obligatoria para los dos primeros.

En México, la Jurisprudencia tiene gran importancia como fuente del Derecho, pues muchas de las reformas o innovaciones que se introducen en nuestras leyes, incluidas las fiscales, ya sea porque se interpreten las leyes o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisprudenciales han emitido en una serie de casos análogos; pero debemos tener presente, para comprender con exactitud la importancia de esta fuente de Derecho, que la **Jurisprudencia, por sí misma, no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales, ni a ninguna otra, sino que únicamente interpreta el alcance y significado de las mismas.**

La Jurisprudencia pudiera resultar de suma importancia para la resolución de la problemática que se plantea en el presente análisis; sin embargo,

respecto al tema de los extranjeros (en lo relativo a la obligación de contribuir) no fue posible localizar alguna Jurisprudencia.

2.2.7 La Doctrina y La Costumbre

La Doctrina y la Costumbre, no pueden ser consideradas como fuentes formales del Derecho, pues no tiene fuerza para crear disposiciones jurídicas nuevas, sino sólo la función de sugerir a los legisladores, las necesidades de la sociedad y el sentido de las mismas, sin que por sí solas puedan llegar a tener carácter obligatorio y general.

A la doctrina corresponde desarrollar y precisar los conceptos, que luego serán vertidos en las leyes, pero en estricto derecho sólo constituye una corriente de pensamiento filosófico, que está en posibilidad de influir en la creación de la Ley.

De la costumbre podemos decir, que es un uso implantado por la colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio, sin que en realidad se encuentre regulado. Por tal circunstancia, carece por completo de fuerza jurídica aplicable, fuera del entorno de la sociedad que así lo considera; e inclusive, es menester aclarar que ni siquiera dentro de esa sociedad tiene carácter obligatorio, pues sólo cumple con los preceptos de la costumbre quien lo desea, pudiendo válidamente sustraerse de su "radio de influencia" las personas a las que les sea indiferente tal o cual costumbre.

Por lo anterior, podemos concluir que ni la doctrina ni la costumbre, son verdaderamente relevantes para el desarrollo, ni para el sentido en que será resuelta la interrogante planteada, en el presente estudio.

2.2.8 Los Tratados Internacionales

Avalados por el texto del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que conjuntamente con las leyes del Congreso de la Unión, “los Tratados que estén de acuerdo con la misma” serán la Ley Suprema de toda la Unión.

Al respecto **Raúl Rodríguez Lobato**, dice que “los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes y toda vez que en ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyen fuente formal del Derecho”.¹⁷

En México la mayor parte de los tratados que se han firmado en materia financiera, tienen por objeto primordial el evitar la doble tributación.

¹⁷ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, “*Derecho Fiscal*”, *op. cit.* p. 29

2.2.9 Los Principios Generales del Derecho

Los Principios Generales del Derecho son fuentes formales, de acuerdo a lo señalado por el artículo 14 de nuestra Carta Magna, que así los reconoce expresamente, cuando afirma que “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 de Derecho**”.

Una vez que ha quedado demostrada la validez y alcances legales de los Principios Generales de Derecho, debemos aclarar que no debemos entender que los mismos son la tradición de los tribunales, ni las doctrinas de los jurisconsultos, ni las opiniones personales del juez, sino los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales sólo a las mexicanas que se hayan expedido después de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que “Los Principios Generales del Derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho, de tal manera que el juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en

contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse.”

2.3 Ambito Espacial de la Ley Fiscal

Es importante comentar, que cuando se habla de “Ambito Espacial de la Ley Fiscal” nos estamos refiriendo al AMBITO DE VALIDEZ (en uno de sus aspectos) de las normas tributarias, es decir, a la extensión territorial sobre la cual tales normas son imperativas y surten sus efectos sobre los gobernados por tales conceptos legales.

Encontramos en este aspecto, que tanto las Entidades Federativas como la misma Federación, están facultadas para crear y promulgar sus propias leyes, incluidas las fiscales, con la única limitante de que las que expidan las primeras no vulneren el campo de acción en el que sólo legisladores de la Federación puede intervenir.

La Federación hace valer sus leyes tributarias en todo el territorio nacional, en virtud del Pacto Federal contenido en la propia Constitución, pues de tal carácter son las normas que ella se encarga de expedir por medio del Congreso de la Unión, siempre actuando dentro de los límites de su esfera de atribuciones impositivas, que la misma Carta Magna le ha asignado.

Las Entidades Federativas pueden libremente crear y promulgar leyes de tipo fiscal o de cualquier otra clase, siempre que no sobrepasen el radio de acción al cual pueden abocarse, es decir, que tales leyes sean creadas de

manera que su materia y contenido no coincidan exactamente con los que sólo el Congreso de la Unión está facultado para legislar. Aseveramos lo anterior en virtud de lo dispuesto por la fracción I del artículo 121 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que “las leyes de un estado sólo tendrán efectos en su propio territorio y por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él.”¹⁸

Atendiendo al Pacto Federal anteriormente citado el Congreso de la Unión, está facultado para legislar en materia fiscal dentro de los límites que le imponen las fracciones VII y XXIX-A, del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que previa su lectura, puede afirmarse que los campos que en tal materia son susceptibles de regulación son muchos, de manera que **la facultad es muy extensa en relación con los mexicanos**, y sería conveniente decir que, en razón de ello es difícil hablar de un “tope” en materia tributaria para el Legislativo Federal.

Al Congreso de la Unión corresponde dictar leyes impositivas de carácter federal, lo cual importa que las mismas prevalecen sobre todo el territorio Nacional y sobre cualquier ley que en tal sentido cree alguna de las Entidades Federativas.

¹⁸ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 121, 1999.

Los problemas que surgen de los conflictos de leyes en el espacio se refieren principalmente:

- a) Al Estado y capacidad de las personas
- b) Al régimen de los bienes muebles o inmuebles, que ubicados en un territorio determinado, pertenecen a extranjeros o son materias de actos o contratos celebrados fuera del territorio Nacional.
- c) A las formalidades que deben revestir los actos celebrados en un Estado, para que su validez pueda ser reconocida en otro Estado en el que han de ser ejecutados.

Para empezar, debemos decir que de la lectura del artículo 7º. Del Código Fiscal de la Federación, se desprende el Principio de Jerarquía que hemos mencionado, al decir que “las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entrarán en vigor **en toda la República**, el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior”.

De esta disposición surge el hecho de que las leyes fiscales afectan a las personas de nacionalidad extranjera (y no sólo a las mexicanas) convirtiéndolas en sujetos pasivos de obligaciones fiscales que pueden ser de muy diversos tipos: del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo, del impuesto al valor agregado, etc.

De acuerdo a lo que nosotras sostenemos, las leyes secundarias no están facultadas para dejar abierto para encuadrar dentro de las hipótesis legales, como sujetos pasivos de la obligación de contribuir a los extranjeros, en razón de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, solo señala tal obligación **expresamente** para los mexicanos.

Ahora bien, el Congreso de la Unión, al crear las diversas leyes fiscales, tal es el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta, incluye a los extranjeros dentro de los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones fiscales, pero no como individuos en si, pues tal postura sería tanto como pretender gravar con contribuciones a una persona por su nacionalidad, lo cual resultaría francamente absurdo a todas luces; tampoco los gravó por su sola residencia en el extranjero, pues estaría creando leyes de efectos extraterritoriales.

El Congreso resolvió que para evitarse las lógicas molestias que una ley de tal índole traería consigo, debía afectar otros rubros, como el patrimonio o los ingresos de las personas extranjeras que aunque residan en el extranjero, sus bienes y riqueza tengan origen o se encuentren ubicadas precisamente dentro del territorio Nacional, con lo cual las leyes impositivas mexicanas sí llegarían a afectar a individuos mexicanos y extranjeros. Los legisladores habrían creado los conceptos de “establecimiento permanente o base fija” y el de “fuente de riqueza”

Por último, es recomendable establecer qué debemos entender cuando se hable de “México” en materia tributaria. El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 8º, el ámbito de aplicación de las leyes fiscales y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 42 dispone que “El territorio Nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes.
- III. El de las islas de Guadalupe y Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional, y las marítimas interiores.
- VI. El espacio situado sobre el territorio Nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.”¹⁹

¹⁹ *Idem*, Art. 42

2.4 Ambito Temporal de la Ley Fiscal

Una vez que hemos explicado lo relativo al ámbito espacial de validez de las leyes fiscales, es menester que sea analizado ahora lo que significa **ámbito temporal** de una ley de tipo tributario.

Cuando nos referimos al ámbito temporal de una norma jurídica, hablamos del período durante el cual la misma es aplicable, es decir, el tiempo en que puede surtir todos sus efectos legales.

Todas las leyes sujetan su aplicabilidad y validez de sus efectos a un determinado período de tiempo, el cual es muy variable, tanto como el legislador lo desee. Es precisamente este espacio cronológico, en que la ley tiene su vigencia sobre el territorio en el que se encuentra la población a quien va dirigida.

Para determinar el momento en que se inicia la vigencia de una norma legal, se han elaborado varios sistemas, a los que nos vamos a referir brevemente.

En primer término encontramos al denominado "SISTEMA SIMULTANEO"; de acuerdo con éste, la ley entra en vigor en el mismo momento de su publicación. Como de acuerdo con lo expuesto por ROSSI, este sistema

tiene la ventaja de que evita fraudes legales, pues se sabe a ciencia cierta el día en que debe empezar a contarse, los legisladores lo han establecido como sistema general, como se desprende de la lectura del artículo 7º. Del Código Fiscal de la Federación.

El "SISTEMA SUCESIVO", advierte que la ley entra en vigor el mismo día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación en la Ciudad de México, pero en los demás lugares empieza su vigencia el día que resulte de calcular la distancia existente entre éste y el Distrito Federal.

El llamado "SISTEMA VACATIO LEGIS", consiste en señalar un plazo o fijar una fecha para que entre en vigor una nueva ley, que será inoperante en tanto no llegue el término al cual se sujeta el inicio de sus efectos legales inherentes.

Se ha discutido mucho acerca de cuál debe ser el término de duración de la vigencia de las leyes tributarias; este problema tiene su origen en lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que el Congreso está facultado para imponer las contribuciones necesarias "a cubrir el presupuesto".

Ahora bien, como el presupuesto del Gobierno Federal debe ser discutido y aprobado anualmente, por inferencia lógica se ha llegado a la conclusión de

que las leyes fiscales, cuya finalidad es precisamente establecer las contribuciones necesarias para la integración de dicho presupuesto, deben tener también vigencia anual.

Sobre este punto particular **Emilio Margáin Manautou**, sostiene que “...debemos concluir que la vigencia constitucional de la ley fiscal es de un año”.²⁰

Este elemento distingue a la ley fiscal de todas las demás y es una particularidad de la misma. En virtud de los razonamientos anteriores, dichas leyes son reformadas año con año, mediante la denominada “Resolución Miscelánea Fiscal” (se ha dicho que es distinta de aquella), y dichas reformas tienen por igual el carácter de obligatoriedad de la ley, pues en sí son parte integrante de la misma.

Es necesario aclarar que cada año se reforman las leyes fiscales únicamente en lo referente a las tasas aplicables a los impuestos, derechos, etc., pero no significa que toda la ley sea abrogada anualmente para crear otra totalmente nueva y distinta. Normalmente permanece invariable en la mayoría de los conceptos que encierra, salvo algunas ocasiones en que sí cambian.

²⁰ MARGAIN, Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, op. cit. p. 53

Al respecto, el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

“Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido los criterios expuestos, al resolver:

“PERIODICIDAD ANUAL DE LAS LEYES FISCALES. Las leyes de carácter fiscal tienen una periodicidad limitada, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65 fracción II y 73 fracción VII, de la Constitución Federal. La Ley de Ingresos tiene, para su vigencia, un período determinado, o sea de un año, al cabo del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el legislador, al incluir en el Presupuesto de Ingresos determinado tributo, tiene a su vez la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto las leyes tributarias, del orden mismo del impuesto incluido en el presupuesto anual; esto natural y lógicamente, por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada año. Esta tesis sobre periodicidad fija y determinada de las leyes tributarias y su continuidad por el sólo hecho de

comprenderse en el tributo en la Ley de Ingresos está aceptada por la doctrina". (Queja 200/52, Oficina Federal de Hacienda en Piedras Negras. Coahuila. Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXVII. Página 1178).

CAPITULO III

3. PENSAMIENTO EN DIVERSAS ÉPOCAS ACERCA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE PERSONAS EXTRANJERAS EN MÉXICO.

Los extranjeros no siempre han estado obligados constitucionalmente a pagar tributos en México. En este apartado haremos un resumen de las disposiciones fiscales en diversas épocas de la historia de México en lo relativo a la obligación mencionada al rubro.

Sobre este tema **HUGO CARRASCO IRIARTE**, en su obra "**Derecho Fiscal Constitucional**" propone una clasificación de las etapas históricas del cobro de Tributos, que algunas Leyes sí contemplan a los extranjeros como sujetos del pago de contribuciones, mientras que en otras no se les menciona en absoluto, ya sea expresa o tácitamente, como sujetos de la obligación que nos ocupa, es decir, de contribuir a los gastos públicos.

La clasificación acerca de las diversas etapas históricas del Derecho Tributario en México que propone **CARRASCO IRIARTE** es la siguiente:

- Época Precortesiana.
- Época Colonial.
- Época del México Independiente.

3.a. Época Precortesiana

En cuanto a este renglón, se hará alusión a lo expresado por **FRAY DIEGO DE DURÁN**, respecto de los grandes Tributos que se cobraban en la gran Tenochtitlan.

“La historia mexicana hace en este lugar una disgresión y particular memoria de los grandes tributos y riquezas que entraban en la Ciudad de México y con que servía a los que con su trabajo y sudor iban a las guerras y derramaban su sangre por el aumento de sus personas y por honra de su rey y defensa de su patria. Y hace particular memoria de los que, como principales causas del engrandecimiento de su república y de haber sujetado tantas ciudades y provincias y tantos géneros de gentes y naciones, como valerosos y valientes capitanes, eran (de) estos tributos reales participantes.

La historia cuenta y dice que los valerosos varones que por grandeza y valentía y por los grandes y excesivos trabajos que padecieron y sufrieron en ganar y sujetar a Azcapotzalco, a Cutyuacán, la provincia de Xochimilco, a Cuitláhuac, a Colhuacán, a Chalco y demás provincias.

Todos esos pueblos, provincias y ciudades populosas vencieron y desbarataron los valerosos varones que aquí nombraré: Tlacalael, Tlakahuepan, Huehue Motecuhzoma, Huehue Zaca, Axicyo, por cuya causa

fue México engrandecido, temido y reverenciado, y su nombre mexicano servido y acatado.

Y éstos empezaron y dieron principio a las guerras para ser subidos, como lo fueron, y a quien daban grandes riquezas y tributos, que conviene mencionar: piedras preciosas de muchísimos tipos, aves de distintas razas y plumajes espléndidos, objetos traídos de la costa, ropas elegantísimas para mujer, pinturas, maíz, frijoles, insectos como hormigas y chapulines, frutas de todo tipo, flores de mil tonos, etc.

Y la causa que pone para que hubiese obligación de tributar, dice de esta manera: tributaban las provincias todas de la tierra, villas y lugares, después de ser vencidos y sujetados por la guerra y compelidos por ella, por causa de que los valerosos mexicas tuviesen por bien bajar las espadas y rodelas y cesasen de matarlos a ellos, y a los viejos y viejas y a los niños, por redimir sus vidas y por evitar la destrucción de sus pueblos y menoscabo de sus haciendas.

De todo había tanta cantidad que no faltaba día de esta vida que no entrara en la ciudad de México gente forastera, con gran cantidad de cosas, así de provisión, como de riqueza, para el rey y para los grandes señores, lo cual ganaron con el sudor de su frente..."²¹

²¹ CARRASCO, Iriarte Hugo, "*Derecho Fiscal Constitucional*", 2ª edición, México, D.F., Ed. Harla , 1995, pp. 123-127

Los Tributos que existían entre los aztecas pueden dividirse en grandes grupos:

- Los impuestos cobrados a los pueblos sometidos por los propios aztecas.
- Los tributos interiores pagados por los mismos mexicas.

Aquellos pueblos que estaban sometidos a los aztecas tenían que pagar los siguientes tributos: en especie o mercancía y los tributos en servicios especiales.

Los mexicas debían pagar los siguientes tributos:

- El que pagaban a los señores naturales.
- El tributo religioso.
- El tributo del tiempo de guerra.

Hablando acerca de los tributos religiosos, para el sostenimiento y gastos de reparación de los templos tenían dedicadas grandes extensiones de tierra, las que denominaban teotoalpan o tierra de los dioses, eran de tres clases:

- El de primicias de los frutos del campo.
- Mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal y vestidos.
- Tributos de servicios, labrando los terrenos dedicados a los templos

Los pueblos sometidos a los mexicas, tenían la obligación de seguirlos en la guerra, a cuyo efecto se les señalaba la gente con la que debían contribuir.

El servicio de guerra consistía también en llevar las armas y equipaje de los guerreros.

Existieron por igual las sanciones y otras costumbres; a nadie le valía razón ni excusa para exceptuarse del pago el tributo: si pobre, debía trabajar; si enfermo, se esperaba a que sanase; los exactores perseguían a todos con la mayor crueldad teniendo facultad de vender como esclavos a los incumplidos”.

3.b. Época Colonial

Las contribuciones en México, durante la dominación española eran obligatorias tanto para nacionales como para extranjeros, y quedan comprendidas en la forma siguiente:

- Impuestos sobre el Comercio Exterior.
- Impuestos y gravámenes en el Comercio Interior.
- Impuestos sobre la Agricultura y la Ganadería.
- Impuestos sobre Sueldos y Utilidades.
- Impuestos sobre Actos, Documentos y Contratos
- Impuestos sobre Juegos, Diversiones y Espectáculos Públicos.
- Impuestos de Capacitación.

Todas estas contribuciones, en razón de la dominación que España estableció sobre casi todo el continente Americano, eran destinadas a la Tesorería de Madrid.

"...Alejandro de Humboldt, en un ensayo acerca del Reino de la Nueva España, alude a que sería fácil que el reino de México, incrementando su fuerza laboral, generaría por sí solo y en pocos años para el gobierno español, una utilidad líquida doble de la que en ese tiempo le daba toda la América española..."²²

Del Virreinato de la nueva España recibía la Tesorería de Madrid de cinco a seis millones de pesos al año. Del de Perú, cuando más un millón anual; del Virreinato de Buenos Aires, de seis a setecientos mil pesos cada doce meses; por último, del Virreinato de la Nueva Granada obtenía anualmente una cantidad de cuatrocientos a quinientos mil pesos, y al ser la menos productiva y redituable, era también la que menos interesaba a la corona española.

²² *Idem.* pag. 135.

3.c. Etapa del México Independiente

En este espacio haremos referencia, acerca de diversos textos constitucionales en lo relativo a la obligación tributaria, incluyendo, desde luego, a lo que las Constituciones de 1857 y la actual de 1917 señalan al respecto.

“...En los primeros años de la vida independiente de nuestro país, éste se encontró con gran desorientación desde todos los puntos de vista, y por consecuencia y con mayor razón en materia de finanzas.

Ya que un factor que debe ser tomado en cuenta para juzgar de la situación financiera que prevaleció en nuestra nación es la guerra de Independencia en sus once años de duración y su prolongación a través de las luchas internas y de las invasiones, estado de inquietud e incertidumbre, que terminó apenas en el tercer cuarto del siglo XIX, durante todos esos años, ese caos trajo como consecuencia la disminución de las fuentes de riqueza, con el consiguiente empobrecimiento del erario, aumento de gastos, elevación de las cuotas impositivas para cubrir sus déficits, con el resultado natural del contrabando y de la venalidad de los agentes fiscales que no se sentían vigilados y carecían de freno en su afán de riqueza, por tener conciencia de la falta de comunicaciones que impedían una rápida acción para que les fueran exigidas responsabilidades aunado a la inseguridad

derivada de los cambios de gobernantes, tan frecuentes, desconociendo cada uno de los nuevos que llegaban, la maquinaria de la administración...”²³

Las disposiciones que analizamos provienen de los siguientes ordenamientos y épocas:

- a) Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana (Apatzingán, 1814).
- b) Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano (1822).
- c) Leyes constitucionales de la República Mexicana (1836).
- d) Constitución Política de la República Mexicana (1857).
- e) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917).

²³ *Idem.* p. 135.

3.1 Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana.

“...El decreto a que se refiere el encabezado fue sancionado en Apatzingán el día 22 de octubre de 1814, y se refiere al objeto de este trabajo de tesis en sus artículos 36 y 41, que a la letra establecen:

ART. 36. “Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para su seguridad y defensa”.

ART. 41. “Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo...”²⁴

Del primer dispositivo citado, se desprende que en él, los legisladores pretendieron cubrir con las contribuciones los gastos más apremiantes que en tal momento tuvo la nación, como fueron los gastos ocasionados por la encarnizada y prolongada Guerra de Independencia. Así, al especificar el objeto principal de las contribuciones, que fue solventar el costo de la guerra, se restó importancia a muchos otros gastos públicos, que debieron cubrirse con los tributos de los ciudadanos.

²⁴ *Idem.* p. 142

Se observa además, que en el decreto de Apatzingán jamás se mencionó a los extranjeros como sujetos de la obligación tributaria; tal vez debido a que al terminar la guerra de independencia fueron expulsadas muchas personas de origen europeo, ya que México no era un paraíso para invertir, resultando poco atractivo para nuestros vecinos del norte. Por lo tanto no consideraron necesario reglamentar la obligación tributaria a que nos referimos.

3.2 Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano.

Este reglamento fue suscrito en la Ciudad de México el 18 de Diciembre de 1822, y contiene en su artículo 15 la siguiente obligación:

ART. 15. “Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”.

Es sumamente notorio que el texto del artículo citado no excluye, - como otras leyes anteriores - a las personas de nacionalidad extranjera, de la obligación de contribuir a los gastos del Estado, pues alude con toda precisión que deben contribuir “todos los habitantes del Imperio”, lo que engloba tanto a personas de nacionalidad mexicana o de otras distintas, siendo requisito indispensable la residencia en el territorio imperial, pues de lo contrario estaría exento del pago de tributos.

Es también necesario decir que la obligación fiscal era exclusiva de todos “los habitantes del Imperio”; esto es uno de los errores de su redacción, pues el reglamento excluyó de la obligación tributaria a los extranjeros y a los mexicanos que residiendo en otro país, obtuvieran ingresos en territorio mexicano, hecho que constituyó un gran vacío legal en su tiempo.

Podríamos decir válidamente que tal vez no quedarían comprendidas dentro del precepto enunciado, las personas morales, pues claramente señalan que “todos los habitantes del Imperio” debieran contribuir a los gastos del Estado. Pero el concepto de “habitación” es únicamente aplicable a personas físicas.

Referente al empleo de la frase “urgencias del Estado”, solo podríamos justificar tal posición si los creadores de la misma quisieron expresarse a las necesidades del Estado, y no a las que el Estado hubiera requerido en forma apremiante, pues se desvirtuaría el principio de que el producto obtenido de las contribuciones debe aplicarse al gasto público, y no solamente a los gastos “urgentes”.

3.3 Textos Constitucionales de la República Mexicana.

La Carta Magna, a que hace referencia el rubro de la presente, fue suscrita en la Ciudad de México el día 29 de Diciembre de 1836; en la fracción II del artículo 3º se dispuso que:

ART. 3º. “Son obligaciones del mexicano:

II.- Cooperar a los Gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.”

Por otra parte, el artículo 12 de ésta Primera Ley disponía que “Los extranjeros, introducidos legalmente en la República, gozan de todos los derechos naturales, y además los que se estipulen en los tratados, para los súbditos de sus respectivas naciones; y están obligados a respetar la religión, y a sujetarse a las leyes del país en los casos que puedan corresponderles”.²⁵

De lo dispuesto por ambos numerales se dilucida que: **tanto las personas nacionales como las procedentes del extranjero estuvieron obligadas a contribuir al gasto público mientras estas “leyes constitucionales” tuvieron vigencia.**

²⁵ TENA, Ramírez Felipe, “*Leyes Fundamentales de México*”, 14ª edición, México, D.F., Ed. Porrúa, 1987, p. 208

Los extranjeros fueron sujetos de las garantías -individuales como ahora conocemos a los “derechos naturales”- pero además se debían supeditar a las leyes, en los casos que pudiera corresponderles. Por tanto, si una ley fiscal atribuía a los extranjeros una carga tributaria determinada, debían pagar oportunamente la obligación fiscal a su cargo, siempre que le hubieren dado nacimiento.

3.4 Constitución Política de la República Mexicana.

Hablaremos en este espacio de la primera Constitución Nacional que realmente tuvo una aplicación continua, pues desde su promulgación el 5 de Febrero de 1857 y hasta el año de 1917 fue vigente, y por tanto, rectora del sistema jurídico de México durante todo ese tiempo.

Fue sancionada por el Congreso Constituyente, como ya dijimos, el día 5 de Febrero de 1857; referente al área tributaria podemos encontrar en su cuerpo dos artículos en especial: el 31, que se refiere a las obligaciones de los mexicanos, y el 33, referente a las personas extranjeras y a sus derechos, obligaciones e inclusive a algunas sanciones y restricciones que les eran aplicables.

El **artículo 31** rezaba como sigue: "Es obligación de todo mexicano:

- I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.
- II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".²⁶

²⁶ *Idem*, p. 611

Por su parte el **artículo 33** contenía la siguiente disposición. “Son **EXTRANGEROS** los que no posean las calidades determinadas por el artículo 30. Tienen derecho a las garantías otorgadas en la sección primera, título I de la presente Constitución, salvo en todo caso la facultad que el Gobierno tiene para expeler al extranjero pernicioso. **TIENE OBLIGACION DE CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PUBLICOS, DE LA MANERA QUE DISPONGAN LAS LEYES**, y de obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país, sujetándose a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otros recursos, que los que las leyes conceden a los mexicanos.”²⁷

Los legisladores llenaron de tal manera el vacío existente en otros textos constitucionales de vigencia anterior a la de 1857, y determinaron que tanto mexicanos como extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la forma en que lo dispongan las leyes respectivas, es decir, las legislaciones de carácter fiscal.

²⁷ *Idem*

3.4.1 Situación Actual de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

ART. 33. "Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30. Tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, título primero de la presente Constitución; pero el Ejecutivo de la Unión tendrá facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio nacional, inmediatamente y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente.

Los extranjeros no podrán en ninguna manera inmiscuirse en los asuntos políticos del país."²⁸

²⁸ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 33, 1999

3.5 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En la misma fecha que su antecesora, es decir, el día 5 de Febrero, solo que del año de 1917, fue promulgada la Constitución Política que hoy rige a los Estados Unidos Mexicanos, en la Ciudad de Querétaro, promovido tal acto por el Barón de Cuatro Ciénegas, Don Venustiano Carranza, quien ha sido considerado el motor que puso en movimiento lo que ahora denominamos "Constitucionalismo", al convocar a un Congreso para que se abocara a la tarea de elaborar una nueva Primera Ley Nacional, misma que fue dada a conocer en la fecha que señalamos en los primeros renglones de éste párrafo.

Respecto a las bases del sistema fiscal mexicano, éstas se encuentran contenidas en el artículo 31 de la Carta Magna en cita, y fueron inspiradas en su totalidad en lo dispuesto en la Constitución de 1857, es decir, se compone de cuatro fracciones, idénticas ideológicamente a la Ley Suprema de anterior vigencia.

Sin embargo, la fracción IV del actual artículo 31 establece que "Son obligaciones de los mexicanos (...) IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en

que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes”²⁹

En relación a este punto en particular, surge la interrogante que motiva la presente tesis, pues en ella se basa este trabajo, y esa pregunta consiste en saber si la Ley fundamental establece que sólo los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público, con exclusión de los extranjeros.

Esta duda se desprende de la redacción misma del artículo 31, pero además del hecho de que dicho numeral, se encuentra precisamente en el capítulo II que se denomina “DE LOS MEXICANOS”.

Además, cuando la Constitución se refiere en otro capítulo, mismo que está dedicado en forma particular y como su nombre lo indica: “DE LOS EXTRANJEROS”, **ÉSTE EN NINGUN MOMENTO HACE REFERENCIA, A SÍ ESTOS TIENEN O NO LA OBLIGACIÓN DE TRIBUTAR EN MÉXICO.**

De la lectura simple de los textos de ambas disposiciones, además del artículo 33 antes transcrito, no encontramos algún fundamento a parte, que contenga la obligación expresa, que deberían tener los extranjeros consignada en la Constitución de pagar contribuciones en México, Pero por el contrario, es fácil encontrar la justificación en disposición expresa,

²⁹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 31, 1999

(artículo 31 fracción IV) para que los mexicanos tengan la obligación a contribuir a sufragar los gastos públicos.

¿De dónde proviene tal problema? Pues bien, el vacío de ésta interrogante tiene su origen en que los congresistas que formaron el Constituyente de 1917, omitieron incluir en el texto del actual artículo 33, una parte medular del artículo de idéntico número de la Constitución de 1857. Si nos remitimos al breve análisis del artículo anteriormente transcrito de la Constitución de 1857, de manera muy atinada, en aquél, sí incluyeron una disposición relativa al tema que ahora nos ocupa, es decir, que en el cuerpo del artículo 33 anterior, sí existía la obligación fiscal a cargo de personas extranjeras.

CAPITULO IV

4. ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACION FISCAL

4.1 Definición de “Obligación Fiscal”.

Debemos entender por “OBLIGACION FISCAL” el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado “Sujeto Activo” exige a un deudor, que a su vez es llamado “Sujeto Pasivo” el cumplimiento de una prestación pecuniaria, que excepcionalmente podrá ser pagada en especie.

Para tener un panorama más amplio sobre éste tema, al respecto el LIC. JOSÉ DE JESÚS SÁNCHEZ PIÑA, en su obra “Nociones de Derecho Fiscal” nos da la siguiente definición: “Crédito Fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...”³⁰ Lo anterior desprendido del Código Fiscal de la Federación que en su artículo 4°, dispone: “Son Créditos Fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores o

³⁰ SÁNCHEZ , Piña José de Jesús, " *Nociones de Derecho Fiscal*", México, D.F., Ed. PAC, 1990. P. 66.

empleados o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.³¹

Como se puede apreciar, tal definición manifiesta claramente que un crédito fiscal es una “obligación”, de ahí que la persona sometida a la soberanía del Estado, debe cumplir aún en contra de su voluntad, dado que así lo señala la ley. De ésta forma el Principio de Coercibilidad de la ley se hace patente en el Derecho Fiscal.

Es necesario aclarar que el Estado, no puede realizar esos cobros de manera arbitraria, sino que, debe cumplir con ciertos requisitos legales, además de que únicamente puede cobrar las contribuciones cuando el denominado “Sujeto Pasivo” o mejor dicho, la conducta que éste sujeto despliegue, encuadre dentro del supuesto que la ley prevé como generador de las contribuciones a que nos hemos venido refiriendo en capítulos anteriores.

³¹ MÉXICO: CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Art. 4, 2000

4.2 Relación Tributaria.

Al dedicarse una persona a las actividades que se encuentran gravadas por la ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otro por una serie de obligaciones que serán cumplidas por ambas partes: la primera haciendo el pago que marca la ley por ubicarse dentro del supuesto impositivo que la misma establece; el segundo, posteriormente al recibir el pago, debe retribuirlo destinándolo a satisfacer las necesidades de la sociedad en general, y nunca las particulares de un solo individuo.

EMILIO MARGAIN MANAUTOU, nos brinda la siguiente definición: “La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”.³²

³² MARGAIN, Manautou Emilio, *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"*, op. cit. p 304

4.3 Fuente y Objeto del Tributo.

Todas las contribuciones deben necesariamente tener su origen en una conducta humana, el legislador únicamente se concreta a plasmar en una ley fiscal, todas aquellas conductas y actividades que considera que son de trascendental importancia gravar con contribuciones determinadas, que también él se encarga de tasar.

Por tal motivo debemos entender como "FUENTE DEL TRIBUTO", la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponible^s".³³

De tal manera que la ley grava las actividades industriales, como por ejemplo: la adquisición de un vehículo nuevo, entre otras que siempre serán de carácter económico.

Por otra parte, refiriéndonos a uno de los elementos constitutivos de la obligación Fiscal, como lo es el OBJETO de la misma, debemos conceptualarlo como: "todo aquello que una ley fiscal grava con una carga tributaria determinada". En palabras de RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO, toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que se grava. Por tanto, cuando se habla de "objeto" del tributo, se está haciendo

³³ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, "*Derecho Fiscal*", *op. cit.* p. 113.

referencia a lo que grava la ley tributaria, no como suele interpretarse de manera errónea, al fin que se busca con la imposición, pues resulta francamente común que se confundan los términos “objeto del tributo” con el de “finalidad del tributo”. El Objeto del tributo quedará claramente precisado a través del Hecho Imponible.

4.4 Concepto y Análisis de “Hecho Imponible”

“La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal”³⁴. En el Derecho Tributario tiene particular importancia el presupuesto o la hipótesis en la realidad que incida, esto es, que celebre una compraventa, o que se perciba un sueldo; tanto por razones teóricas como prácticas.

En todo sistema jurídico las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción.

Es importante destacar, que el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de Derecho Tributario, es el material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por así decirlo, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica, que puedan subsimirse bajo las normas que determinan los presupuestos, crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado.

³⁴ *Idem*, p. 114

“Sainz de Bujanda define al presupuesto como el hecho hipotéticamente previsto por la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria” o como “el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en las normas, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.³⁵

El presupuesto de hecho, necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con las hipótesis, para que nazca la obligación fiscal concreta de pagar una suma de dinero a un ente público determinado. De ésta manera se cumple con la premisa jurídica “no hay impuesto sin ley”, es decir, que si la conducta realizada por el sujeto pasivo no es idéntica a la descrita en la ley impositiva, nunca podrá darse el nacimiento de la obligación fiscal.

El hecho generador, es el hecho concreto localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que da nacimiento a la obligación tributaria, por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia.

A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias, se le ha denominado: **“HECHO IMPONIBLE”**.

³⁵ *Idem*, p. 115

Ahora bien, BERLIRI, define el hecho imponible como “el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos”, propone las siguientes tesis:

- A) Que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés.
- B) Que el hecho comprende todos y sólo los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto.
- C) Si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico, no se produce.
- D) Que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible y, por tanto, no es posible determinar qué relación de causalidad se encuentran respecto de los efectos.
- E) Que dos hechos imponibles específicos deben contener al menos un elemento distinto, que es lo que convierte en caracterizador, a un hecho imponible, respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio, no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible sean totalmente distintos a los de cualquier otro hecho”.³⁶

³⁶ *Idem.* p. 117

4.5 Nacimiento de la Obligación Fiscal.

En México, con el nombre de “causación” nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación fiscal.

Más claro, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, en el momento en que la persona realiza el presupuesto de ley, esto es, cuando efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria, deberá cumplir con la obligación a que se refiere dicha ley.

El Código Fiscal de la Federación, dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes, durante el lapso en que ocurran. De tal disposición legal debemos entender que, como con toda propiedad y claridad establecía el Código Fiscal de 1966, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

4.6 La Determinación Fiscal.

En cuanto a éste tema, citamos a GRAZZERO, quien define la Determinación fiscal como: “la actividad de la Administración Financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho, que pueden construir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valorización razonada y responsable de tales elementos, así como también el acto administrativo que concretiza la constatación”.³⁷

Como tal definición es sumamente extensa y compleja, GIULIANI FONROUGE define la **determinación** como: “El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.³⁸

Otro criterio, es el que aporta RODRIGUEZ LOBATO, cuya definición nos parece la más adecuada, y que es: “La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda causada en cantidad líquida”.

³⁷ *Idem.* p 121

³⁸ *Idem*

El Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 6º, que: corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

A manera de ejemplo, los contribuyentes determinan la cantidad a pagar a cargo de éstos, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo al porcentaje fijado en las tasas aplicables, que se encuentran en la Ley de la materia, que en éste caso es del 34%.

De tal disposición emana precisamente uno de los grandes problemas del Derecho Fiscal, puesto que los contribuyentes, al determinar ellos mismos el momento de la obligación tributaria a su cargo, en la mayoría de las veces declaran a la autoridad hacendaria cantidades inmensamente menores a las que en realidad causaron.

Este añejo y grave problema deriva en principio del porcentaje fijado a las tasas aplicables en materia de impuestos, las cuales son realmente exorbitantes, como la del 34% a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta; en razón de ello, los contribuyentes declaran a Hacienda cantidades menores a las devengadas por sus actividades económicas, pues de lo contrario, es decir, si declararan lo que en realidad deberían, les resultaría sumamente gravoso el pago.

Por otra parte, el problema se agrava debido a que el Estado “confía” en la honradez de sus contribuyentes, y tal vez por razones de simplificación administrativa, dejan la determinación de las contribuciones en manos de los propios obligados, circunstancia que éstos aprovechan a la perfección.

No es materia de esta tesis el proponer una solución a este problema, más sin embargo creemos que, como es prácticamente imposible que el Estado determine por sí las contribuciones correspondientes a sus obligados por razones obvias, lo correcto sería realizar una importante disminución en las tasas aplicables, y una vez hecho lo anterior, los contribuyentes tendrían más posibilidades reales de pagar sus tributos, pues actualmente la situación económica obliga a ahorrar en grado superlativo. Al disminuir las tarifas, los contribuyentes podrían pagar con más facilidad, pues verían su patrimonio mermado en menor proporción a la que actualmente subsiste. De todo lo anterior se desprende que el Estado tendría más posibilidades de captar una mayor cantidad de ingresos tributarios.

CAPITULO V

5. SUJETOS DE LA OBLIGACION FISCAL

5.1 Concepto de “Sujeto Activo de la Obligación Fiscal”.

En el Derecho Tributario existe un solo Sujeto Activo de la obligación fiscal, entendiéndose como tal “ el Estado, ya sea Federación, Estado o Municipio, y el Distrito Federal; y que además, puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los Organismos Fiscales Autónomos.”.³⁹

Según concluye **Delgadillo Gutiérrez**, después de hacer un análisis sobre el tema, señala que los Organismos Fiscales Autónomos, al tener conforme a la ley la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las Oficinas Federales de Hacienda, también son sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

Decimos que el sujeto de la obligación fiscal es “activo” en tanto que está investido de la potestad tributaria, es decir del derecho de percibir tributos,

³⁹ DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto, "*Principios de Derecho Tributario*", México, D.F., Ed. PAC, 1985, p. 106

que luego deberán serle pagados por los contribuyentes que hayan dado lugar al nacimiento de tal obligación.

Esta terminología de “sujeto activo” proviene un poco del lenguaje utilizado en el área Contable, aunque siempre, entendiéndose que será Activo el sujeto a quien deban pagarse los tributos causados por los contribuyentes.

5.2 El Sujeto Activo en la Legislación Fiscal.

En el Derecho Tributario existe un solo sujeto activo de dicha obligación, que es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución Federal, de donde se sigue que también está, investidas de la potestad tributaria.

En México constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, no previendo la ley fundamental a ninguna otra persona individual o colectiva, como sujeto activo, ni prevé tampoco la facultad del propio Estado de delegar el ejercicio de su potestad tributaria en persona alguna distinta a él.

De los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir,

no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos, a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios solamente pueden administrar libremente su hacienda, pero nunca establecer contribuciones propias, pues tal tarea está encomendada a las legislaturas de las entidades federativas. En estos casos podemos acudir a la Ley de Coordinación Fiscal.

En nuestro país, siempre hablando del ámbito Federal, el organismo encargado de recaudar las Contribuciones de manos de los particulares es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En cuanto a las Entidades Federativas, en la mayoría de ellas, los tributos de carácter estatal los recauda una “Secretaría de Finanzas” o algún organismo similar.

La fracción XI del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a “cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales”.⁴⁰

Debemos entender que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es, en sentido amplio, el representante de la Federación para realizar la ardua tarea de recaudación de impuestos, sin que pueda establecerlos por sí misma.

⁴⁰ LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, Art. 31, 1999

Pero en sentido estricto, entendiendo que tal Secretaría es un organismo centralizado de la Administración Pública, debemos comprender que la misma constituye al Estado propiamente dicho. Es decir, si bien es cierto que tal órgano es solamente una de las partes constituyentes de la Administración Pública, es también parte inherente del Estado, pues si no existiera una persona encargada de las tareas fiscales, no podría ser cubierto oportunamente el Presupuesto Anual de Egresos, ni programado el de Ingresos. Dicha función recaudadora la realiza actualmente a través del SAT (Servicio de Administración Tributaria), órgano desconcentrado de la SHCP, que a partir del 1º. De Julio de 1997, que viene a realizar las actividades que le eran encomendadas a la entonces Subsecretaría de Ingresos.

5.3 Competencia en Materia de Imposición y Recaudación de Contribuciones entre la Federación, los Estados y los Municipios.

El artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, confiere al Congreso de la Unión la facultad exclusiva de “establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”⁴¹Federal.

Además, la fracción XXIX-A confiere a favor del mismo Congreso de la Unión poderes exclusivos de tributación en algunas materias, a saber:

1. La materia de COMERCIO EXTERIOR, esto es, de importaciones y exportaciones.
2. Sobre el APROVECHAMIENTO Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES, comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 Constitucional. (petróleo, minas, etc.).
3. La materia de INSTITUCIONES DE CREDITO Y LAS COMPAÑIAS DE SEGUROS, es otro de los campos particulares para que el Legislativo Federal pueda establecer contribuciones sobre ellos.
4. Sólo el Gobierno Federal tiene facultades para gravar LOS SERVICIOS PUBLICOS CONCESIONADOS O DIRECTAMENTE ADMINISTRADOS POR EL GOBIERNO FEDERAL.

⁴¹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 73, 1999

5. Las áreas de la energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, agua miel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

También tiene poder fiscal exclusivo la Federación, sobre aquéllas materias o fuentes de tributación que la Constitución Federal, en las fracciones III y VII del artículo 117 prohíbe a los Estados, ya que en la fracción III, establece: “Los estados no pueden, en ningún caso: Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado”⁴²; por su parte la fracción VII, dispone lo siguiente: “Los estados no pueden en ningún caso: VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.”⁴³

Por otra parte, en principio, los Estados de la República Mexicana (Federal), concurren con la Federación en un poder tributario general. El fundamento de dicho principio tradicional, o sea, el fundamento constitucional de tal poder tributario de los Estados reside en el artículo 124 de la Constitución Federal, el cual dispone que “todas las facultades que no estén

⁴² *Idem*, Art. 117

⁴³ *Idem*, Art. 117

expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.”⁴⁴

Por último, los Municipios no tienen la posibilidad de establecer por sí mismos sus tributos, ya que los tributos de carácter municipal son establecidos por las legislaturas estatales, y los Municipios, en los términos del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, únicamente tienen la libre administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

⁴⁴ *Idem.* Art. 124

5.4 Concepto de “Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal”.

Ahora, por otra parte, analizaremos el concepto de sujeto pasivo de la obligación fiscal; que es la persona física o moral, que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

La obligación tributaria, de igual forma que la relación jurídica obligatoria, implica la existencia de dos sujetos: un acreedor y un deudor.

Ahora, es necesario aclarar que existen excepciones importantes a éste principio, una de ellas se produce, cuando el mismo ente, es sujeto activo y pasivo de la relación tributaria. Ha habido indudablemente repugnancia a admitir que el Estado pueda llegar a ser deudor de contribuciones, provocando confusión al tener las dos calidades de deudor y acreedor en la misma relación tributaria.

Sin embargo, debe considerarse que las entidades federativas y la Federación pueden ser indistintamente sujetos activos o pasivos de la relación tributaria.

El mismo Código Fiscal de la Federación, reconoce expresamente, como contribuyente a la Federación, cuando dispone que ésta “queda obligada a

pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.”⁴⁵

Las leyes de carácter fiscal determinan, que están obligados al pago de contribuciones tanto las personas físicas como las morales, y en forma alguna hacen distinción en lo que respecta a su nacionalidad como veremos más adelante en esta tesis.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 1° dispone:

“Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.”⁴⁶

⁴⁵ MÉXICO: CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Art. 1°, Enero 2000

⁴⁶ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Art. 1°, 2001

5.5 Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La fracción IV del artículo 31 Constitucional, dispone expresamente que los Mexicanos están obligados a: “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁴⁷

Como podemos observar de la transcripción del artículo anterior, este precepto legal, señala expresamente, que la obligación de contribuir para los mexicanos, estará a lo que DISPONGAN LAS LEYES, por tanto, no da cabida a la justificación para el cobro de contribuciones a personas extranjeras, a través de la interpretación sistemática de la Constitución y que sirviera de fuente para la creación de leyes secundarias como la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁴⁷ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Art. 31, 1999

5.6 Las Personas Físicas y las Morales Residentes en el Extranjero. Sus Ingresos en Territorio Nacional.

El siguiente tema a desarrollar, se refiere única y exclusivamente a los ingresos que las personas físicas y las morales residentes en el extranjero obtengan en México, motivo por el cual nos basamos solamente en lo dispuesto al efecto a la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin perjuicio de que en otras disposiciones fiscales puedan gravar los ingresos con contribuciones de distinta naturaleza.

A continuación, señalamos algunos de los ingresos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta:

- ◆ De los ingresos por Salarios.
- ◆ De los ingresos por Honorarios.
- ◆ De los ingresos por Arrendamiento de Bienes Muebles.
- ◆ De ingresos por Enajenación de Bienes Inmuebles.
- ◆ De ingresos por Enajenación de Acciones.
- ◆ De los ingresos por Intercambio de Deuda Pública por Capital.
- ◆ De los ingresos por Operaciones Financieras Derivadas.
- ◆ De los ingresos por Dividendos.
- ◆ De los ingresos por Remanente Distribuible.
- ◆ De los ingresos por Intereses.

5.7 Los Ingresos de Personas Residentes en el Extranjero que deben ser Gravados.

El Artículo 144 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, señala que “están obligados al pago del impuesto sobre renta conforme a éste Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aún cuando hayan sido determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,...provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolos, los ingresos mencionados en éste párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere éste Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.”⁴⁸

El numeral citado de la Ley de Impuesto sobre la Renta, hace referencia y describe en términos generales, los ingresos que deben ser gravados a las personas residentes en el extranjero, sean individuales o colectivas, no importando su nacionalidad, pues los elementos determinantes de dichos gravámenes son al parecer en primera instancia, el lugar en donde se sitúe la fuente de riqueza de la cual provienen los ingresos, y en segundo la **residencia** en el extranjero de la persona que se trate.

⁴⁸ LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Art. 144, 2000

Realmente hay poco que comentar, salvo que es aplicable a todas las figuras que se van a tratar en éste rubro de los ingresos: la forma en que está redactada la ley permite suponer que para nada importa la nacionalidad de la persona que debe pagar el tributo correspondiente, pues al referirse la disposición a “ las personas residentes en el extranjero” no habla exclusivamente de personas extranjeras, sino que admite la posibilidad de que un mexicano pueda residir en otra nación distinta a México, pero sus ingresos provengan de fuente de riqueza situada en el territorio de éste último país.

5.7.1 Ingresos por Salarios

El Artículo 145 de la Ley del ISR, dispone: “Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.”

De la anterior disposición, debe de hacerse notar que el Impuesto sobre la Renta en éste caso, lo causan exclusivamente los que presten un servicio PERSONAL SUBORDINADO, es decir, bajo las órdenes de un patrón, y que por ello obtengan un salario superior a los \$38,730.00 (TREINTA Y OCHO MIL SETESCIENTOS TREINTA PESOS 00/100 M.N.), en el año del calendario, tal y como lo dispone la fracción I del citado numeral. De lo contrario, si el ingreso anual es menor a dicha cantidad, la persona que lo perciba estará exenta del pago del impuesto correspondiente.

Por otra parte, la tasa aplicable para calcular el monto que debe pagarse por concepto de causación del impuesto sobre la renta en éste caso en particular, será del 15% aplicado a los ingresos percibidos, siempre que excedan del monto señalado anteriormente pero no de \$311,991.00 (TRESIENTOS ONCE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UN PESOS 00/100 M.N.), se aplicará a los ingresos una tasa equivalente al 30% de los mismos, a fin de calcular los impuestos cuyo pago debe enterar al fisco.

Otros casos de exención de este impuesto, son los siguientes:

Los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, sean personas físicas o morales, con la condición de que no tengan establecimiento permanente o base fija en el país, o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento o base, siempre que el servicio de que se trate tenga una duración menor a 183 días naturales, en un período de doce meses.

5.7.2 Ingresos por Honorarios

El Artículo 147 de la Ley del ISR: “Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.”

La tasa aplicable para calcular el monto a pagarse por el impuesto, es de 21% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención del impuesto la persona que haga los pagos, si es residente en el país, o residente en el extranjero con un establecimiento permanente o base fija en México con el que se relacione el servicio.

Los casos de exención del pago de este impuesto, son idénticos a los que encontramos los ingresos por salarios.

5.7.3 Ingresos por Arrendamiento de Bienes Muebles

El Artículo 149 de la Ley antes señalada: “En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de muebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país.”

La tasa aplicable para calcular correctamente el monto de este impuesto será del 21% sobre el ingreso obtenido, sin deducción, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.

En el caso particular de contenedores, así como de aviones y embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, el impuesto será del 5%, SIEMPRE QUE DICHOS BIENES SEAN UTILIZADOS DIRECTAMENTE POR EL ARRENDATARIO EN LA TRANSPORTACION DE PASAJEROS O BIENES.

Lo dispuesto en éste precepto no es aplicable a los bienes muebles a que se refieren los artículos 155 y 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir a los casos de arrendamiento financiero y a los de regalías.

5.7.4 Ingresos por Enajenación de Bienes Inmuebles

El Artículo 150 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señala que, “En los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentran dichos bienes.”

Con el contenido de dicho precepto, se sigue con la tradición civilista de que los actos que versen sobre inmuebles se rigen por las leyes del lugar en que aquéllos estén localizados, tal y como lo dispone el Código Civil para el Distrito Federal en materia del fuero común y para todo el país en materia del fuero Federal.

La tasa que deberá aplicarse en este caso particular será del 20% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención el adquirente, si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.

5.7.5 Ingresos por Enajenación de Acciones.

El Artículo 151, de la Ley de ISR, dice que, “Tratándose de la enajenación de acciones o de títulos que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.”

La tasa aplicable es igual a la del Ingreso anterior, del 20%; y en este tampoco opera deducción alguna.

Los ingresos de éste tipo que están exentos del pago del impuesto sobre la renta, solamente existirán cuando la operación de enajenación de acciones se realice a través de bolsa de valores autorizada o de mercados de amplia bursatilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en reglas generales que al efecto expida. Además es requisito indispensable que los títulos enajenados sean colocados entre el “gran público inversionista” de conformidad con las reglas anteriormente citadas, y que la Secretaría de Hacienda haya expedido.

5. 7.6 Ingresos por Intercambio de Deuda Pública por Capital

El Artículo 151-A, de la Ley de ISR señala que, "Tratándose de operaciones de intercambio de deuda pública por capital efectuadas por residentes en el extranjero distintos del acreedor original, se considerará, que la fuente de riqueza correspondiente al ingreso obtenido en la operación está ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona a cuyo cargo esté el crédito de que se trate."

El impuesto será del 20% del monto total de la operación, sin derecho a realizar deducción alguna.

La retención del impuesto correspondiente, la efectuará el residente en México que adquiera o pague el crédito.

Para este Ingreso en particular, no existe exención alguna.

5.7.7 Ingresos por Operaciones Financieras Derivadas de Capital

El Artículo 151-B de la Ley del ISR, señala que, "Tratándose de operaciones financieras derivadas de capital a que se refiere el artículo 7º. –De ésta Ley, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando una de las partes que celebre dichas operaciones, sean residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, y sean referidas a acciones o títulos valor de los mencionados en el artículo 151 de esta Ley."

Los contribuyentes a los que se refiere éste artículo, que no residan en una jurisdicción de baja imposición fiscal y que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 160 de ésta Ley, podrán optar por aplicar la tasa del 40% al resultado que se obtenga de disminuir a las ganancias obtenidas en los términos del artículo 18-A de esta Ley, las pérdidas que hayan tenido en los términos del mismo artículo, durante un periodo que no podrá exceder de 3 meses.

El impuesto será el 20% de la cantidad que perciba el residente en el extranjero proveniente de la operación financiera derivada de que se trate, sin deducción alguna.

Se exceptúan del pago del impuesto a los ingresos que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o títulos de valor que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o de operaciones referidas a índices, canastas o rendimientos sobre las acciones o títulos antes mencionados, por los ingresos que se deriven de dichas operaciones, siempre que, en ambos casos, las operaciones financieras derivadas, que se realicen a través de bolsa de valores o mercados de amplia bursatilidad que determine la propia Secretaría en las reglas generales que al efecto expida.

5.7.8. Ingresos por Dividendos.

El Artículo 152 de la misma Ley antes señalada dice que, "En los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales o asociantes en una asociación en participación, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Se considera dividendo o utilidad distribuida por personas morales:

- a) Los ingresos a que se refiere el artículo 120 de la Ley del ISR.
- b) Las utilidades y reembolsos de capital que envíen los establecimientos permanentes o bases fijas de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, incluyendo aquéllos que se deriven de la determinación de sus actividades, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, de la cuenta de actividad fiscal neta reinvertida o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente.
- c) Los establecimientos permanentes o bases fijas que efectúen reembolsos de capital a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restarle al capital contable de la sociedad que se encuentre afecto al establecimiento permanente o base fija en México, según el estado de posición financiera

que al efecto realiza un contador público registrado en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación referido a la fecha del reembolso, el saldo de las cuentas de utilidad fiscal neta de cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida del residente en el extranjero y de remesas de capital que se tenga a la fecha en que se efectúe el reembolso referido, cuando el saldo de las cuentas sea menor.

Los establecimientos permanentes o bases fijas que efectúen reembolsos de capital a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida.

En el primer caso el impuesto se determina en los términos del artículo 10-A de la ley.

En el caso segundo, el obligado deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del artículo 10 de la ley (34%) a la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las utilidades o remesas por el factor del 1.515.

Idéntica forma de calcular el impuesto es aplicable al tercero de los supuestos normados, cuando la utilidad no provenga del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de residentes en el extranjero.

5.7.9 Ingresos por Participación en Remanente Distribuible de Personas Morales no Contribuyentes.

El Artículo 153 de la Ley del ISR, señala que, "Tratándose de los ingresos que obtenga un residente en el extranjero por conducto de una persona moral a que se refiere el Título III de esta Ley, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la persona moral sea residente en México."

El impuesto será el 35% del remanente distribuible debiendo calcular el impuesto la persona moral y enterarlo por cuenta del residente en el extranjero.

No hay exenciones del pago de éste impuesto.

5.7.10 Ingresos por Intereses.

En este orden de ideas el artículo 154 de la Ley antes señalada dice que, "Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital, o, cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país."

El impuesto se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que va desde un 15% hasta un 40%

5.8 Concepto de Domicilio Fiscal.

5.8.1 Según el Código Fiscal de la Federación.

Se considerará domicilio fiscal, en términos del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación:

- I. Tratándose de personas físicas:
 - a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
 - b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades.
 - c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

- II. En el caso de personas morales:
 - a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
 - b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el

local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en éste mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.

CAPITULO VI

6. LOS EXTRANJEROS

6.1 Concepto de Extranjero.

Para poder entender de una manera sencilla y comprensible el concepto de **Extranjero**, lo tomamos de la Enciclopedia Encarta en la cual se considera como tal, a “quien no forma parte de la comunidad política que se adopta como referencia. Persona que es o viene de un país de otra soberanía, desde un punto de vista adjetivo y sustantivo natural de una nación con respecto a los naturales de cualquier otra.”⁴⁹

Consideramos que ninguna de las dos definiciones que anteceden es totalmente acertada, por lo que preferimos conjuntar ambos concluir que “Extranjero (hablando de personas físicas y morales), es toda aquella persona originaria de nación distinta a la en que esté, respecto de las personas originarias de esta última”.

En la presente investigación es de suma importancia dejar establecido lo que debemos entender cuando nos referimos a “Persona Extranjera”, pues es parte indispensable del desarrollo y solución del problema que se plantea en

⁴⁹“Extranjero”, *Enciclopedia Microsoft® Encarta® 99*. © 1993-1998 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

este trabajo, por ser precisamente respecto de ellas de quienes deseamos comprobar la obligación de contribuir al gasto público.

En las páginas siguientes, se describirá en forma precisa, todo lo referente al concepto jurídico de personas de nacionalidad extranjera.

6.2 Los Extranjeros en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Artículo 33).

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 33 que “Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30...”⁵⁰, es decir, que son personas de nacionalidad extranjera los que no sean mexicanos por nacimiento o por naturalización.

En forma general son extranjeros:

- Los que nazcan fuera del territorio de la República (salvo el caso de que alguno de sus padres sea mexicano).
- Los que no obtengan de la Secretaría de Relaciones Exteriores su carta de naturalización.
- Casos aislados de nacimiento en embarcaciones o aeronaves de nacionalidad también extranjera.

Es necesario resaltar, que los extranjeros son de vital importancia para el presente trabajo de investigación, en virtud de ser ellos de quienes se pretende que el Estado obtenga ingresos de una forma clara y con un precepto constitucional que así lo establezca expresamente.

⁵⁰ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 33, 1999

En el mismo artículo 33 de nuestra Carta Magna, encontramos el problema medular que aborda este trabajo de tesis, pues enseguida a la definición de “Extranjero” hace la siguiente observación: “Tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, Título primero, de la presente Constitución; pero el Ejecutivo de la Unión tendrá la facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio nacional, inmediatamente y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente.

Los extranjeros no podrán de ninguna manera, inmiscuirse en los asuntos políticos del país”⁵¹.

Como se observa, dicho precepto constitucional expresa que los extranjeros gozan de las mismas garantías que los mexicanos, lo cual no implica que al hacer referencia a lo anterior, se pueda interpretar, en el sentido de que si gozan de las garantías, también tienen obligaciones y mucho menos la de contribuir al gasto público, basta remitirnos a la idea de lo que es garantía, para darnos cuenta que no es posible dar tal interpretación, sin embargo los legisladores para poder sujetar a los extranjeros a la obligación de contribuir, a través de leyes secundarias, argumentaron que por gozar estos de tales garantías, así también tendrían obligaciones y en el caso que nos ocupa la de contribuir. Y no como lo hemos analizado anteriormente, que tal obligación devenga expresamente de la Constitución Política de los Estados

⁵¹ *Idem.*

Unidos Mexicanos, como viene contemplada para los mexicanos, caso en el cual nos remite a la ley secundaria para concretizar tal obligación en las hipótesis legales en estas consignadas.

En este orden de ideas, y respecto a la problemática que estamos planteando, la Ley del Impuesto sobre la Renta, sufre de lo que estamos comentado, respecto a que los legisladores encontraron la justificación en lo mencionado en el párrafo anterior, por lo que dejaron abierta la hipótesis legal en cuanto al sujeto, señalando en su artículo 1º: "Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos: a) las residentes en México...b) los residentes en el extranjero...c) los residentes en el extranjero..."⁵², esto con la finalidad de realizar el cobro del Impuesto sobre la Renta a personas de nacionalidad extranjera de una forma "legal", sin embargo no hay que perder de vista, que esta es una ley secundaria, y que como lo dispone el artículo 133 constitucional, las leyes secundarias deben emanar y estar de acuerdo con la Constitución.

⁵² LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Art. 1º, 2000

6.3 Diversas Leyes Secundarias que Contemplan a los Extranjeros como Sujetos Pasivos de la Obligación Fiscal.

En el amplio mundo de las leyes secundarias, encontramos que algunas hacen referencia a las personas extranjeras para imponerles tal o cual obligación, o bien - como a menudo ocurre – para concederles una gama muy variada de derechos y prerrogativas en múltiples materias legales.

En éste orden de ideas, las personas extranjeras se encuentran consideradas (ya sean directamente como personas o bien en el campo de sus actividades cotidianas) en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los Códigos Civiles y Penales – tanto sustantivos como adjetivos -, en la Ley General de Población, en la Ley de Nacionalidad, en la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la Ley del Impuesto al Activo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la Ley sobre la Celebración de Tratados, y en casi todos los ordenamientos legales, pero es de resaltarse que en los de carácter Fiscal no se maneja el concepto “ Extranjero”.

Del análisis realizado encontramos que solamente algunas leyes secundarias contemplan **EXPRESAMENTE** a los extranjeros como sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria, aunque, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el apartado “De los Extranjeros” únicamente

señala que estos tienen derecho a las garantías que otorga el Capítulo I, Título I de la misma, es decir, a las garantías "individuales" (con algunas excepciones), pero no sujeta de igual forma (expresamente) al extranjero, a la obligación de contribuir, como lo hace para los mexicanos en el artículo 31 fracción IV.

Las leyes de corte Fiscal, tales como la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y otras más de la materia mencionada, si bien es cierto no emplean en sus fórmulas jurídicas la premisa "Las personas extranjeras estarán obligadas a...", inteligentemente el legislador apela a un recurso que lo saca adelante de tan difícil dilema.

Esto se encuentra plasmado evidentemente en la Ley de Impuesto sobre la Renta, al disponer en su artículo 1° que: "Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- a) Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- b) Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

c) Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.⁵³

Como apreciamos en todos y cada uno de los supuestos anteriores. En ninguno de ellos se dice “están obligados al pago del Impuesto sobre la Renta”:

Las personas extranjeras que...”

Esto se debe principalmente a que las leyes fiscales son aplicables a todas las personas, derivada esta circunstancia del Principio de Generalidad de tales leyes, además de que –por ejemplo- un mexicano que vive en el extranjero, pero que realiza alguno de los supuestos que dan nacimiento a la obligación tributaria relativa, no estaría obligado a pagar tal impuesto si la ley hubiese sido redactada en distinta forma. Las leyes fiscales son aplicables tanto a personas mexicanas como extranjeras.

⁵³ *Idem*

6.4 Restricciones Constitucionales Impuestas a las Personas de Nacionalidad Extranjera.

Aunque no es materia directa de este trabajo de tesis, consideramos conveniente recordar aquí que si bien los extranjeros gozan constitucionalmente de garantías individuales, también, tienen algunas restricciones y prohibiciones de suma importancia.

Entre tales restricciones constitucionales encontramos las siguientes:

- Los extranjeros no son sujetos beneficiados por el Derecho de Petición en materia Política. (Artículo 8º.).
- Los extranjeros no pueden por ningún motivo adquirir el dominio directo sobre las aguas y las tierras en una faja de cien kilómetros a lo largo de las fronteras y de cincuenta kilómetros en las costas. (Artículo 27).
- Los mexicanos serán preferidos a los extranjeros en igualdad de circunstancias para toda clase de concesiones y para los empleos, cargos o comisiones del gobierno en que no sea indispensable la calidad de ciudadano. (Artículo 32).

- El Ejecutivo Federal podrá expulsar sin juicio previo a cualquier extranjero cuya permanencia en el país juzgue inconveniente. (Artículo 33).
- Los extranjeros no podrán de ninguna manera inmiscuirse en los asuntos políticos del país. (Artículo 33).

Además, como resulta lógico y perfectamente entendible, nunca extranjero alguno podrá ocupar cargos públicos como los de Diputado, Senador, Ministro de la suprema corte de Justicia de la Nación ni de algún otro Tribunal (sea Federal o de los Estados). Secretario de Despacho, y mucho menos el de Presidente de la República. Esto acudiendo al principio de que los extranjeros nunca podrán votar ni ser votados en elección alguna. (Artículos 34 y 35).

CAPITULO VII

7. FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA IMPONER LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS EXTRANJEROS, EN MEXICO

Es conveniente, realizar un análisis de la Facultad del Congreso de la Unión, para legislar en materia tributaria, y sobre todo aterrizar en la problemática que estamos planteando, para llegar a una conclusión acerca de que si ésta, abarca o no, la de legislar con respecto a los extranjeros, sobre la imposición de la obligación de contribuir al gasto público, de acuerdo a las hipótesis legales consignadas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, de la cual haremos un estudio en capítulos posteriores.

7.1 Preceptos Constitucionales en que se sustenta la Facultad del Congreso de la Unión para Legislar en Materia Tributaria.

7.1.1 El contenido en la Fracción VII del Artículo 73

Dicho numeral, en la fracción mencionada dispone que: "El Congreso tiene facultad:"

PARA IMPONER LAS CONTRIBUCIONES NECESARIAS A CUBRIR EL PRESUPUESTO.”⁵⁴

De tal forma, la misma Constitución Federal faculta expresamente al Congreso de la Unión a la creación de las leyes secundarias que considere indispensables para cubrir el presupuesto.

El Congreso de la Unión ha expedido las diversas leyes fiscales que ya hemos citado en los capítulos que anteceden, de tal manera que no grava específicamente a los extranjeros, sino que más bien grava a situaciones o actividades determinadas que pueden ser llevadas a cabo, tanto por personas mexicanas como de nacionalidad extranjera, ya sea que dichas actividades se realicen en territorio nacional o extranjero (con la condición en este caso concreto de que los efectos de dichos actos se den en México).

⁵⁴ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 73, 1999

Es necesario hacer notar, que es la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la que faculta expresamente al Congreso de la Unión a expedir leyes fiscales, que éste considere necesarias, pero solo respecto a los mexicanos de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 fracción IV, que es de donde emana la obligación de estos a contribuir al gasto público.

Por tanto, la lógica conclusión que obtenemos de lo anteriormente explicado, es que conforme a ésta fracción del artículo 73, es **TOTALMENTE CONSTITUCIONAL** respecto a la imposición de contribuciones a personas de nacionalidad mexicana, a través de leyes secundarias que así lo establezcan, siempre y cuando se encuentren dentro del marco constitucional.

En virtud de lo anterior, no se puede interpretar, que tal fracción faculta al Congreso de la Unión para imponer contribuciones a extranjeros con el fin de cubrir el presupuesto, sino que sólo respecto de quien expresamente la Constitución consigna la obligación de contribuir, es decir, los mexicanos.

7.1.2 El Contenido en la Fracción XVI del Artículo 73

La fracción XVI del artículo 73 Constitucional establece que "El Congreso tiene facultad:

Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República:

- 1) El Consejo de Salubridad General dependerá directamente del Presidente de la República, sin intervención de ninguna Secretaría de Estado, y sus disposiciones generales serán obligatorias en el país;
- 2) En el caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el País, el Departamento de Salubridad tendrá obligación de dictar inmediatamente las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Presidente de la República;
- 3) La autoridad sanitaria será ejecutiva y sus disposiciones serán obedecidas por las autoridades administrativas del país;
- 4) Las medidas que el Consejo haya puesto en vigor en la campaña contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo y degeneran la especie humana, así como las adoptadas para prevenir y

combatir la contaminación ambiental, serán después revisadas por el Congreso de la Unión en los casos que le competan,"⁵⁵

Evidentemente, aquí si existe la facultad del Congreso de la Unión para legislar sobre extranjeros, pero solo respecto a lo mencionado en el artículo, cabe destacar que el mismo es limitativo y no enunciativo, porque solo se refiere a determinadas materias, por lo que en ningún momento deja abierta la posibilidad de que pueda legislar en relación a la imposición de contribuciones a personas de nacionalidad extranjera

⁵⁵ *Idem*

7.1.3 Contenido de la Fracción XXIX-A del Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conforme a esta disposición, el congreso de la Unión tiene facultades: "Para establecer contribuciones:

- 1º. Sobre el comercio exterior.
- 2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27;
- 3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5º. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y Fósforos;
 - e) Aguamiel y sus productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que en la **ley secundaria**

federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."⁵⁶

⁵⁶ *Idem*

7.1.4 El Contenido en la Fracción I del Artículo 76

Nos dice la fracción I del artículo 76: "Son facultades exclusivas del Senado:

I.- Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal, con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del despacho correspondiente rindan al congreso además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión."⁵⁷

Al respecto podemos decir que México, ha celebrado un sin número de Tratados con otros países, con diferentes objetos, en los que predomina su interés de ser parte de la globalización comercial, y por ende en materia tributaria algunos de estos tratan de prevenir la doble tributación, lo cual va acorde con lo establecido en la Constitución.

Como veremos más adelante, el Ejecutivo al celebrar dichos tratados, por mandato constitucional, debe someterlos a la aprobación del Congreso de la Unión, sin cuyo consentimiento no pueden surtir efectos válidos y legales dichos tratados.

⁵⁷ *Idem*, Art. 76.

Respecto a la problemática que estamos tratando, el Tratado de La Habana estipula expresamente la obligación de contribuir de los extranjeros, cuando se encuentren en territorio nacional, y este solo surtirá efectos con las personas de nacionalidad de los países firmantes, es importante volver a mencionar el contenido del artículo 133 constitucional, en cuanto a que los tratados serán Ley Suprema, siempre y cuando emanen de la Constitución y estén de acuerdo con la misma, por lo que al hacer el razonamiento respecto a este tratado en particular, lo encontramos fuera del marco constitucional en cuanto a la imposición de contribuciones a extranjeros, sin olvidar que dicho tratado sólo incluye a los países firmantes.

A continuación y con la finalidad de corroborar lo antes mencionado, transcribimos el Tratado:

“Convención sobre Condición de los Extranjeros

Firmada en La Habana, el 20 de febrero de 1928.

Suscrita por los Estados Unidos Mexicanos en la misma fecha

Aprobada por el Senado, el 2 de diciembre de 1930 con las reservas que se incluyen al final del texto.

El depósito del instrumento de ratificación se efectuó, el 28 de marzo de 1931.

Publicada en el diario Oficial del 20 de agosto de 1931.

Los Gobiernos de las Repúblicas representadas en la VI Conferencia Internacional Americana (Perú, Uruguay, Panamá, Ecuador, México, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Venezuela, Bolivia, Colombia, Costa Rica, Honduras, Chile, Brasil, Argentina, Paraguay, República Dominicana y Estados Unidos de América) celebrada en la ciudad de La Habana, República de Cuba, en el año de 1928.

Han resuelto celebrar una Convención con el fin de determinar la condición de los extranjeros en sus respectivos territorios, los integrantes de esta convención, después de haber depositado sus Plenos Poderes hallados en buena y debida forma, han acordado las siguientes disposiciones:

Artículo 1º. Los Estados tienen el derecho de establecer, por medio de leyes, las condiciones de entrada y residencia de los extranjeros en sus territorios.

Artículo 2º. Los extranjeros están sujetos, tanto como los nacionales, a la jurisdicción y leyes locales, observando las limitaciones estipuladas en las Convenciones y Tratados.

Artículo 3º. Los extranjeros no pueden ser obligados al servicio militar; pero los domiciliados, a menos que prefieran salir del país, podrán ser compelidos, en las mismas condiciones que los nacionales, al servicio de policía, bomberos o milicia para la protección de la localidad de sus domicilios, contra catástrofes naturales o peligros que provengan de guerra.

Artículo 4º. Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población.

Artículo 5º. Los Estados deben reconocer a los extranjeros, domiciliados o transeúntes en su territorio, todas las garantías individuales que reconocen a favor de sus propios nacionales y el goce de los derechos civiles esenciales, sin perjuicio en cuanto concierne a los extranjeros, de las prescripciones legales relativas a la extensión y modalidades del ejercicio de dichos derechos y garantías.

Artículo 6º. Los Estados pueden, por motivo de orden o de seguridad pública, expulsar al extranjero domiciliado, residente o simplemente de paso por su territorio.

Los Estados están obligados a recibir a los nacionales que, expulsados del extranjero, se dirijan a su territorio.

Artículo 7º. El extranjero no debe inmiscuirse en las actividades políticas privadas de los ciudadanos del país en que se encuentre; si lo hiciere, quedará sujeto a las sanciones previstas en la legislación local.

Artículo 8º. La presente convención no afecta los compromisos adquiridos anteriormente por las Partes Contratantes, en virtud de acuerdos internacionales.

Artículo 9º. La presente Convención, después de firmada, será sometida a las ratificaciones de los Estados signatarios.

El Gobierno de Cuba queda encargado de enviar copias certificadas, auténticas, a los Gobiernos, para el referido fin de la ratificación.

El instrumento de ratificación será depositado en los archivos de la Unión Panamericana en Washington, quien notificará este depósito a los Gobiernos signatarios; tal notificación valdrá como canje de ratificaciones.

Esta convención quedará abierta a la adhesión de los Estados no signatarios.

En fe de lo cual los Plenipotenciarios expresados firman la presente Convención en español, inglés, francés y portugués en la ciudad de La Habana, el día 20 de febrero de 1928.

En el momento de la aprobación por el Senado se hicieron las reservas siguientes:

1.El Gobierno Mexicano declara que interpreta al principio consignado en el Artículo 5º. De la convención, de sujetar las limitaciones de la Ley Nacional, la extensión y modalidades del ejercicio de los derechos civiles esenciales de los extranjeros, como aplicable también a la capacidad civil de los extranjeros para adquirir bienes en el territorio nacional.

2. El Gobierno Mexicano hace la reserva de que por lo que concierne al derecho de expulsión de los extranjeros, instituido por el Artículo 6º. De la convención, dicho derecho será siempre ejercido por México en la forma y con la extensión establecidas por su Ley Constitucional."⁵⁸

⁵⁸ SENADO DE LA REPUBLICA," *Tratados Ratificados y Convenios Ejecutivos celebrados por México*", T. V, 1974, pp.651-653.

7.1.5 El Contenido en la Fracción X del Artículo 89

En el artículo 89 Constitucional se enumeran las variadas facultades con que cuenta el Titular del Poder Ejecutivo, es decir, el Presidente de la República. Tal numeral dispone que: "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

X.- Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del poder ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblo; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los estados; la cooperación internacional para el desarrollo y la lucha por la paz y la seguridad internacionales."⁵⁹

Esta disposición está íntimamente ligada a las que contienen la fracción I del artículo 76 y la que enuncia el artículo 133 constitucionales.

Entendiendo lo dispuesto por el artículo 89 en la fracción X, el Presidente tiene la facultad EXCLUSIVA de celebrar tratados, y solamente queda limitado por la opinión que la Cámara de Senadores tenga al respecto de

⁵⁹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 89, 1999

dicho convenio, pero como casi siempre ocurre, el Senado aprueba la celebración del tratado respectivo, que el Presidente de la República puso a revisión ante dicho órgano del Poder Legislativo.

Con la aprobación de un Tratado, cualquiera que sea la materia que aborde en su texto, aquél pasa a formar parte de las Leyes supremas aplicables en la República Mexicana, pues esto lo dispone el artículo 133 constitucional, **siempre y cuando emane y este de acuerdo con la Constitución.**

7.1.6 El Contenido en el Artículo 133 Constitucional

“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 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”.⁶⁰

Como se puede apreciar en el texto del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende el Principio de Supremacía de la Constitución, **al disponer que la Constitución es la Ley Suprema de toda la Unión**, junto con las Leyes Federales y los Tratados, siempre que los últimos cumplan con los requisitos antes expuestos.

De los preceptos constitucionales analizados podemos concluir que el Congreso de la Unión, esta facultado para legislar en Materia Tributaria, dentro del marco constitucional, es decir, sin excederse de lo señalado en la Carta Magna, por lo tanto y en relación al objeto de estudio de esta tesis, consideramos que el Congreso de la Unión al dejar abierto el supuesto jurídico en la Ley de Impuesto sobre la Renta para imponer la obligación de

⁶⁰ Idem, Art. 133

contribuir a los extranjeros, esta extralimitándose en relación al artículo 33 constitucional, ya que este no contempla la obligación de contribuir de estos en determinados supuestos.

En este orden de ideas, no encontramos sustento constitucional para que la Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo una ley secundaria, encuadre como sujeto pasivo de la obligación fiscal, a los extranjeros; ya que si el Constituyente no contemplo expresamente en el texto mismo de la Ley Suprema, la obligación de contribuir de los extranjeros, el Congreso de la Unión, no tiene la facultad de Legislar en tal sentido.

CAPITULO VIII

8. EL COBRO DE CONTRIBUCIONES A EXTRANJEROS EN MÉXICO.

8.1.Ley del Impuesto sobre la Renta.

En México, son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta los extranjeros, que se encuentren dentro del supuesto legal señalado en la Ley de la materia, esto se desprende del:

Art. 1º. “Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando no tengan un

establecimiento permanente o base fija, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos”.⁶¹

Del artículo anteriormente transcrito, se desprende que al utilizar el término de residencia, el legislador deja abierta la posibilidad de que el sujeto pasivo de tal impuesto sea una persona de nacionalidad extranjera y esto se materializa cuando se le impone el pago del impuesto mencionado a los extranjeros.

⁶¹ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Art. 1º, 2000

8.2 Análisis de los conceptos contenidos en el artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Para comprender de una forma más clara esta disposición, es necesario remitirnos a los conceptos a que hace referencia:

- **¿Quiénes son las Personas Físicas?** el artículo 22 del Código Civil del Distrito Federal señala: La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la Ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

- **Concepto de Personas Físicas.-** Diferentes juristas sostienen, de forma prácticamente unánime, que todos los seres humanos son personas jurídicas (denominadas más comúnmente "personas físicas"...⁶²

- **¿Quiénes son Personas Morales?** El artículo 25 del Código Civil del Distrito Federal señala.- Son personas morales:
 - I. La nación, los estados y los Municipios;
 - II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
 - III. Las sociedades Civiles o Mercantiles;

⁶² "Diccionario Jurídico Mexicano", 3ª. Edición, México, D.F., Ed. Porrúa, 1989, p. 2398

- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las Sociedades Cooperativas y Mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la Ley;
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

□ **Personas Morales según la Ley de Impuesto sobre la Renta.**- se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales las instituciones de crédito, y las sociedades y asociaciones civiles..

□ **¿Quiénes tiene la obligación de contribuir?** Artículo 31 Constitucional.- Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que **residan**, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

□ **Concepto de residencia:** estar de asiento en un lugar.⁶³

⁶³ Enciclopedia [Encarta@Microsoft](#), op. cit.

- **¿Quiénes se consideran residentes en territorio nacional?** Artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.- Se consideran residentes en territorio nacional:
 - I. A las siguientes personas físicas:
 - a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
 - b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de ésta fracción.
 - II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes de Estado del cual son residentes.

- **¿Cuál es el objeto del Impuesto sobre la Renta?** Según criterio de la Suprema Corte de Justicia: El objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de estos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, estos últimos constituyen el hecho generador de este impuesto.

- **¿Qué se entiende por México, país y territorio nacional para efectos fiscales?** El artículo 8° del Código Fiscal de la Federación dispone: para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial. (Artículos 42 y 43).

Como puede observarse, esta ley no toma en cuenta la nacionalidad de las personas para considerarlas como sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta. Más bien determina la obligación tributaria en razón al lugar en que las personas obtengan ingresos o al lugar en el cual esté situada la fuente de riqueza, aunque no tenga en territorio Nacional establecimiento permanente o base fija de la cual se obtienen esos ingresos; Por lo que cabe destacar que se sitúan en la hipótesis tanto nacionales como extranjeros.

8.3 Análisis de los supuestos contenidos en el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Para una mejor comprensión de lo antes expuesto, analizaremos los supuestos señalados en el artículo 1° de la Ley en mención:

Así, en el caso de la fracción I, al hablar de “los residentes en México”, pretende abarcar a personas físicas y morales por igual, no importando que sean de nacionalidad mexicana o extranjera, con las condicionantes de que residan en México, y respecto a todos sus ingresos. Por tanto aquí se agrava con el impuesto a la residencia del sujeto pasivo (aparte de sus ingresos), puesto que no importa el lugar en donde esté ubicada la fuente de riqueza de la cual proceden los ingresos,

En la fracción II se menciona que deben pagar el impuesto sobre la renta “los residentes en el extranjero” respecto de los ingresos que produzcan las bases fijas o establecimientos permanentes situados en territorio nacional. Se grava con impuestos indistintamente a nacionales y a extranjeros, puesto que la persona –aunque sea mexicana- puede residir en el extranjero pero si tiene ingresos en territorio mexicano, sobre éstos se cobrará el impuesto.

Casi idéntico es el caso expuesto en la tercera fracción, con la salvedad de que en ella no se hace necesario que los ingresos gravables procedan de un establecimiento permanente o de una base fija en México, sino que basta obtener el ingreso de cualquier fuente de riqueza siempre que ésta cita en territorio de la República.

La Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo una Ley secundaria, debería sujetarse a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con esto no estamos aseverando que sea inconstitucional, sino que el legislador al crearla fue más allá, al dejar abierta la posibilidad para poder gravar con el Impuesto sobre la Renta a los extranjeros, siendo que no se contempla en la Carta magna la obligación de contribuir para estos.

De acuerdo al estudio realizado, consideramos contar con todos los elementos necesarios para concluir la problemática planteada.

CAPITULO IX

9 SOLUCION PROPUESTA

REFORMA AL ARTÍCULO 33 CONSTITUCIONAL

9.1 Justificación para realizar la Reforma propuesta

El artículo 31 fracción IV de la Constitución, señala:

“Son obligaciones de los Mexicanos:

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

Por otro lado el artículo 33 constitucional, señala quienes tienen la calidad de extranjeros, pero no contempla para ellos ninguna obligación expresa de contribuir al gasto público, como dispone el artículo antes transcrito en cuanto a los mexicanos. Razón por la cual nosotras aseveramos que si no viene expresamente señalado en la Constitución, podría haber la posibilidad

de impugnarse por cualquier persona extranjera que se encuentre en tal supuesto.

La ley secundaria, como es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no puede ir más de lo que expresamente señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que si ésta no prevé en su texto tal obligación para los extranjeros, no se debe imponer a través de leyes secundarias.

Es importante destacar que el artículo 73 fracción XVI de la Ley Suprema, señala expresamente y limitativamente, la facultad del Congreso de la Unión para legislar sobre determinados puntos, respecto a los extranjeros y no hace mención alguna sobre la obligación de estos a contribuir, aun tratando de considerar lo contenido en la fracción VII del mismo artículo, ésta no es tan general o tan específica, para que de la misma se pueda desprender el fundamento para crear la obligación de contribuir de los extranjeros, a través de una ley secundaria.

Razón por la cual, nuestra propuesta de Reforma, en el artículo 33 Constitucional para incluir en su texto, la obligación expresa de los extranjeros de contribuir en determinados supuestos.

9.2 Fundamento Constitucional para llevar a cabo la Reforma

Como todo acto que pretenda ser legal, una reforma constitucional debe estar apoyada precisamente en disposiciones que faculten al Congreso de la Unión a realizar la misma.

El Fundamento para tal Reforma lo encontramos precisamente en la constitución misma, concretamente en su artículo 135, que a la letra dice: “la presente Constitución puede ser adicionada o reformada. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerde las reformas o adiciones, y que estas sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los Estados. El Congreso de la Unión o la Comisión Permanente, en su caso, harán el cómputo de los votos de las legislaturas y la declaración de haber sido aprobadas las adiciones o reformas”.

Es factible que pueda llevarse a cabo la Reforma propuesta, toda vez que la Federación estaría en posibilidades de recaudar una mayor cantidad de contribuciones, y las Entidades Federativas – según nuestro particular criterio- apoyarían unánimemente la Reforma, puesto que al recibir la Federación una mayor cantidad de ingresos monetarios derivados de la actividad hacendaria que se efectuaría al cobrar las contribuciones a todas

las personas extranjeras que estén obligadas a su pago, recibirían a su vez una mayor participación Federal para aumentar sus respectivos presupuestos.

9.3 Texto de la Reforma Constitucional propuesta

La Reforma deberá realizarse al artículo 33 de la Constitución Federal, en virtud de que éste numeral, se refiere a la calidad que guardan los extranjeros en territorio nacional y es el único, en el Capítulo de los extranjeros, contenido en la Carta Magna.

El texto de la Reforma propuesta es el siguiente:

TIENEN OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS DE LA FEDERACION, ESTADO Y MUNICIPIO EN QUE RESIDAN, EN LA FORMA EN QUE DISPONGAN LAS LEYES.

Es decir, que con la Reforma Propuesta, el texto integro del artículo 33 Constitucional, quedaría de la siguiente forma:

Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas por el artículo 30. Tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, título I de la presente Constitución; TIENEN OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS DE LA FEDERACION, ESTADO Y MUNICIPIO EN QUE RESIDAN, EN LA FORMA EN QUE DISPONGAN LAS LEYES; pero el Ejecutivo de la Unión tendrá facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio nacional, inmediatamente y

sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente.

Los extranjeros no podrán de ninguna manera inmiscuirse en los asuntos políticos del país.

CAPITULO X

10. CONCLUSIONES

- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el Título I, Capítulo II denominado de los mexicanos, en su artículo 31 fracción IV, establece la obligación expresa de los mexicanos de contribuir al gasto público, conforme a lo dispuesto en las leyes.
- El Congreso de la Unión tiene la facultad de legislar en materia tributaria, respecto a los mexicanos.
- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su Título I, Capítulo IV denominado de los extranjeros, señala quienes son considerados como tales, así mismo establece expresamente que tienen derecho a las garantías que otorga la constitución, con las limitaciones establecidas en la misma.
- Las garantías otorgadas a los extranjeros no incluyen la obligación de contribuir.
- Del artículo 133 constitucional, se desprende el Principio de Supremacía de la Constitución y por lo tanto las Leyes Secundarias como los

Tratados Internacionales, deberán emanar y estar de acuerdo con la misma.

- La Constitución faculta expresamente al Congreso de la Unión, para crear leyes secundarias, por lo que éstas no podrán exceder ni suprimir lo señalado por la misma, es decir, deberá respetar en todo momento el Principio de Supremacía.
- De acuerdo a la investigación realizada, la Ley de Impuesto sobre la Renta, al ser una ley secundaria debe seguir los lineamientos que señalamos en los puntos anteriormente citados, luego entonces el artículo 1º, al dejar abierta la posibilidad de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal a los extranjeros y el título V al regular el cobro de tales impuestos, dejan de manera manifiesta lo que sostenemos: existe un exceso en la regulación, creada por el Congreso de la Unión, al no considerar que la carta magna no señala como obligación para los extranjeros, contribuir en determinados supuestos al gasto público.
- Es importante hacer notar que nuestra postura, no es en contra de la ley secundaria, es decir, la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero consideramos que es de gran importancia, que se adecue la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a los tiempos actuales de apertura económica, y se señale expresamente en su texto, la obligación

de contribuir de los extranjeros en determinados supuestos; en razón de que debemos proteger la economía del país, desde la base del Sistema Jurídico.

BIBLIOGRAFIA

CODIGOS Y LEYES

- Código Fiscal de la Federación
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley de Aguas Nacionales
- Ley del Impuesto al Activo.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- Ley General de Población
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

TEXTOS DOCTRINALES

- **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 7ª ed., México, Themis, 1991.
- **BERLIRI**, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, Madrid, Derecho Financiero, 1971.
- **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio, *Derecho Constitucional*, 6ª ed., México, Porrúa, 1985.
- **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 15ª ed., México, Porrúa, 1981.

- **CARPISO**, Jorge y **MADRAZO**, Jorge, *Derecho Constitucional*, México, UNAM, 1991.
- **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*, 2ª ed., México, Harla, 1993.
- **DE LA GARZA**, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 3ª ed., México, Porrúa, 1988.
- **DELGADILLO GUTIERREZ**, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, PAC, 1985.
- **FRAGA**, Gabino, *Derecho Administrativo*, 16ª ed., México, Porrúa, 1975.
- **GALINDO GARFIAS**, Ignacio, *Derecho Civil*, 14ª ed., México, Porrúa, 1995.
- **GARCIA MAYNEZ**, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 46ª ed., México, Porrúa, 1994.
- **GUTIERREZ Y GONZALEZ**, Ernesto, *Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al estilo Mexicano*, México, Porrúa, 1995.
- **LANZ DURET**, Miguel, *Derecho Constitucional Mexicano*, 5ª ed., México, CECSA, 1982.
- **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 9ª ed., México, Porrúa, 1989.
- **MARTINEZ LOPEZ**, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, 4ª ed., México, ECASA, 1986.

- **MARTINEZ MORALES**, Rafael, *Derecho Administrativo. Tomos I y II*, México, Harla, 1991.
- **ORTIZ AHLF**, Loretta, *Derecho Internacional Publico*, 2ª ed., México, Harla, 1999.
- **PEREZNIETO CASTRO**, Leonel y **MANSILLA MEJIA**, María Elena, *Manual Práctico del Extranjero en México*, 2ª ed., México, Harla, 1993.
- **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Harla, 1999.
- **SANCHEZ PIÑA**, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, 4ª ed., México, PAC, 1990.
- **SERRA ROJAS**, Andrés, *Derecho Administrativo*, 11ª ed., México, Porrúa, 1982.
- **TENA RAMIREZ**, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 17ª ed., México, Porrúa, 1980.
- **TENA RAMIREZ**, Felipe, *Leyes Fundamentales de México 1808 – 1987*, 14ª ed., México, Porrúa, 1987.