

884609



ESCUELA SUPERIOR DE CIENCIAS JURIDICAS

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
NUMERO DE INCORPORACION 8846-09.

FACULTADES SOBRE LA TRIBUTACION EN MATERIA DE
INVERSIONES DE DEUDA PUBLICA DE LA SECRETARIA
HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ERNESTO ARMANDO PEREZ NUÑEZ

ASESOR DE TESIS: LIC. JOSÉ MIGUEL GONZÁLEZ SÁNCHEZ
REVISOR DE TESIS: LIC. JORGE A. TELLO ESCAMILLA

NAUCALPAN DE JUAREZ. EDO. DE MEX. ENERO DE 2005.

m. 340000



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: FANGSTO ARMANDO

DEBEZ NUMBER

FECHA: 17-01-05

FIRMA: P.A. *Fangsto*

U
D
L
L
M
R
M

TEMA DEL TRABAJO:

FACULTADES SOBRE LA TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE INVERSIONES DE DEUDA PÚBLICA DE LA SECRETARIA HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

OBJETIVO:

DETERMINAR SI LAS FACULTADES OTORGADAS EN LA LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA A LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, CON RELACIÓN A LA EXENCIÓN DEL PAGO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS EXTRANJEROS, ES CONSTITUCIONAL O NO, EN BASE ALA TRATAMIENTO QUE LE DA LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL, QUE ADQUIERAN IGUAL TIPO DE INVERSIONES.

II PROPOSICIÓN OBEDECE A:

REALIZAR UN ESTUDIO NOVEDOSO EN MATERIA DE INVERSIONES REFERENTES A LA DEUDA PÚBLICA, TODA VEZ QUE ACTUALMENTE ES DE GRAN IMPORTANCIA.

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

Agradezco a **DIOS** todas y cada una de sus bendiciones que me ha otorgado en mi vida, aún y a pesar de haberlo negado y no merecerlas, nunca me ha dejado solo y solo he recibido de ÉL su inmenso amor.

Agradezco a mis dos grandes pilares, que siempre me tuvieron fe, depositándome sus esperanzas, a pesar de todas las veces que los decepcione, quienes me dieron la vida y su vida, dándome el mayor de los tesoros y privilegios ser su hijo. **A MIS PADRES**. MI Papá Jorge Pérez Ramírez y Mi Mamá María Eugenia Núñez Pichardo. Los Amo.

Agradezco a mis **HERMANAS** Adriana y Marcela Pérez Núñez por haber sido mis grandes amigas y cómplices, siempre brindándome su amor de hermanos y por haberme permitido ser su Hermano Mayor. Las Amo.

Agradezco a mi amada **PRINCESA** y Esposa Norma Irene Raposo Reyes, el compartir su vida conmigo y quien a pesar de los nubarrones y tormentas que se han presentado, siempre ha estado ahí para brindarme todo su apoyo y amor incondicional, Gracias Amor.

Un viejo adagio dice "Los amigos son los hermanos que escoges tú". Agradezco a todos mis **Amigos y Amigas** o como les digo yo, Mis Hermanos. Quienes me han brindado su confianza, su fuerza, su hombro, su sabiduría, sobre todo su amistad. A los que Hoy están y a los que en algún momento o en alguna etapa de mi camino estuvieron a mi lado, los cuales me ayudaron abrir puertas, cuando todas estaban cerradas, y sobre todo me devolvieron la fe. En especial a mi Hermano Mayor Federico Anaya Ojeda y a mi Hermano menor Yuen Cuevas Ley. Gracias de todo corazón hermanos.

Agradezco a todos y cada uno de mis **PROFESORES** quienes me instruyeron durante mi vida académica, quienes gracias su vocación me transmitieron no solo su conocimiento y su experiencia, sino su gran amor al conocimiento y me enseñaron a superarme día con día, a todos ellos, con cariño a mi Profesor, gracias.

Agradezco a mis **ENEMIGOS**, quienes con sus constantes desafíos, retos y obstáculos, me incentivaron a ser mejor y más fuerte para superarlos en todos los aspectos de la vida, gracias por haber sido unos dignos contrincantes.

Por ultimo quiero agradecer a unas personas que hoy, ya no están con nosotros, quienes siempre tuvieron una sonrisa, un abrazo, un curita para mi raspones, una palabra de consuelo cuando estaba triste y me enseñaron a sentirme seguro en su regazo, malcriándome al cumplir todos mis caprichos, ellas son mis abuelitas, **ZENAIDA(†)** y **MAMÁ EVA(†)**, Siempre vivirán en mi Corazón.

A todos Gracias por existir en mi vida.
Ernesto Armando Pérez Núñez

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN.....	9
CAPITULO I MARCO HISTÓRICO.....	11
1) LAS CONTRIBUCIONES EN ROMA	11
2) EL IMPUESTO EN LA EDAD MEDIA.....	11
3) LA CONTRIBUCIÓN EN MÉXICO.....	12
A) ORGANIZACIÓN TRIBUTARIA ABORIGEN.....	12
a) PRIMITIVO SISTEMA IMPOSITIVO.....	12
b) PUEBLO AZTECA.....	13
c) PUEBLO MEXICA.....	13
B) SISTEMA IMPOSITIVO COLONIAL.....	14
C) ORGANIZACIÓN FISCAL DEL MÉXICO INDEPENDIENTE.....	15
D) LA REPÚBLICA RESTAURADA	16
a) RESTABLECIMIENTO DE LA REPÚBLICA	16
b) EL PROBLEMA DE LA HACIENDA PÚBLICA.....	16
c) IMPUESTOS VIGENTES.....	17
E) ASPECTO FISCAL DELA REFORMA.....	17

F) ÉPOCA PORFIRISTA.....18

G) SISTEMA IMPOSITIVO DE LA REVOLUCIÓN.....19

**CAPÍTULO II COMPETENCIA LEGISLATIVA EN
MATERIA TRIBUTARIA.....20**

1) ARTÍCULO 71 CONSTITUCIONAL.....20

 A) COMPETENCIA FEDERAL20

 a) PODER TRIBUTARIO21

 b) POTESTAD TRIBUTARIA.....22

 c) COMPETENCIA TRIBUTARIA.....22

2) COMPETENCIA ESTATAL.....23

3) COMPETENCIA MUNICIPAL.....25

4) FACULTADES IMPOSITIVAS DE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS25

 A) ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.....25

CAPÍTULO III LOS IMPUESTOS.....29

1) CONCEPTO DOCTRINADO DE LOS IMPUESTOS.....31

2) CONCEPTO LEGAL DEL IMPUESTO33

 A) EL ARTÍCULO 2º DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN34

3) ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO.....34

 A) EL SUJETO.....35

B) EL OBJETO.....	35
C) LA BASE.....	35
D) LA TARIFA.....	36
E) LA TASA O CUOTA	36
F) LA ÉPOCA DE PAGO.....	36

CAPÍTULO IV LA EXENCIÓN FISCAL.

1) ASPECTO CONSTITUCIONAL, ARTÍCULO 28.....	38
2) CASOS EN QUE SE OTORGA LA EXENCIÓN FISCAL.....	39

CAPÍTULO V PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A LOS IMPUESTOS.....41

1) CONCEPTO.....	41
2) ¿ CUÁNDO UN PRINCIPIO ES INCONSTITUCIONAL?.....	41
3) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	42
A) PRINCIPIO DE PROPORCIONABILIDAD TRIBUTARIA.....	43
B) PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA	44
C) PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	45
D) GARANTÍA DE AUDIENCIA.....	45

CAPÍTULO VI LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA47

1) GENERALIDAD DE LA LEY.....	48
A) LIMITE ESPACIAL.....	48

B) LIMITE TEMPORAL.....	49
C) LIMITE CONSTITUCIONAL.....	50
2) INTERPRETACIÓN DE LA LEY FISCAL.....	51
3) SUPLETORIEDAD DE LA LEY.....	53
CAPÍTULO VII LOS FACTORES DE VINCULACIÓN.....	55
1) CONCEPTO.....	55
2) FACTORES CONCRETOS DE VINCULACIÓN.....	56
A) LA NACIONALIDAD.....	56
a) CONCEPTO.....	56
b) ABANDONO DEL CRITERIO DE NACIONALIDAD.....	58
c) ASPECTO CONSTITUCIONAL.....	58
d) SITUACIÓN ACTUAL.....	59
B) LA RESIDENCIA.....	59
a) CONCEPTO.....	59
b) RESIDENCIA Y DOMICILIO.....	61
C) LA FUENTE DE RIQUEZA.....	62
a) CONCEPTO.....	62
b) DISPOSICIONES DE LA LEY EN CUANTO A LA FUENTE DE RIQUEZA.....	63
D) LA SEDE DE NEGOCIOS O EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	66

CAPÍTULO VIII INGRESOS.....69

1) INGRESOS EN EFECTIVO, EN ESPECIE, EN CRÉDITO Y EN SERVICIOS.....	70
A) DIFERENCIA ENTRE INGRESO Y ENTRADA EN EFECTIVO.....	70
B) INGRESO DEVENGADO.....	71
C) INGRESO EN SERVICIOS.....	74
D) INGRESOS EN CRÉDITO.....	75
E) INGRESOS EN ESPECIE.....	77
2) CAPACIDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	78
3) INGRESOS ACUMULABLES.....	79
A) ¿ EN QUÉ MOMENTO SE ACUMULAN LOS INGRESOS?.....	79
a) EXPEDICIÓN DEL COMPROBANTE.....	80
b) ENTREGA DEL BIEN O PRESTACIÓN DEL SERVICIO.....	81
c) COBRO O EXIBILIDAD DEL PRECIO.....	82
d) COBRO DE ANTICIPOS.....	83
e) OBTENCIÓN DE INTERESES.....	83

CAPÍTULO IX SUJETOS DEL IMPUESTO.....85

1) TERRITORIO NACIONAL.....	85
A) PARTES INTEGRANTES DEL TERRITORIO NACIONAL.....	87
a) EL ARTÍCULO 42º. CONSTITUCIONAL.....	87
b) EL ARTÍCULO 8º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	88
2) SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	88

A) ARTÍCULO 1 °. DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	89
---	----

CAPÍTULO X FACULTADES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.....90

1) FACULTADES EN GENERAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO	90
---	----

2) FACULTADES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN MATERIA DE DEUDA PÚBLICA.....	90
---	----

A) ARTÍCULO 5°, FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO DE LA LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA.....	96
--	----

CONCLUSIONES.....	98
--------------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA.....	101
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

Tal como sucede cada año, el CONGRESO DE LA UNIÓN aprueba reformas a las LEYES FISCALES.

En el año de 1995, en específico el 18 de octubre, se publicó un decreto presidencial para promover la repatriación de capitales que se encuentren invertidos en el extranjero por residentes en México, el cuál beneficia a las personas físicas que retornen al país capitales que hubieran invertido o depositado en el extranjero con anterioridad al 30 de septiembre de 1995. Mediante este decreto, se estableció un régimen fiscal preferencial consistente en pagar el 0.5% del IMPUESTO SOBRE LA RENTA respecto de las cantidades que retornarán al país antes de marzo de 1996, o el 1% cuando el retorno ocurría después de esta fecha. Este régimen sólo amparaba a el IMPUESTO SOBRE LA RENTA que se causara sobre los rendimientos de las inversiones, no así el que pudo haberse causado respecto de las cantidades que se invirtieron inicialmente en el extranjero.

Esta reiterada actitud del Gobierno Federal, constituye inevitablemente un “zurriagazo” a los empresarios emprendedores que se comprometen con su país e invierten en la creación de empleos; para ellos no hay régimen preferencial que apremie su confianza en quienes conducen la actividad económica del país y sus sentidos políticos, como tampoco hay consideración especial para los trabajadores que año con año, con motivo de la creciente e incontrolada inflación, ven mermada su Capacidad Adquisitiva de sus exiguos salarios ávidos de un reestructuración (o de un aumento) . Una vez más contemplamos atónitos cómo el régimen de Estado se postra ante capitalistas – sin patria alguna, corroídos por la insana codicia y protectores de su limitado patrimonio otros, aunque los menos—en ruego de que hagan el favor de traer – así de manera temporal—sus necesarios capitales. El estado, abiertamente, ha decidido entrar al juego del círculo diabólico: a la menor provocación urdida por los propios especuladores profesionales ocurre un embate al tipo de cambio mediante la adquisición masiva de divisas extranjeras,...se produce una fuga de capitales,...se genera riqueza para los especuladores,...sobreviene la crisis económica,...surge la necesidad de capitales en el país,... se inicia el ruego a los especuladores para que retornen al país sus capitales e incalculables beneficios casi libres de impuestos,...surge un nuevo embate de los especuladores al tipo de cambio,... se produce la fuga de capitales,...

Esta ha sido la política de los últimos tres lustros, "si así puede llamarse a este apostolado a favor del capital especulativo", paulatinamente se está convirtiendo en vieja costumbre de familia: estimular al rico para que derrame algo hacia los que menos tienen, a los que caminan con el resignado aspecto de los condenados a esperar siempre. ¡Ojalá! Se comprenda que la confianza en las instituciones es lo único que evitará el embate de los apátridas de la economía nacional, que no es más que la economía de los mexicanos.

Es así, que en el presente trabajo veremos otra de las formas en la que el Gobierno Mexicano beneficia a los extranjeros que inviertan en nuestro país, dejando en un total desamparo a nuestros compatriotas que por el simple hecho de contar con la nacionalidad mexicana, residir en el Territorio Nacional y aunque inviertan dentro de una misma área, al igual que los extranjeros, tienen la obligación sustantiva de cargar con las imposiciones tributarias que se ocurra al gobierno Federal. Originándose de esta manera, una gran desigualdad que rompe con uno de los principios de mayor importancia dentro de nuestra legislación como lo es LA EQUIDAD.

CAPITULO I

MARCO HISTÓRICO

Desde que la humanidad ha existido, la exacción pecuniaria que el estado realiza por vía de coacción sobre los recursos de los particulares, a fin de subvenir las necesidades públicas en función de las facultades contributivas de los individuos y sin proporcionarles ninguna contraprestación determinada ha sido la causa de grandes descontentos, es así que desde el presente capítulo estudiaremos las consecuencias derivadas de esta situación.

1) LAS CONTRIBUCIONES EN ROMA.

Los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales, consideraron a las contribuciones como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencidos. El imperio romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma.

Así las cosas, al hablar de contribuciones se referían al tributo general que gravaba las compras, decretado por el Emperador Augusto, destinado a satisfacer las necesidades de los veteranos de guerra. Nerón, por su parte, derogó un impuesto que existía sobre el comercio de esclavos, replazándola con un tributo que no debía ser pagado por el comprador, sino por el vendedor.

2) EL IMPUESTO EN LA EDAD MEDIA

Durante la EDAD MEDIA, el sistema feudal se significa por el injusto e inhumano sistema tributario. Las contribuciones se cumplían a través de los impuestos establecidos en servicios, o por la entrega de las más variadas especies; en efecto, el siervo pechero o villano se obligaba a pagar los tributos por medio de servicios personales al señor del castillo, o bien dentro de ciertos días de la semana debían cultivar la tierra del señor, o almacenar las mieses del señor amo. Existían dentro de las contribuciones impuestos determinados, tales como la talla o pecho que era pagado en dinero o en especie por cada familia de campesinos, impuestos que debían cubrirse varias veces durante el año. EL IMPUESTO DE MANO MUERTA consistía en el derecho del señor para apoderarse de los bienes del muerto, cuando éste no había dejado hijos.

EL DIEZMO consistía en un impuesto que los siervos debían pagar al señor feudal; hacia fines de la la EDAD MEDIA, este impuesto era pagado especialmente a los dignatarios de la iglesia católica.

Cuando el campesino o villano solicitaba justicia, debía pagar un impuesto; si transitaba por un camino o pasaba por un puente, debía pagar impuesto por peaje; si molía su trigo, aunque fuera en su propio molino, debía pagar al señor; e igual situación era para el caso de que hiciera su vino de su propio mosto. Llegaron a existir impuestos verdaderamente infames como el DERECHO DE TOMA, que era el derecho del señor feudal para tomar de los siervos lo que quisiera, o bien el DERECHO DE PERNADA, que consistía en el derecho del señor hacia la virginidad de la mujer previamente al casamiento.

A la EDAD MEDIA, en Europa correspondió la Colonia en nuestro país. A partir de la fundación de la Vera – Cruz, se estableció el QUINTO REAL, destinado al Rey de España, que siempre se esperaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaron a este en la conquista.

3) LA CONTRIBUCIÓN EN MÉXICO

A) ORGANIZACIÓN TRIBUTARIA ABORIGEN

Una breve referencia a los antecedentes históricos del sistema fiscal mexicano permite contrastar, en sus lineamientos, esenciales su desarrollo realizado hasta hoy . En consecuencia, antes de exponer los avances logrados durante el periodo revolucionario, es indispensable, para estar en aptitud de apreciar los progresos realizados en los últimos años, realizar un somero análisis de la organización tributaria anterior a nuestra época.

El Porfiriato, los primeros pasos del México Independiente, el Virreinato y aún la parte aborigen, no son ajenos entre sí y cada etapa, al resolver sus peculiares problemas, acudió a soluciones que dejaron huella. Estos antecedentes desembocan, al fin, en la Revolución Mexicana, durante la cual hacen crisis las preocupaciones esenciales del país en el campo de las finanzas públicas.

a) PRIMITIVO SISTEMA IMPOSITIVO

Este Sistema fue utilizado por los nahoas como un instrumento eficaz destinado a sojuzgar pueblos conquistados. Las aspiraciones imperiales de ensanchamiento territorial quedaron sustituid por un severo régimen tributario dejando, en cambio, sin tocar los poderes establecidos y las instituciones propias de los pueblos sometidos.

b) PUEBLO AZTECA

El pueblo Azteca, es uno de los pueblos más representativos en cuanto a imposición de tributos, toda vez que estos se dedicaban específicamente a la conquista de otros pueblos imponiéndoles diferentes tributos.

Así las cosas, en Tenochtitlán se concentraron los productos más variados procedentes de obligaciones tributarias: plantas y frutos de la tierra para el sustento; toda clase de animales y aves de raro plumaje; copal, indispensable en las ceremonias de culto, mantas de algodón o de henequén de llamativos colores, metales preciosos en polvo, guardados en plumas de ánsares; grana, liquidámbar y una larga lista de productos de los más remotos lugares conquistados.

Además de los tributos de los pueblos conquistados, los aztecas contaban con recaudaciones de origen interno. Las cargas directas de "terrazgueros" y "macehuales" los obligaban a entregar parte de las cosechas y a desempeñar trabajos personales en obras de carácter público. Finalmente, dispusieron de un tercer renglón de ingresos derivado de la tierra, propiedad del estado, cuyos productos se destinaban a fines especiales.

c) PUEBLO MEXICA

En la organización teocrática de los Mexicas, los sacerdotes y guerreros gozaban de exención de cubrir los tributos mientras que labriegos, artesanos y comerciantes mantenían, tanto los gastos públicos, como los de la casta gobernante.

Así, al iniciarse la Colonia, esta aprovechó el primitivo sistema tributario establecido y la parte trabajadora de la sociedad indígena continuó cubriendo los tributos, si bien ya no era la casta indígena dominante quien los recibía, sino el Gobierno Colonial y la Iglesia. Las entregas de objetos a las presentaciones de trabajo respetaron los plazos de la época aborígen. Prevalciendo esta situación hasta mediados del siglo XVI, cuando se substituyó el sistema tributario indígena por el Plan Impositivo de la Colonia.

B) SISTEMA IMPOSITIVO COLONIAL

Una vez fundado el primer ayuntamiento en la VILLA RICA DE VERACRUZ, empezaron las obligaciones tributarias a favor de la Metrópoli. "EL QUINTO REAL", destinado al Emperador Carlos I, era separado de todo botín adquirido por cualquier título de guerra de conquista; otra quinta parte estaba reservada a Cortés y el resto se distribuía a los acompañantes.

Las Contribuciones Coloniales adoptaron las más variadas formas y fueron aprobadas sin un criterio de orden. Sin embargo, todos eran indirectos al consumo, como nota característica del anárquico sistema colonial.

Las distintas fuentes impositivas coloniales se denominaron: "RAMOS DE HACIENDA" y fueron clasificados en cuatro diferentes rubros: COMUNES, REMISIBLES, PARTICULARES Y AJENOS. Prevalciendo el desorden en la organización fiscal de la colonia.

Los **IMPUESTOS COMUNES**, fueron destinados a cubrir los gastos de la administración pública. Entre ellos destacaban los DERECHOS DE ORO Y PLATA, consistentes en el "quinto" de los metales extraídos de las minas. Dentro de este ramo estaban comprendidos "LOS TRIBUTOS", pago individual de dos pesos y medio al año. El "**ALMOJARIFAZGO**", impuesto aduanal exigible a la entrada o salida de mercancías. El de "**CASA DE MONEDA**", **satisfecho por los particulares al amonedar metales** preciosos que se ascendían a un real por cada marco de plata labrada. El de "**ALCABALA**", sobre las ventas. Las operaciones de compraventa eran gravadas en los primeros tiempos con el 2% de su monto y más tarde se establecieron tarifas especiales. Adquiriendo, posteriormente un matiz de impuesto aduanal interior. Esto sucedió hacia 1642, cuando se concedió al Consulado de México la facultad de cobrarla, al momento de introducirla al pueblo o ciudad en que serían consumidas u objeto de la última operación comercial. Estableciéndose Garitas en las entradas de las poblaciones para revisar y valorar las mercancías que introducían, abriendo cajones, baúles, fardos, etc., y causando molestias y trabas que impuso al comercio y a la libre circulación de mercancías, las que convirtieron a la **ALCABALA** en un obstáculo para el pleno desarrollo de la economía de la Colonia y las que acarrearón muy pronto un gran desprestigio e impopularidad. Agravándose la situación, cuando la **ALCABAL** se vino a sumar a un conjunto de impuestos destinados a la producción, lo que dio lugar a un sin número de cargas fiscales que afectaban siempre a la misma fuente de riqueza. No obstante, la **ALCABALA** constituyó una de las principales fuentes de ingresos para la hacienda pública.

El de "**SALINAS**", que consistía en la diferencia entre el precio entregado al salinero y el cubierto por el público a los almacenes del Gobierno y el llamado de "LOTERÍA".

Los **"REMISIBLES"**, que agravaban en forma específica los naipes, azogue, tabaco y otros objetos, formándose una recaudación directamente enviada a España.

Los **"PARTICULARES"** provenientes de los diezmos, vacantes y bulas que se aplicaban a la propagación del Cristianismo y finalmente **"LOS AJENOS"** constituyéndose como ingresos originados con **cargas** no pertenecientes al estado, pero cuya recaudación se vigilaba, como impuestos a la minería.

Así, el rígido monopolio económico en manos de la Metrópoli impedía la creación de las bases de un desarrollo industrial de la Nueva España, al prohibirse, el cultivo de la morera, de la vid y de los olivos, con el fin de evitar la manufactura de artículos de seda, vinos y aceite que compitieran con los elaborados en España. No obstante, las riquezas obtenidas, particularmente del subsuelo, fueron suficientes para sufragar los gastos de la administración de la Colonia, financiar empresas de conquista, enviar pesados tributos a España y coadyuvar a las erogaciones de los gobiernos de las otras partes del Imperio.

C) ORGANIZACIÓN FISCAL DEL MÉXICO INDEPENDIENTE

El movimiento Insurgente se levantó en contra del monopolio económico y político ejercido durante tres siglos por España. Los primeros gobiernos, después de la larga lucha por la Independencia, se encontraron con un erario exhausto de recursos. El sistema Colonial de gabelas fue destruido con la guerra de Independencia, incluyendo los Impuestos aprobados a última hora, sobre alquileres de casas, rentas de inquilinos, coches de alquiler, de particulares y de otros, tan novedosos como desacertados. Esto implicaba la desorientación de la hacienda en la primera época independiente. Más adelante se tuvo que reimplantar las contribuciones coloniales, por no tener otro modelo al cual acudieran, y como no se logró una recaudación suficiente, se originó un déficit hacendario constante, siendo la nota característica de esta parte de la historia.

Así las cosas, el Estado abolió sus estancos sin haber tomado la precaución de sustituir los ingresos producidos, privándose de estos recursos. Los gobiernos republicanos y los que le sucedieron en el Imperio de Iturbide apelaron a tal resolución, sin texto, al querer implantar medidas radicales y poco acertadas para salvar la emergencia originada por la carencia de un sistema fiscal adecuado al país. Viéndose los financieros en la obligación de aprobar préstamos forzosos, emitiendo papel moneda sin contar con las reservas en metálico indispensables, procedieron a vender bienes del Estado a precios bajos y cuando apelaron a los donativos no tuvieron apoyo del pueblo.

Los primeros hacendistas, se aferraron a cambiar la doctrina que había servido de base a las contribuciones coloniales, siendo éstos impuestos de carácter a los ingresos o utilidades percibidas por los contribuyentes, con una evidente tendencia a una mejor distribución y mejoramiento de la riqueza.

D) LA REPÚBLICA RESTAURADA

Durante la Guerra de Intervención del segundo imperio, el gobierno de la república, vivió de la acuñación de moneda barata, préstamos forzosos y empréstitos extranjeros. Graves trastornos causó a la Hacienda Pública al recoger de la circulación las monedas de cobre despreciadas. Una vez restaurada la república, no se reconoció la deuda proveniente de gobiernos conservadores o de la intervención del Imperio.

El licenciamiento de las tropas al concluir la guerra, las pensiones a inválidos, viudas y huérfanos, la reorganización de gobierno y la creación de los nuevos ministerios para atender a las necesidades públicas aumentando de ésta forma las cargas impositivas.

a) RESTABLECIMIENTO DE LA REPÚBLICA

Al restablecerse nuevamente la república, las autoridades hacendarías reconstituyeron el sistema fiscal nacional desorganizado por la intervención.

Los aranceles continuaban siendo el renglón más destacado con el erario y la preocupación hacendaría de integrarlos mejor, era el punto fundamental, con el propósito de evitar el contrabando y acrecentar sus rendimientos. Con éste propósito, se prohibieron reducciones a los aranceles, siendo concedidas en forma anárquica por toda clase de autoridades y expresando como pretexto que el erario tenía grandes urgencias, provocando de esta manera una desigualdad en cuanto a la competencia entre los comerciantes.

Los financieros convencidos de la necesidad de reorganizar las rentas públicas, sabían como hacerlo; sin embargo, no se atrevía a tomar las decisiones y medidas necesarias para no lesionar los ingresos existentes del erario. Manteniendo el viejo sistema anárquico, hasta sustituirlo paulatinamente.

b) EL PROBLEMA DE LA HACIENDA PÚBLICA

El problema fundamental de la hacienda pública, era el déficit resultante de los anteriores ejercicios presupuestales. Uno de los principales retos era, fomentar la minería considerada como el medio más eficaz para reanimar el colapso mercantil proveniente para exportar los minerales en bruto fue el aliciente para atraer capitales extranjeros con el propósito de reabitar y reanimar las mismas.

Las reformas de los impuestos a la minería oscilaron entre las mayores facilidades para su exportación a través de una serie de desgravámenes y la exigencia de rendimientos altos del mineral para hacer costosa su exportación provocando de esta manera el abandono de los minerales. Impidiendo de esta forma la integración industrial de la minería

c) IMPUESTOS VIGENTES

Los impuestos vigentes en esta época son los siguientes:

1.- **EL IMPUESTO SOBRE HERENCIA:** era directo de tasas directamente progresivas, especialmente en las traslaciones de fortuna transversales; no obstante, este impuesto era uno de los pocos instrumentos de redistribución de la riqueza con que se contaba. La tasa fluctuaba del 4% para la esposa e hijos, hasta el 20 % que deberían cubrir los extraños.

2.- Se suprimieron los **IMPUESTOS DE EXPORTACIÓN SOBRE MATERIAS PRIMAS**, la cual, fue nociva. A la par, la constituían principalmente el oro y la plata, junto con el cacao, palos de tinte y maderas preciosas, entre otras. La agricultura y el comercio dio origen a aumentar las exportaciones sin beneficio del erario y no se logró la industrialización de las mismas dentro del país. Esta medida, originó la configuración de la economía del país en esta época.

3.- Por último, el **IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD INMOBILIARIA** sin explorar, originó la detención de la acumulación de la tierra en unas cuantas manos, sin lograrlo. Produciendo al propietario mexicano poco, por la reducida demanda de sus artículos. Aún así, adquiría las propiedades colindantes con la finalidad de evitar mayor producción de otro propietario vecino quien, eventualmente, al aumentar la oferta, abatiría los precios. Dando origen a una clara idea monopolística tendiente a restringir la producción y elevar los precios en detrimento del productor.

E) ASPECTO FISCAL DE LA REFORMA

Los hombres de la Reforma, alrededor del presidente Juárez, comprendían la situación económica – social del país, el cual era igual a la existente durante la colonia, con la única diferencia de que México no era una colonia de España.

Las LEYES DE REFORMA, fueron expedidas en dos series siendo la primera, bajo la presidencia de Ignacio Comonfort, y la segunda bajo la presidencia de Benito Juárez.

En la LEY DESAMORTIZACIÓN, se explican los fines económicos, políticos y fiscales referentes a los bienes del clero, estableciendo que: " ... la ley ha sido dictada sin más objeto que el verdadero bien de la sociedad, aunque siendo presentada por sus impugnadores, como un ataque a la religión de Cristo... el gobierno actual es tan católico o más que los defensores que la religión ... la ley no quiere que haya en la nación un poder supremo a la de la Nación misma; el gobierno no quiere que la propiedad continúe estancada en manos infecundas de las corporaciones; no quiere que erario sea defraudado de las grandes sumas que el íntimo valor de las fincas rebaja en las cuotas de las contribuciones y de las más extensas, aunque la traslación de dominio debe reproducir en el futuro grandes beneficios; el Estado no quiere que carezca de ocupación centenares de artesanos que los particulares tienen que emplear necesariamente en la compensación y mejoras de las fincas; no quiere que continúen sin cultivo los inmensos terrenos que tanto tiempo esperan el arado para producir nuevas y abundantes cosechas que, haciendo bajar los precios de los cereales, proporcionen mejor alimento destinado al pueblo, el Estado no quiere la riqueza esté concentrada en manos improductivas si no que subsidia la propiedad en el número de fracciones, se crean nuevas fortunas, que proporcionen el bienestar y comodidad de multitud de familias; porque el pueblo más feliz es aquel en que la riqueza está mejor repartida y en el que, el mayor número de individuos cuente con los medios para vivir en una decente medianía." ¹

Así, las dos invasiones, la norte americana y la francesa, dejaron a nuestro país en condiciones sólo comparables con la situación de México a raíz de su Independencia.

F) ÉPOCA PORFIRISTA

Al finalizar el siglo, el país contaba con 12 millones de habitantes, de los cuales sólo contribuían 3, y como la población se encontraba dispersa en una amplia área territorial, cruzada por cordilleras, los servicios gubernamentales eran difíciles y onerosos.

¹ Sayeg Helú, Jorge. " INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO CONSTITUCIONAL DE MÉXICO". EDIT. PAC. MÉXICO 1996. Pág. 265

Los costos de la producción eran caros, debido a la falta de transportes, a pesar de la red ferroviaria naciente; a la carencia de combustible, proporcionados en su mayor parte por los bosques talados inmoderadamente y a la herramienta inadecuada de que disponía la industria.

La Hacienda Pública del Porfiriato vivía en parte importante de los productos de las aduanas, sujetos a eventualidades. Los impuestos internos tenían carácter de indirectos y lesionaban a las clases de menores recursos. El gravamen del Timbre reunió toda clase de imposiciones sin orden ni concierto. El ejecutivo llegó a centralizar las rentas nacionales y hasta apropiarse de facultades legislativas en impuestos municipales. No logró suprimir las alcabalas, ya que de hacerlo equivalía a dejar al municipio sin recursos; por otra parte, las cargas a las entidades se aumentaron con la impopular contribución federal. El sistema fiscal careció de instrumentos impositivos de redistribución los que proporcionó grandes niveles de fortuna, y aún cuando las reformas administrativas de la época fueron acertadas, la concepción errónea de las bases del sistema Fiscal produjeron funestos resultados. Se proporcionó el monopolio de la tierra, de las empresas y del comercio. **EL CAPITAL EXTRANJERO SE INVIRTIÓ CON FINES DE EXPLOTACIÓN COLONIAL Y LA INCIPIENTE INDUSTRIA NACIONAL DEPENDÍA DE UN SISTEMA CREDITICIO EXTRANJERO.** El gobierno no llegó a atender, como era debido, los servicios sociales imprescindibles, como la educación popular y la salubridad pública. Transformándose esta situación, con la REVOLUCIÓN MEXICANA.

G) SISTEMA IMPOSITIVO DE LA REVOLUCIÓN

El Sistema Fiscal de ésta época, en contra de los errores del Porfiriato, con justa razón persiguió metas fundamentales que fueron congruentes con el sentido de reivindicación social y de progreso económico. Uno de los objetivos primordiales se enfocaría a la mejor redistribución de los ingresos, cuyos beneficios alcanzarían a las mayorías, dado el profundo desnivel de las fortunas, utilizando los impuestos directos a los rendimientos. Otro consistiría en favorecer la industrialización del país, a través de incentivos y franquicias fiscales. Por otra parte, se distribuyeron mejor las rentas nacionales entre los municipios, estados y la Federación y, por último se dependió menos de los impuestos que gravaban el comercio exterior, fincando la seguridad que produjeron los recursos indispensables al Estado.

El progreso y los instrumentos de redistribución se mantuvieron dentro de los cauces legales. Frente a esta necesidad, las autoridades hacendarías crearon el CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y el TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN: 1) la redistribución del ingreso nacional; 2) los incentivos fiscales a la industrialización y 3) la justicia administrativa.

CAPÍTULO I I

COMPETENCIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

La competencia legislativa en materia tributaria es de gran importancia, ya que por medio de estas leyes se establecen los tributos; más sin embargo, en los últimos años, al crear estas normas han sobrepasado los límites constitucionales establecidos por esta Ley Fundamental. Es así, que en el presente capítulo estableceremos quiénes están facultados para emitir e imponer las mismas.

1) ARTÍCULO 71 CONSTITUCIONAL

El artículo 71 Constitucional establece quienes tienen el derecho de iniciar las leyes o decretos, tal facultad compete a:

- I. Al Presidente de la República;
- II. A los diputados y a los Senadores del Congreso de la Unión; y
- III. A las Legislaturas de los Estados.

Así pues, el contenido del precepto antes citado determina quienes están facultados para emitir las iniciativas de leyes, dentro del territorio nacional

A) COMPETENCIA FEDERAL

En el ámbito federal, la **COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA** se da, específicamente a través del **CONGRESO DE LA UNIÓN**, representado por las Cámaras (Diputados y Senadores) principalmente, aunque algunas veces interviene el Ejecutivo Federal dentro de esta competencia. Estas, son ejercidas a través de 3 actos: la expedición de la **LEY DE INGRESOS**, del **PRESUPUESTO DE EGRESOS** y la **APROBACIÓN DE LA CUENTA ANUAL**.

La Administración Pública tiene que realizar gastos para poder prestar los servicios públicos, autorizando los mismos quedando plasmados en el **PRESUPUESTO DE EGRESOS** que emite la Cámara de Diputados y su duración será de un año.

Para poder realizar los gastos establecidos, es necesario contar con recursos y esta obtención será a través de las contribuciones impuestas a los habitantes del país, que el Ejecutivo Federal recauda de acuerdo con la LEY DE INGRESOS iniciada ante la Cámara de Diputados y emitida anualmente por el CONGRESO DE LA UNIÓN.

Estos actos prevén situaciones futuras, como son la recaudación y la inversión de los impuestos en el año siguiente. En sentido contrario, la CUENTA ANUAL DE GASTOS que el Ejecutivo debe someter a la aprobación de la Cámara de diputados se refiere a una situación pasada, ya que tiene como finalidad la comprobación que el Ejecutivo se ajustó estrictamente a los gastos autorizados en el presupuesto, presentando la CUENTA ANUAL ante la Cámara de Diputados.

De acuerdo con lo establecido por la Constitución, los ingresos que se autoricen deben ser los necesarios para cubrir los egresos aprobados. EL PRESUPUESTO DE EGRESOS es resuelto en cifras, mientras que la LEY DE INGRESOS enumera las fuentes tributables. La cantidad del tributo son fijadas en leyes específicas (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre Automóviles) y a veces por el Ejecutivo. Sin embargo estas leyes son temporales, ya que los gravámenes en ellas plasmados, sólo son vigentes durante el ejercicio fiscal para el que fueron autorizados por la LEY DE INGRESOS, cumpliendo con lo expresado por la constitución

De ésta manera, a través de la LEY DE INGRESOS, el Poder Ejecutivo va a poner a disposición del Congreso de la Unión el monto de endeudamiento en cuanto a la solicitud de empréstitos, dentro de las áreas específicas en esta para cubrir los gastos que se vayan a realizar, autorizando para este año (2004) la cantidad de un monto mayor a **150,000 MILLONES DE DÓLARES.**

Así las cosas, el PRESUPUESTO DE EGRESOS, es un parte complementaria de la LEY DE INGRESOS, la cual, tiene el fundamento para que el Congreso tenga la facultad de imponer los atributos necesarios y cubrir dicho presupuesto.

Con relación a lo anterior, la facultad del Congreso para imponer contribuciones es la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

a) PODER TRIBUTARIO

En este orden de ideas, el estado en uso de su PODER DE IMPERIO, establece las contribuciones necesarias, y que los particulares, sometidos a ese poder, deben de participar con una parte de su riqueza. Así pues, lo anterior da origen a lo que conocemos como PODER TRIBUTARIO, es decir, " la facultad que el estado tiene para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, así como para determinar de manera particular, las cargas a cada contribuyente".²

b) POTESTAD TRIBUTARIA

Así mismo, al establecer los órganos del estado, se establecen las funciones que deben realizar cada uno de ellos para llevar a cabo los fines preestablecidos. Estos órganos se someten al poder general de la organización estatal así como el pueblo, ejerciendo las facultades que les fueron otorgadas para que realicen dichas funciones, actuando dentro del orden jurídico quedando establecidas en la constitución y originando la potestad con que cuentan los mismos.

Así en la constitución queda plasmado el origen de la POTESTAD TRIBUTARIA. En este sentido, la POTESTAD TRIBUTARIA, se expresa en la Ley Fundamental como:

"La facultad para imponer contribuciones, la cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y ejerciéndola cuando el órgano correspondiente (Congreso de la Unión) establece las contribuciones mediante una LEY, vinculando individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria".³

Al hacer referencia a la POTESTAD TRIBUTARIA, hablamos de un poder que será ejercido de manera discrecional por el órgano legislativo, dentro de los límites establecidos constitucionalmente, terminado con tan facultad, al emitir la ley correspondiente.

c) COMPETENCIA TRIBUTARIA

Como anteriormente establecimos, la Potestad Tributaria se establece dentro del ámbito legislativo al crear las normas que establecen situaciones generales.

² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. " PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO". Edit. Pac. México 1996. Pág. 95

³ IBIDEM. Pág. 98

Por lo tanto, si existe una fuerza ejercida por el Estado para establecer obligaciones a cargo de los particulares y contribuyan a los gastos públicos quedando sometidos a la COMPETENCIA TRIBUTARIA del Ejecutivo, estas se llevarán a cabo conforme a las normas que regulen su ejercicio.

Deduciéndose de esta forma, que la COMPETENCIA TRIBUTARIA *"es la facultad genera y abstracta par ala actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido."*⁴

Es decir, LA POTESTAD TRIBUTARIA Y EL PODER TRIBUTARIO, desde el punto de vista formal, es la facultad que el Estado tiene para imponer contribuciones y LA POTESTAD TRIBUTARIA, es cuando materialmente el Estado a través de un organismo dependiente de él, lo faculta a través de otra ley (LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL) para efecto de que recaude, administre y distribuya las contribuciones y DE ESTA FORMA, SOLVENTAR LOS GASTOS PÚBLICO. Actividad que va a cabo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Sin embargo, en la Constitución se señalan otras facultades que pueden ejercer los Estados. Luego entonces, los Estados conforman la Federación teniendo competencia en materia legislativa, siendo esta facultad limitada toda vez que se somete al poder legislativo Federal.

2) COMPETENCIA ESTATAL

La Facultad Impositiva de la Federación no excluye, en principio, la de los Estados para fijar y cobrar impuestos. Es por esto, que se origina el problema de la duplicidad y a veces pluralidad de los impuestos sobre la misma fuente impositiva.

Los Estados, tienen la facultad de imponer sus propios impuestos, ya que de otro modo, los gastos de sus administraciones recaerían en el tesoro Federal, lo que originaría la desaparición de estos.

Al establecer las contribuciones, el Congreso de la Unión, así como las Legislaturas de los Estados deben actuar prudentemente para no establecer los mismo gravámenes sobre la

⁴ Tena Ramírez, Felipe. " LEYES FUNDAMENTALES DE MÉXICO". EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1992. PÁG. 150

población contribuye. Lo cual da origen a establecer que impuestos deben ser reservados para la Federación, como lo es el Impuesto Sobre la Renta, y cuáles para los Estados.

De esta manera, y para efecto de que no haya concurrencia la establecer las contribuciones, el artículo 124º. Constitucional establece que

“Las facultades que no están expresamente Concebidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas para los Estados”

Así mismo, el artículo 73º, fracción XXIX Constitucional, es un ejemplo más que delimita las facultades del Estado para legislar en forma exclusiva en materia de Contribuciones al establecer

“XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1o.- Sobre el comercio exterior;
 - 2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. 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 productos de su fermentación; y
 - f).- Explotación forestal.
- (ADICIONADO, D.O.F. 10 DE FEBRERO DE 1949)
- g).- Producción y consumo de cerveza..”

Por lo tanto, al establecer estos ordenamientos las atribuciones con que cuenta la Federación si que tenga la intervención los Estados, evita que haya una concurrencia al momento de establecer las contribuciones.

Sin embargo, la Federación al obtener los recursos derivados de las contribuciones federales, otorga participación de los mismos a los Estados y Municipios a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, dándoles un porcentaje en la participación de los rendimientos de IMPUESTOS Y DERECHOS, con la finalidad de que no haya una concurrencia en cuanto a la tributación.

3) COMPETENCIA MUNICIPAL

En un momento dado, la duplicidad de impuestos se puede original, especialmente en la concurrencia de la Federación y de los Estados al imponer impuestos mediante una ley. Los MUNICIPIOS, no pueden concurrir en cuanto al establecimiento de contribuciones, toda vez que sus ingresos son fijados por la legislatura estatal.

Sin embargo, la Federación puede gravar impuestos estatales y municipales. Pero, las legislaturas locales tienen el deber constitucional de acuerdo a sus ingresos.

Por lo tanto, los municipios no tienen facultad para legislar en materia tributaria, ya que se deben de someter a lo establecido por la legislatura estatal.

4) FACULTADES IMPOSITIVAS DE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS

La Federación ejerce su facultad impositiva en materia tributaria a través de lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII, al establecer que "el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto". Al establecer la imposición de las contribuciones, estas deben de estar a cargo de alguien, para lo cual el artículo 31, fracción IV determina quiénes estarán obligados a proporcionar las mismas, haciendo mención de lo siguiente:

"Es obligación de los mexicanos 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 que dispongan las leyes."

Complementándose así la forma en la que se va a llevar a cabo la tributación a cargo de los contribuyentes.

A continuación, estudiaremos el artículo por medio del cual se establece la obligación de contribuir.

A) ARTICULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV establece que los mexicanos tienen obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipios en que residían de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Con frecuencia se afirma que el fundamento constitucional que obliga al pago de contribuciones se encuentra en el artículo 31, fracción IV, ya que en él se dispone como obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos. Al respecto MANUEL TRON manifiesta que:

Nuestra constitución es el fundamento En que descansa el orden jurídico de nuestro país y en el cual se contienen los derechos y obligaciones fundamentales con los mexicanos. Una obligación que resulta de singular importancia frente a la subsistencia misma del estado es la de pagar impuestos , En el artículo 31, fracción IV constitucional se impone a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos de la siguiente forma...⁵

En este mismo sentido ARRIOJA VIZCANO expresa que el artículo 31 constitucional que establece “ las obligaciones de los mexicanos”, se ha presentado al plantear la interrogante respecto si la disposición significa que los extranjeros residentes en México, o residentes en el extranjero que obtengan ingresos gravables de FUENTES DE RIQUEZA UBICADAS EN TERRITORIO NACIONAL, no deben de pagar ningún tributo al estado mexicano. Al respecto expresa:

“ La respuesta, deber ser negativa, ya que en realidad, este problema se trata de una lamentable falla de técnica jurídica del texto constitucional invocado (falla que permitiría suponer que entonces no es constitucional gravar a los extranjeros), el que para evitar cualquier posible confusión debería ser adicionado con un párrafo aclaratorio. No obstante, creemos que los extranjeros, colocados en las situaciones anteriormente mencionadas, estén liberados de pagar contribuciones en México, pues eso nos llevaría a establecer una absurda e inaceptable discriminación para los mexicanos y un tratamiento injustificado para los extranjeros explotan nuestras fuentes de riqueza.”⁶

En este orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que no es Inconstitucional establecer impuestos en México a cargo de los extranjeros. Sin embargo en su fallo, no proporciona el fundamento jurídico para llegar a esta conclusión. En su TESIS este alto tribunal establece:

⁵ Calvo Nicolau, Enrique. “ TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA” EDIT. THEMIS. MÉXICO 1996. Pág. 260

⁶ IBIDEM Pág. 260

“ Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situado dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar tributos legítimamente creados sin que por ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto Corresponde a dicho capítulo De las obligaciones de los mexicanos, pero son que ellos signifiqué por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gasto de la Federación, de los Estados y Municipios en donde residan de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de riqueza radicada en territorio nacional o en otro supuesto, cuando estén domiciliados en la República Mexicana.”⁷

Si bien es cierto que la SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN establece la posibilidad de una falla técnica jurídica en cuanto a la redacción del artículo en mención, al no establecer específicamente la obligación de contribuir para los gastos públicos a las personas que ostenten la calidad de extranjeros, esta obligación esta expresad implícitamente dentro de la Constitución Federal ya que, si el artículo 1º Constitucional les otorga el derecho de gozar libremente de las Garantías, estableciendo a su vez la obligación de que las personas que ostentan la calidad de extranjeros no podrán tomar parte en los asuntos políticos del país. De esta manera, si la propia Constitución les otorga a los extranjeros, ampliamente derechos que gozan los que ostentan la calidad de mexicanos, En cuanto a las Garantías Individuales, es coherente que los extranjeros tengan la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Siendo que la finalidad de una constitución consiste en : 1) establecer las facultades para prescribir las conductas obligatorias a los miembros sujetos al orden jurídico de que se trate; 2) crear los órganos de ese orden jurídico que estarán facultados para crear los órganos competentes; 3) establecer el procedimiento conforme al cual el órgano competente deberá crear las normas jurídicas, es decir, determinar el modo para la creación de las normas; y 4) establecer límites a las facultades que permiten crear normas jurídicas; es decir, lo que se conoce como garantías individuales.

Por lo tanto, en la misma norma jurídica que obliga a los extranjeros a pagar contribuciones al Estado Mexicano, o sea, en las leyes secundarias en las que aparezcan como sujetos de la contribución de que se trate, los mexicanos y los extranjeros cuando se ubiquen en el supuesto normativo que da lugar al pago de la contribución, se deben de establecer obligaciones a los gobernados disponiendo explícita o tácticamente cual sea la conducta exigida, siendo aquella que dispongan, siendo aquella que establezca una sanción como consecuencia del acto lícito para poder aplicar la sanción.

⁷ IBIDEM Pág. 261

Podemos concluir, sobre la base de lo anteriormente expresado, que tanto los mexicanos como extranjeros, residan o no en territorio mexicano siempre y cuando obtengan un ingreso o su fuente de riqueza esté ubicada en territorio nacional, deben de contribuir a los gastos públicos.

Es así, que el Congreso de la Unión está facultado para imponer contribuciones a los extranjeros, de acuerdo a lo establecido por el artículo 73, fracción XVI; la cual expresa:

“El Congreso de la Unión tiene la facultad para: XVI.- Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e ingración y salubridad general de la república.”

Por lo tanto, si el Congreso de la Unión tiene la facultad para restablecer situaciones concretas respecto a la condición de los extranjeros dentro del país, por ende, cuenta con la facultad de imponer contribuciones a estos, cuando obtengan algún INGRESO QUE SURJA DEL PAÍS.

CAPITULO III

LOS IMPUESTOS

Jurídicamente, los IMPUESTOS están contemplados dentro del grupo de las contribuciones. Este tipo de contribuciones son parte fundamental de la economía de un país, ya que sino se cumpliera con la aportación de dichos impuestos, el gobierno federal no podría satisfacer las necesidades indispensables de la población.

Antes de entrar al tema de los IMPUESTOS, nos referiremos a las CONTRIBUCIONES.

De esta manera, para JARACH el tributo o contribución es:

“una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto al Estado u otra Entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo.”

Mientras que el impuesto, Beaulie lo define como:

“la parte exigida a uno de los ciudadanos para sufragar los gastos ocasionados por gastos públicos.”

A su vez, el artículo 2º. Del Código Fiscal de la Federación define a los impuestos como:

“... son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

De estas definiciones, podemos establecer que los TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES al igual que los IMPUESTOS son prestaciones pecuniarias o en especie; son generales y obligatorias a cargo de las personas físicas y morales; deben de estar establecidas en una ley, sin embargo las CONTRIBUCIONES O TRIBUTOS se manejan en una manera

general, son cuotas a que tiene derecho el Estado a percibir sin expresar a donde van a estar destinados, al igual que los IMPUESTOS.

Una vez de haber tratado de establecer los que son los impuestos y las contribuciones, nos enfocaremos al estudio de los tipos de CONTRIBUCIONES regulados por nuestra legislación.

El Código fiscal de la Federación en su artículo 2º. Clasifica a las CONTRIBUCIONES de la siguiente forma:

- a) IMPUESTOS
- b) APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL
- c) CONTRIBUCIONES DE MEJORAS
- d) DERECHOS.

Para efecto de obtener un mayor entendimiento sobre esta clasificación de contribuciones, estudiaremos cada una, dejando en ultimo lugar los IMPUESTOS, ya que posteriormente abundaremos sobre el tema en particular.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.- Las aportaciones de seguridad social, están a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de Seguridad Social o que las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Este tipo de contribuciones, no son recaudadas directamente por el Estado, sino por organismos autónomos como lo son el Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado, entre otros, tienen la facultad de establecer los créditos a pagar, bases de liquidación y fijarlos en cantidad específica, cobrar las cuotas correspondientes y otorga préstamos a los derechohabientes.

CONTRIBUCIONES POR MEJORAS.- Este tipo de contribuciones, están establecidas en la ley, a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa con obras públicas.

Estas contribuciones, son prestaciones en dinero que el contribuyente, persona física y moral, aportan para efecto de obtener un beneficio a través de una obra pública llevada a cabo por el Estado o por las mismas personas directamente; o por ambas personas, el Estado y los particulares. Son prestaciones determinadas en ley pero al igual que los impuestos, deben de ser aportados de manera proporcional y equitativa; ya que a mayor beneficio, mayor será el impuesto y a menor beneficio, menor será dicho impuesto.

DERECHOS.- Son contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público. Así como las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Estas contribuciones son prestaciones en dinero, ya que el contribuyente recibe un servicio por parte del Estado.

Es una obligación establecida en ley, siendo necesarias estas, para que el Estado pueda proporcionar servicios necesarios para la vida del mismo.

Un ejemplo de este, sería la prestación del Servicio de Agua Potable, actualmente. Mientras que en la antigüedad lo podemos relacionar con la contribución que debía pagar un campesino si transitaba por un puente.

Una vez analizado los tipos de contribuciones, excepto los IMPUESTOS, ahora, entraremos a los estudios de estos.

1) CONCEPTO DOCTRINARIO DE LOS IMPUESTOS

El concepto doctrinario del impuesto es muy variado así por ejemplo, para el Mercantilismo de la Edad Media, el impuesto se entendía en función del comercio y los metales preciosos, especialmente del oro y la plata.

Para COLBERT, ministro de Luis XV, expresaba que el impuesto era:

“el arte supremo consistente en arrancar e mayor número de plumas con el menor número de quejidos”⁸

⁸ Porras López, Armando. “DERECHO FISCAL, ASPECTO JURÍDICO – FINANCIERO.” UNAM. MÉXICO 1990. Pág.

Esa definición se enfoca básicamente a la necesidad de obtener los impuestos necesarios pero causando el menor daño posible a los contribuyentes.

Leroy Beaulieu afirma que el impuesto es:

“La parte exigida a uno de los ciudadanos para sufragar los gastos ocasionados por los gastos públicos”.⁹

Definiendo a los impuestos como base fundamental para el gasto público.

El jurista francés, Gastón Jeze, no define a los impuestos, sino que expresa las características del mismo estableciendo lo siguiente:

“ El impuesto, 1) es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no de servicios personales. 2) La prestación que realiza la persona no es seguida de una contraprestación del estado. 3) La obligación jurídica, es el pago forzado 4) Se establece según reglas fijas. 5) Se destina a gastos de interés general y 6) Ocurre exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad políticamente organizada”.¹⁰

Este autor define las características con las que actualmente conocemos a los impuestos.

Adam Smith, declara que :

“Los sujetos de cada estado deben de contribuir a mantener el gobierno, cada cual en la proporción más exacta posible con sus facultades; es decir, según las rentas de que goza bajo la protección del estado.”¹¹

⁹ IBIDEM. Pág. 62

¹⁰ IBIDEM. Pág. 62

¹¹ IBIDEM. Pág. 62

Aquí, se establece la obligación tributaria de los individuos, dependiendo de su capacidad para contribuir.

Por último, Flores Zavala considera que el impuesto:

“ Es la forma de obtener la cantidad necesaria par poner en obra y cubrir los gastos generales de la explotación del capital nacional.”¹²

Al igual que en las anteriores definiciones, este autor se enfoca básicamente en la obtención y aprovechamiento de los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de la población.

De las definiciones anteriormente expresadas, podemos determinar que el impuesto es una contraprestación de manera forzosa sobre los recursos o rentas que obtengan los particulares, teniendo como finalidad el cubrir con las necesidades de la población.

2) CONCEPTO LEGAL DEL IMPUESTO

En nuestro sistema federal, el Congreso de la Unión está dificultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público ya sea federal, local y municipal.

El artículo 31, fracción IV constitucional establece que los impuestos deben aportarse de manera proporcional y equitativa, por lo cual este debe reunir las siguientes características:

- a) Es una obligación ex lege, consagrándose el principio de igualdad.
- b) Está destinado al gasto público, calculando los ingresos que vaya a obtener la Federación, Estado o Municipio cada año.
- c) Es unilateral, ya que el tributo es un ingreso que el estado percibe en virtud de su soberanía y de su potestad de imperio sin tomar en cuenta la voluntad de los individuos obligados a pagar.
- d) Debe de haber ausencia de contraprestación, sin que exista cualquier promesa, compromiso o responsabilidad para los individuos.
- e) Es coactivo, ya que todo contribuyente está obligado a cubrir un crédito en efectivo.

¹² Flores Zaval, Ernesto. “ FINANZAS PÚBLICAS DE MÉXICO”. EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1993. Pág. 109.

A EL ARTÍCULO 2º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 2º. Del Código Fiscal de la Federación establece:

“... son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

De acuerdo con lo anterior, son prestaciones que no implican una contraprestación por parte del Estado.

Pueden ser en dinero o en especie, sin embargo, en la mayoría de los casos son en dinero.

Son fijadas por la ley, ya que en ningún caso pueden ser cobradas sino están establecidas por la ley.

Tienen carácter general, ya que no se puede establecer a una persona en específico.

Son obligatorios, ya que sino se cumple con la aportación de estos, el Estado podrá solicitarlos de manera coactiva.

Son a cargo de personas físicas y morales, las cuales tendrán la obligación de contribuir de manera individual o colectiva.

Por último, están destinados a cubrir el gasto público debiendo entender como gasto público, todo el gasto que va a generar el Estado.

2) ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO

Para que se configure un impuesto, este debe de tomarse en cuenta los siguientes elementos:

a) EL SUJETO: puede ser activo o pasivo. El SUJETO ACTIVO le corresponde el cobro del crédito fiscal sin otorgarse alguna contraprestación, correspondiendo principalmente esta función al estado y excepcionalmente a organismos que la ley fiscal establezca. En lo referente al SUJETO PASIVO, este será siempre alguna persona física o moral, la cual esta obligada al pago del crédito fiscal establecido.

b) EL OBJETO: citando a FAYA BISECA, este determina que el objeto es:

“ El acto o hecho que como supuestos están expresados en la ley fiscal, estableciendo la generación del crédito fiscal.”¹³

A su vez, Flores Zavala expresa que el objeto:

“ Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”¹⁴

Podemos establecer que los autores en cita, establecen que el OBJETO es la obtención de utilidades o de interés en la elaboración de determinados productos así como en la realización de un acto.

C) LA BASE es:

“ La evaluación en dinero del objeto del impuesto.”¹⁵

Es decir, es la cuantía sobre la que se va a establecer un impuesto a cargo del individuo que realizó la actividad en concreto.

Luego entonces, si los IMPUESTOS están enfocados cubrir el GASTO PÚBLICO, de un determinado tiempo, también es cierto que muchas de las veces no se alcanza a cubrir el mismo. Por esta razón, el CONGRESO DE LA UNIÓN faculta al Presidente de la República (Poder Ejecutivo), a través del Artículo 73, fracción VII constitucional al solicitar EMPRÉSTITOS. En virtud de que el Estado necesita allegarse de dinero y esta, es una manera por la cual se

¹³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. OP CIT. Pág. 152

¹⁴ IBIDEM. Pág. 155

¹⁵ Flores Zavala, Ernesto. OP CIT. Pág. 110

allega de los mismos. Sin embargo, estos EMPRÉSTITOS, sólo pueden celebrarse para efecto de llevar a cabo obras que produzcan un incremento directo en los en los ingresos públicos, excepto cuando se celebren y tengan la finalidad de regular la moneda y por las causas que contempla el artículo 29 Constitucional. Informando al Congreso de la Unión los montos de endeudamiento.

De esta manera, se establece otra vía por medio de la cual el Estado puede allegarse de recursos. Pero muchas de las veces, los recursos que se obtienen de estos EMPRÉSTITOS, no se contratan para llevar acabo las hipótesis que se mencionan, si no que la mayoría, estos EMPRÉSTITOS se enfoca principalmente al pago de endeudamientos anteriores.

D) LA TARIFA: citando al Licenciado flores Zavala, determina que la tarifa es:

“ la lista de unidad y cuota correspondiente, para un determinado objeto tributario o para un numero de objetos que pertenecen a la misma categoría.”¹⁶

E) TASA O CUOTA es:

“ la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de por ciento”.¹⁷

Al hacer mención de los elementos que debe de contar todo impuesto, estos hacen referencia que se va a gravar, como y en qué cantidad, sobre la base del gravamen se determinará el tanto por ciento que se va a cobrar, dando origen a la cantidad a pagar por parte del sujeto obligado a ello. Siendo siempre el contribuyente.

F) LA ÉPOCA DE PAGO: EL Lic. Rodríguez Lobato establece que la época de pago:

“ es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación “.¹⁸

¹⁶ IBIDEM. Pág. 112

¹⁷ IBIDEM. Pág. 115

¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. “ DERECHO FISCAL”. EDIT. HARLA. México 1990. Pág. 125.

Es importante este último elemento, ya que si el pago del impuesto se llevara a cabo en distinto momento (ejercicio fiscal – año) al expresado en la ley, no sería válido; en virtud de que todo pago a realizar, se va a llevar a cabo única y exclusivamente cuando esta lo establezca y en el momento que se tenga que realizar.

De esta manera, al igual que en la época antigua, había IMPUESTOS tuvieron vigencia, entre los que podemos mencionar están los **IMPUESTOS COMUNES**, que fueron destinados a cubrir los gastos de la Administración Pública durante la Colonia.

Es así, que los IMPUESTOS deben de ser destinados al Gasto Público.

CAPÍTULO IV

LA EXENCIÓN FISCAL

1) ASPECTOS CONSTITUCIONALES

El artículo 28 constitucional establece; “en los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos, excepto por razones de interés social o económico”.

Así, por decreto del 2 de febrero de 1983, se reformó el artículo 28 constitucional y el primer párrafo expresa lo siguiente:

“ En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, en prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria”.

La interpretación tradicional es, en sentido de que se prohíbe la exención de impuestos concediéndose individualmente, pero no las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general. Así, el artículo 13 la Ley Orgánica del artículo 28 constitucional en materia de monopolios, dice: ***“se considera que hay exención de impuestos, cuando se releva total o parcialmente, a una persona determinad, de pagar impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados”.***

Respecto a esto, la SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN estableció lo siguiente:

“ la prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando por razones de interés social o económico se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que contienen un carácter general”.
(TOMO XVI, pág. 451, PRONTUARIO, tomo VIII, pág. 88)

En sentido estricto, esta interpretación es incorrecta ya que la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distinciones. Así mismo, los ordenamientos constitucionales y aun cuando se admitan las exenciones de impuestos, y cuando sean de carácter general, se rompería con el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del de justicia.

Así pues, al citar al Lic. Flores Zavala e interpretando el texto constitucional en el sentido de que esta prohibido, en términos absolutos la exención de impuestos este manifiesta:

“ debemos establecer que cuando al Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, debe de emplear la forma de SUBSIDIO que presenta la ventaja de que puede se graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y criterios que normen la ayuda”.

Sin embargo, si se otorgan exenciones a cierta categoría de personas, estas serían inconstitucionales, ya que no habría igualdad en cuanto a la generalidad al situarse en la misma hipótesis.

2) CASOS EN QUE SE OTORGA LA EXENCIÓN

La constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 28 regula los casos en que son viables las exenciones de IMPUESTOS cuando se por “razones de interés social o económico.”

Al prohibir las exenciones el artículo 28º. Constitucional en sentido estricto, se estaría violando el principio de igualdad, como anteriormente lo expresamos; sin embargo algunas leyes fiscales otorgan diferentes incentivos para efecto de que los inversionistas, inviertan sus capitales en diferentes áreas originándose un incremento en cuanto a la economía y desarrollo del país. Dando como resultado un beneficio para el Estado.

Cuando se conceden exenciones de impuestos a nuevas industrias, el Estado se compromete a mantener en vigor dicha exención durante el tiempo y condiciones establecidos por el mismo.

Sin embargo, no creemos que esto quiera decir, que al momento, de que el particular, preste su dinero al Estado, lo haga simple y sencillamente para que se le exente de impuestos; sino que de esta forma, va a obtener una ganancia mucho mayor a la que invirtió. Esta bien, que de esta forma el Estado se beneficia económicamente y se crean fuentes de trabajo, pero no creemos justo que estas personas obtengan siempre una riqueza superior a la que prestaron al Estado.

CAPÍTULO V

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A LOS IMPUESTOS

Antes de adentrarnos al contenido del presente capítulo, consideramos necesario hacer referencia al concepto de PRINCIPIO CONSTITUCIONAL, desglosando el mismo.

Así mismo, la Real Academia Española define al PRINCIPIO CONSTITUCIONAL como:

*“ la base, fundamento o razón sobre la cual se procede ”.*¹⁹

Por otra parte, Rafael de Pina define alo CONSTITUCIONAL como:

“todo aquello que está de acuerdo, conforme o según la Constitución”

Y al principio como:

*“ la razón, fundamento, origen, máxima o norma establecida en la Constitución ”.*²⁰

1) CONCEPTO

De lo anterior, podemos establecer que un PRINCIPIO CONSTITUCIONAL, ES TODA AQUELLA NORA QUE ESTA DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO POR LA CONSTITUCIÓN QUE RIGE A UN PAÍS, siendo esta la base fundamental de todo orden jurídico.

2) ¿ CUÁNDO UN PRINCIPIO ES INCONSTITUCIONAL?

Si un PRINCIPIO ES CONSTITUCIONAL cuando una norma se apega a lo establecido por la Ley Suprema de un país, es coherente determinar que en un PRINCIPIO ES

¹⁹ ENCICLOPEDIA SALVAT. TOMO IX

²⁰ Pina Vara, Rafael de. “ DICCIONARIO JURÍDICO ” EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1993. Pág. 253

INCONSTITUCIONAL, CUANDO LA REGLA NO SE APEGA A LO ESTABLECIDO POR EL ORDENAMIENTO SUPREMO EN REFERENCIA, toda vez que, no acata los lineamientos marcado por él

Así, todo principio apegado a lo establecido por la LEY FUNDAMENTAL de un país contribuye a fundar lógicamente y jurídicamente la legitimidad constitucional. Por lo tanto, un PRINCIPIO CONSTITUCIONAL se aplicará preferentemente sobre cualquier disposición de índole secundaria, principio que tiene eficacia y validez absoluta.

3) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Los PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, con aquellos que están establecidos en la Constitución General de la República, y siendo esta Ley Fundamental del país a estos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.

Los PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES pueden dividirse en tres grupos principales que son:

a) Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo que no pueden ser violados o cuartados por la actividad impositiva del Estado;

b) Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos; y

c) Principios de Política Económica que por haberse considerado fundamentales, fueron establecidos en la Constitución

Entre los diferentes principios concretados en nuestra Constitución, encontramos uno de los muchos que rigen en materia tributaria, derivándose del artículo 13. constitucional, del cual, se puede establecer el siguiente principio, el cual determina que las LEYES TRIBUTARIAS NO DEBEN GRAVAR A UNA O VARIAS PERSONAS INDIVIDUALMENTE DETERMINADAS. EL GRAVAMEN SE DEBE DE ESTABLECER EN TAL FORMA, QUE CUALQUIER PERSONA CUYA SITUACIÓN COINCIDA CON LA SEÑALADA COMO HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL DEBA SER SUJETO DEL IMPUESTO.

Así las cosas, el artículo 13. Constitucional dice : " Nadie puede ser juzgado por las leyes privativas" . La ley Privativa, desde el punto de vista material no es una verdadera ley, ya que no es general, abstracta, impersonal y permanente; toda vez que la ley es personal y concreta al referirse a una o varias personas individualmente señaladas, aún cuando encuentre, en un momento dado, dentro de la misma situación prevista en la Ley, no siéndoles aplicable.

En este orden de ideas, la SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN estableció:

"ES CARÁCTER CONSTANTE DE LAS LEYES, QUE SEAN DE APLICACIÓN GENERAL Y ABSTRACTA; ES DECIR, QUE DEBEN CONTENER UNA DISPOSICIÓN QUE NO DESAPAREZCA DESPUÉS DE APLICARSE A UN CASO PREVISTO Y DETERMINADO DE ANTEMANO, SINO QUE SOBREVIVA A ESTA APLICACIÓN Y SE APLIQUEN SIN CONSIDERACIÓN DE ESPECIE O DE PERSONA, A TODOS LOS CASOS IDÉNTICOS AL QUE PREVIENE, EN TANTO QUE O SEAN ABROGADAS. UNA LEY QUE CARECE DE ESTOS CARACTERES, VA EN CONTRA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD, GARANTIZADO POR EL ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL AUN DEJA DE SER UNA DISPOSICIÓN LEGISLATIVA, EN EL SENTIDO MATERIAL, PUESTO QUE LA FALTA DE ALGO QUE LE PERTENECE A SU ESENCIA. LAS LEYES PUEDEN SER PRIVATIVAS TANTO EN EL ORDEN CIVIL COMO EN CUALQUIER OTRO ORDEN, PUES EL CARÁCTER DE GENERALIDAD SE REFIERE A LAS LEYES DE TODAS LAS ESPECIES, Y CONTRA LA APLICACIÓN DE LAS LEYES PRIVATIVAS, PROTEGE EL YA EXPRESADO ARTÍCULO 13. CONSTITUCIONAL ", 9TOMO XXVIII, PÁG. 1960. PRONTUARIO, TOMO IX, PÁG. 205)

Aparte del principio analizado, nuestra CARTA MAGNA de acuerdo a lo establecido por el Artículo 31, fracción IV, se derivan los siguientes principios.

A) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

En un aspecto general, el principio de proporcionalidad tributaria es:

"la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de sus partes o de cosas relacionadas entre sí".²¹

²¹ IBIDEM. Pág. 253

Jurídicamente, significa:

“ la capacidad des estado para establecer tributos de acuerdo a la posibilidad objetiva del causante, de tal manera que no es proporcional el tributo cuando la medida resulte antieconómica, por cuanto a que excede las posibilidades del contribuyente”.²²

En materia tributaria, este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, ya que, lo que desea la justicia impositiva, en cuanto al aporte, no resulte desmesurado en relación con la riqueza del sujeto; es decir, que los impuestos que afectan directa o indirectamente no deben ser un acto indebido o arbitrario, teniendo como finalidad, la de evitar que se atente contra la fuente de la imposición fiscal.

B) PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Este principio significa que:

“el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.

La justificación de este principio se basa en que el hecho, está de acuerdo con la opinión de actitud hacia el equilibrio en la distribución del ingreso, riqueza y carga fiscal. Implicando un juicio de valor y la evaluación de la estructura fiscal que puede hacerse de acuerdo de una sociedad particular.

La EQUIDAD exige que la estructura fiscal reduzca la desigualdad del ingreso.

Al referimos a los principios de PROPORCIONABILIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA, nos referimos a la JUSTICIA que se debe dar al momento de aplicar los impuestos, es decir, deben de interpretarse de manera específica el sentido de estos

Así pues al establecerse que los principios constitucionales deben de ser proporcionales, equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos, comprenderán en

²² IBIDEM. Pág. 254

igual circunstancia a las personas que se ubiquen en igualdad de circunstancias y de una manera desigual a las que se ubiquen en desigualdad de circunstancias, dependiendo de la riqueza económica que ostenten.

Por lo tanto, el PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, origina que el impuesto a pagar sea de acuerdo a la capacidad económica que tenga. Mientras que el PRINCIPIO DE EQUIDAD, lo enfocaremos al PRINCIPIO DE IGUALDAD al otorgarle un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales.

C) PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

En materia tributaria no puede haber impuesto sino esta establecido en la ley, la cual, establece la hipótesis en la que puede adecuarse una persona jurídica así como la obligación que conlleva.

Si la ley no determinara la forma en la que un impuesto se debe de pagar, daría lugar a que el cobro de este, fuera indebido, por esto el artículo 31º, fracción IV, establece la manera en la que se debe de contribuir con dicho impuesto.

De esta manera, en materia tributaria el artículo 31, fracción IV; en su última frase establece que las contribuciones deben aportarse en la forma: " que dispongan las leyes" , reforzándose en el artículo 14 de la misma ley que expone: "que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos si no es conforme a las leyes con la anterioridad al hecho" ; es decir que , para que un crédito fiscal se haga efectivo, deberá previamente estar establecido en una ley que lo señale, defina sus elementos y los supuestos de la obligación fiscal.

D) GARANTÍA DE AUDIENCIA

La GARANTÍA DE AUDIENCIA, está consagrada en el artículo 14º . Constitucional al establecer " que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

Las leyes fiscales establecen la validez que vana tener las mismas en cuanto a su temporalidad, si llegase a determinar la autoridad correspondiente un crédito a contra de una persona, la garantía de audiencia se llevará a cabo después de haber fijado dicho crédito y ser conocido por el contribuyente al inconformarse ante las autoridades fiscales mediante los procedimientos ya establecidos. Otorgando de esta manera al contribuyente la oportunidad de defenderse antelo que se cree injusto.

Por lo tanto, los PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES para la imposición de tributos son fundamentales, ya que al no tomarse en cuenta estos, se estaria afectando de manera significativa a los contribuyentes.

CAPÍTULO VI

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA se estableció en México en el año de 1921 durante el gobierno del General Álvaro Obregón, teniendo un carácter transitorio, fijándose con dos fines en específico: adquirir fondos para comprar una flota mercante para México y financiar los Festejos del Centenario de la Consumación de la Independencia. En el año de 1924 vuelve a nacer este impuesto, denominándose "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LOS SUELDOS, SALARIOS, EMOLUMENTOS Y UTILIDADES SOBRE EMPRESAS", DIVIDIÉNDOSE LAS DIFERENTES ACTIVIDADES GRAVABLES POR CEDULAS, APARECIENDO EL SISTEMA CEDULAR. En el año de 1931 se reforme la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA y en la cédula primera se agrupan las actividades de los comerciantes, industriales y agricultores. Posteriormente, en 1953 la Ley es reformada nuevamente y se establecen siete cédulas. Finalmente en el año de 1961, de la cédula VI, se desprenden dos cédulas más y 3 tasas complementarias. Con fecha 1º de enero de 1965 entró en vigor la LEY DEL IMPUESTO GLOBAL SOBRE LA RENTA. Derogándose la ley anterior.

Actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta se enfoca a gravar el INGRESO que obtengan las personas jurídicas que obtengan en EFECTIVO, EN ESPECIE O EN CRÉDITO, EN INTERESES o a través de la PRESTACIÓN DE SERVICIOS, dando lugar a la modificación del haber de patrimonial de estas, de manera positiva.

Una forma de obtener INGRESOS se da a través de la OBTENCIÓN DE INTERESES. Así, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

" Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos y obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de los reportos o de prestamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, exepcto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganacia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria."

Legalmente, para efectos de tributación esta ley determina de esta manera a los INTERESES EN FORMA ORDINARIA. Continuando si ordinariamente los INGRESOS POR INTERESES son tomados en cuenta para efecto de que se consideran como INGRESOS. Porqué, solo por el hecho de que estos se encuentren entre los que son adquiridos por público inversionista y regulados por la Servicio de Administración Tributaria no se consideran como INGRESO.

A su vez, el artículo 109 establece que:

***“ No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:
Fracción XVI. Los Intereses.”***

Es obvio que, hasta cierto punto hay una desigualdad en cuanto al tratamiento que se otorga a las personas para contribuir o no, con los impuestos que se generen en esta área en particular.

1) GENERALIDAD DE LA LEY

La GENERALIDAD DE LA LEY, nos determina que esta, es obligatoria para todos sin excepción alguna. Es por eso que al establecer una ley, el pago de impuestos, todos debemos cumplir con esta obligación. Es así, que todos debemos pagar impuestos, dependiendo de la capacidad contributiva de cada persona. Esto puede aplicarse a cada impuesto individualmente, considerando que debe interpretarse en el sentido de que el IMPUESTO DEBE GRAVAR A TODOS AQUELLOS INDIVIDUOS CUYA SITUACIÓN COINCIDA CON LA QUE LA LEY SEÑALE COMO HECHO GENERADOR FISCAL, SIN EXCEPCIONES.

De esta manera, el Código Civil Federal en su artículo 12º. Expresa:

“ ART. 12 .- Las leyes Mexicanas rigen a todas las personas que se encuentren en la República, así como los actos y hechos ocurridos en su territorio o jurisdicción y aquellos que se sometan a dichas leyes, salvo, además, lo previsto en los tratados convenciones de que México sea parte.”

A) LIMITE ESPACIAL

En un principio, las leyes financieras y tributarias, como las demás leyes, se aplican únicamente en el territorio sujeto a la Soberanía de Poder Público que los crea.

El problema de la eficacia de la Ley en el espacio, es la de DETERMINAR EL ÁMBITO ESPECIAL SOBRE AUGE LA LEY PRODUCE EFECTOS.

De acuerdo a la estructura Federal del Estado Mexicano, de que el territorio de los Estados están divididos en Municipales y existiendo un Distrito Federal, se distinguen diferentes áreas de vigencia:

- 1.- Esta ley (Impuesto Sobre la Renta) tiene vigencia en la República Mexicana;
- 2.- Cada uno de los Estados tiene sus leyes financieras, teniendo vigencia en sus respectivos territorios;
- 3.- Las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, actuando como órgano legislativo local, para el Distrito Federal, teniendo vigencia en su territorio; y
- 4.- Las leyes financieras expedidas por las legislaturas de los estados para que tengan eficacia en el territorio de las municipalidades en que se dividan.

Así las cosas, la Federación ejerce su soberanía sobre el Territorio Nacional, las aguas territoriales, el subsuelo, la plataforma continental y el espacio aéreo que sobre ellos se encuentra. En consecuencia, todas las cosas y las personas que se encuentren en ellos, los negocios jurídicos y hechos que tengan lugar o que produzcan sus efectos en ellos, quedarán sujetos a la Ley Fiscal.

B) LIMITE TEMPORAL

Generalmente, la validez de las leyes fiscales entran en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el Diario de la Federación, salvo que en las mismas se establezca una fecha posterior. La ley en estudio, no es la excepción.

No obstante, de que la LEY FISCAL entra en vigor de acuerdo al plazo estipulado, estas, también tienen un término. Este término puede darse por medio de la caducidad o por derogación.

La caducidad se produce a través del tiempo cuando se extingue el plazo para el que fueron expedidas. Por otra parte, la derogación de una ley se produce cuando se derogan únicamente las disposiciones anteriores que se oponen a la ley derogada; así mismo, se origina cuando es incompatible con la nueva ley.

Luego entonces, la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene una vigencia hasta cierto punto, ya que dependiendo de las reformas fiscales de cada año, muchos ordenamientos de esta ley, son derogados.

C) LIMITE CONSTITUCIONAL

El Poder Constituyente, órgano creador, una vez otorgada la Constitución, desaparece y surge de esa Ley Suprema los órganos creados por la misma. Por esto la Constitución es la base de nuestra organización política, jurídica y económica, así como todas las leyes y actos que dicten las autoridades, debiendo estar de acuerdo con esta.

Es así, que la Constitución Federal es la Ley Primaria y fundamental. Por esto, todas las demás disposiciones (leyes federales, tratados, leyes locales, etc.) en su expedición y aplicación deben ajustarse a esa norma fundamental, es decir, deben de ser constitucionales. Por lo tanto, para que nazca y sea vigente cualquier ley, para que cualquier disposición o acuerdo administrativo tenga plena validez, para que los actos y resoluciones judiciales sean legales tengan, antes sobre todo, que encontrar su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Luego entonces, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al gravar la renta obtenida por los ingresos de una persona, debe ser de acuerdo a su capacidad contributiva. Es por eso que el artículo 31, fracción IV establece la forma en que deben de contribuir, determinándose, en este sentido un límite constitucional.

Si una Ley debe ser GENERAL y adecuarse a los límites que Constitucionalmente se derivan la misma, creemos que el ordenamiento que da título a este capítulo, si excede los principios marcados constitucionalmente al privatizar las hipótesis normativas de la OBTENCIÓN DE INGRESOS POR INTERESES, en virtud de que este apartado no ha sido derogado, por lo cual sigue teniendo validez dentro del Territorio Nacional.

2) INTERPRETACIÓN DE LEY FISCAL

¿ QUÉ SIGNIFICA INTERPRETAR LA LEY?. Significa que:

“ buscamos encontrar los hechos que se verifica en la realidad dentro de revisión abstracta de la definición que ha dado el legislador. Cuando este fin o hecho imponible, da un determinado conjunto de conceptos que nosotros, a través de ellos, debemos valorar los hechos de la realidad.”

Entonces, la interpretación de la ley, es siempre la interpretación de los hechos que caen bajo el alcance de la misma. Es decir, se trata de interpretar a realidad y verificar si coincide o no el concepto del hecho imponible definido de manera abstracta.

En este orden de ideas, al interpretar la ley, se encuentran los hechos originados en la realidad de acuerdo a la conducta definida de manera abstracta.

Las Leyes Fiscales, como todas las demás, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto a tratar. Para tal efecto, el artículo 5º. Del Código Fiscal de la Federación establece:

“ Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.”

Sin embargo, no creemos que por el sólo hecho de que la aplicación de las leyes tributarias se realicen en forma estricta, excedan lo establecido por los principios constitucionales que deben de regir a las mismas.

De acuerdo a lo establecido anteriormente corresponde al interprete, sea funcionario administrativo, juez, consultor legal o comentarista del Derecho, emitir el significa correcto de algún ordenamiento legal.

Al respecto Francisco Pavón Vasconcelos en su Manual de Derecho Penal Mexicano nos dice que :

“ Se interpreta una ley cuando se busca y esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan, idea que es plenamente aplicable no sólo en Derecho Penal, sino también en el Fiscal o en cualquier otra rama del Derecho.”

Este autor expresa la necesidad de llevar a cabo la búsqueda, así como el esclarecimiento del contenido de un ordenamiento legal.

Así las cosas, nuestra doctrina regula diversas formas de INTERPRETAR UNA LEY, siendo las siguientes:

a) INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.- derivándose está, del propio órgano creador de la Ley, la cual tiene fuerza obligatoria.

b) INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL .- es la que deriva de los órganos jurisdiccionales y resulta de la aplicación de la Ley a los casos concretos controvertidos que se sometan a su decisión. Siendo obligatoria en principio, pero si alcanza el rango de JURISPRUDENCIA FORMA, se extenderá su obligatoriedad y para quienes no formaron partes, constituirá solamente un precedente.

c) INTERPRETACIÓN DOCTRINAL.- esta se deriva de la Doctrina Jurídica, es decir, de los estudios realizados por los comentaristas y estudios del Derecho.

d) INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA.- es la que deriva de los órganos del Estado que tienen a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa cuando deciden la manera y términos en que ha de aplicarse la Ley Fiscal a través de resoluciones particulares (resolución de consultas). Por último.

e) INTERPRETACIÓN ORDINARIA.- derivándose esta de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo los particulares, principalmente los consultores legales, para la observancia y cumplimiento de la Ley en relación con cada particular y concreta situación jurídica.

Asimismo, la **INTERPRETACIÓN** debe ser estricta, teniendo la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la Ley, cuando usa términos con más de un significado, debiéndose remitir a su significado técnico y no a la de uso corriente, sin embargo, la propia Ley puede establecer el significado que debe de tomarse en cuenta.

Por lo tanto;

- 1) Las normas de la Ley Tributaria deben de interpretarse en forma armónica y no aislada,
- 2).- las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento del nacimiento y pago del objeto del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones deben de interpretarse en forme estricta o literal; y
- 3) cuando un término tenga más de un significado y ninguna de ellas sea legal, debe de referirse a su sentido técnico.

3) SUPLETORIEDAD DE LA LEY

Es usual que en Materia Fiscal se de la SUPLETORIEDAD DE LA LEY; ya que en ocasiones no se prevén expresamente algunas situaciones y su aplicación es deficiente. Es por eso que muchas veces de una ley, nos remite a otra para determinar una cuestión en particular; por ejemplo, la manera en la cual se pagará un impuesto, acreditar la personalidad, exenciones, etc.

En este orden de ideas, el PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO ha expresado lo siguiente:

“ Para que opere la supletoriedad se requiere, en primer lugar, que la ley prevea expresamente y en segundo término que a institución de cuya supletoriedad se trata esté también contemplada en la Ley, pero que no esté regulada deficientemente, en forma tal que no permita su aplicación adecuada”. TESIS I. 1º. A.J./ 19 GACETA NUMERO 60, PÁG. 37, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, TOMO XI – DIC, PÁG.. 223.

De acuerdo a lo anterior y a manera de ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado hace referencia a tal supletoriedad al expresar en alguno de sus artículos la aplicabilidad de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Así, en específico, el artículo 4, fracción I, establece:

“ ART. 4, El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento:

FRACCIÓN I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según corresponda...”

De esta manera, opera la supletoriedad de la Ley.

CAPÍTULO VII

LOS FACTORES DE VINCULACIÓN

Al Estado le corresponde a través de su Ley o leyes establecer los factores concretos que vinculan a una persona con este. De esta manera, dichas personas quedan sujetas a la obligación de contribuir con el pago de impuestos correspondientes.

En este orden de ideas y de acuerdo a la Ley tributaria correspondiente, como lo es (Impuesto Sobre la Renta) , esta ha establecido que los factores que vinculan a un sujeto con el Estado son los siguientes:

- A) Nacionalidad;
- B) Residencia ;
- C) Fuente de Riqueza; y
- D) Sede de Negocios o Establecimientos Permanente.

Para una mayor comprensión de los mismo, analizando cada uno de estos factores.

1) CONCEPTO

Podemos señalar que los **FACTORES DE VINCULACIÓN** son:

“ los elementos que toma en cuenta el Estado para determinar quiénes están Obligados al pago de impuestos, dependiendo del giro en que desarrollen sus actividades.”²³

De acuerdo a lo anterior, el giro, es decir la actividad que realice una persona, sea física o moral va a ser tomada en cuenta por el Estado para determinar si queda sujeta o no, al pago de impuestos.

Así el estado, ha establecido los factores que vinculan a una persona con el mismo y de esta manera hacer acreedor de la obligación del pago de impuestos.

²³ IBIDEM. Pág. 62

En este orden de ideas, en el siguiente punto, analizaremos los multicitados factores.

2) FACTORES CONCRETOS DE VINCULACIÓN

Los Factores Concretos de Vinculación son:

A) LA NACIONALIDAD

Al contar una persona con la Nacionalidad Mexicana tiene obligación tributaria de contribuir para con los gastos públicos. Esta es una de las primordiales obligaciones a cargo de los mexicanos y se funda en que estos contribuyan “ para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan”. Traduciéndose tal obligación, en pagar impuestos, o sea, contraprestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos. Es decir, la imposición contributiva encierra la obligación de aportar al Estado determinadas cantidades, generalmente en dinero, destinándolas a satisfacer o cubrir los gastos públicos.

a) CONCEPTO

La Nacionalidad implica y da origen a una relación política entre individuo y el Estado. Así Niboyet la define como:

“ El vínculo político y jurídico que relaciona a un individuo con un Estado ”.²⁴

En este orden de ideas, el citado autor sostiene “ que cada vez que se considere la Nacionalidad de un individuo, es preciso reunir completamente la idea de nación y del principio de las nacionalidades, tomando únicamente en cuenta el Estado del que él todo individuo es súbito”.²⁵ Así, el concepto de Nacionalidad no siempre corresponde a la idea de pertenencia de un individuo a una nación determinada. Es decir, la idea de Nacionalidad no necesariamente tiene como contenido o sustancia a la Nación, por lo tanto, las Nacionalidades no siempre son los individuos que integran una misma comunidad nacional.

²⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio. “DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO”. EDIT. PORRÚA. MICO1994. Pág. 137

²⁵ IBIDEM. Pág. 138

De acuerdo a lo anterior, la Nación viene siendo una comunidad humana con existencia real cuyos grupos o individuos que la componen están ligados permanentemente por distintos elementos. El Estado, en cambio, debe tener una organización en que una o varias comunidades nacionales han decidido unirse. Así las cosas, la Nación es una colectividad humana real, en tanto que el Estado es la persona moral suprema en que la propia colectividad se encuentra estructurada jurídica y políticamente.

De lo anterior, se deduce que la Nacionalidad se establece por el Derecho dentro de un determinado estado, cuya Constitución fija los criterios para calificar a los individuos como nacionales o extranjeros. Por ello, la delimitación de la Nacionalidad es un acto jurídico normativo que proviene del Poder Constituyente, dirigido a integrar la Organización Política del Estado, separando de él a los individuos que por diversas causas no deben formarlo. En consecuencia, el ser " Nacional " o " extranjero " equivale a componer o no, esta organización. La Nacionalidad, es el resultado de un proceso de selección de individuos con las calidades específicas por la norma jurídica fundamental de un estado, teniendo la finalidad de asegurara la continuidad o subsistencia de la entidad estatal misma

Para señalar la Nacionalidad, la Constitución de nuestro país aprueba varios criterios, siendo los principales el JUS SANGUINIS, JUS SOLI y JUS DOMICILI. El primero de los criterios mencionados, el JUS SANGUINIS, establece que la Nacionalidad se atribuye jurídicamente a un individuo, de acuerdo a la nacionalidad de sus padres independientemente del lugar de su nacimiento con relación al segundo de los criterios mencionados, el JUS SOLI, este, se enfoca al lugar que toma en cuenta el Derecho para determinar la Nacionalidad sin considerar la de los progenitores del individuo; por ultimo, el tercer criterio el JUS DOMICILI, se refiere a la adquisición de la nacionalidad, llamada también nacionalidad, dependiendo del tiempo de residencia del sujeto extranjero en el territorio de un Estado y sin perjuicio de la satisfacción de otros requisitos que se exijan Constitucional o Legalmente.

La Constitución de México, establece dos formas para adquirir la NACIONALIDAD, estas son; la de ORIGEN O POR NACIMIENTO y la ADQUIRIDA POR NATURALIZACIÓN, plasmadas dentro del cuerpo legal del ARTICULO 30 de tal ordenamiento. Este precepto, en cuanto a su primer grupo, adopta al mismo tiempo los principios JUS SOLI y del JUS SANGUINIS. Así, desde el punto de vista del lugar de nacimiento (JUS SOLI) son mexicanos "Los que nazcan dentro del territorio de la república, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres ", y "Los que nazcan a bordo de embarcaciones y aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes".

En cuanto al JUS SANGUINIS, son mexicanos por nacimiento conforme al ARTICULO 30 CONSTITUCIONAL, "Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos, de padre o madre mexicana".

Conforme a la Nacionalidad Mexicana por Naturalización, su adquisición procede en el caso de que la Secretaría de Relaciones Exteriores expida la Carta respectiva al extranjero interesado y cuando la mujer extranjera haya contraído matrimonio con mexicano, y tenga o establezca su domicilio dentro del territorio nacional.

De esta manera nuestra Legislación, en especial la Constitución establece quienes son considerados Nacionales por nacimiento y de que forma se puede adquirir la Nacionalidad Mexicana ²⁶

b) ABANDONO DEL CRITERIO DE NACIONALIDAD

Para ser contribuyente al Impuesto Sobre la Renta en México, desde la creación de esta Ley, la nacionalidad Mexicana fue la base fundamental y condicionante de causación del impuesto para quienes la tenían. Durante el Periodo del 21 de Febrero de 1924 al 31 de Diciembre de 1981, dentro del mismo que se encuentra en vigor se estableció que eran contribuyentes las personas Físicas de Nacionalidad Mexicana respecto de todos los ingresos que obtuvieran, independientemente del lugar en donde se encontrará ubicada la fuente de riqueza de la que provinieran. Sin importar el lugar en que la persona residiera o aquel donde estuviere localizada la fuente de sus ingresos; solo era importante para este efecto su Nacionalidad Mexicana y la obtención de un ingreso. Esto originaba que si una persona que contara con la calidad de Mexicano, por la sola situación jurídica de tener esta Nacionalidad, se convertía en sujeto del Impuesto Sobre la Renta mexicano, respecto de la totalidad de los ingresos gravables aún cuando residieran en otro país y la fuente se encontrara en diverso país de donde residiera. Una situación como esta podría ocasionar que pagara el Impuesto Sobre la Renta en lugar donde residiera, por el lugar donde se encuentra la fuente, toda vez que cuenta con la Nacionalidad Mexicana. Actualmente se establece la posibilidad de que, conforme a ciertas reglas, el contribuyente pueda acreditar el Impuesto Sobre la Renta que tuviere que pagar en México respecto de los ingresos provenientes de fuente extranjera, el impuesto similar que hubiere pagado a los Estados extranjeros en los que se ubicara la Fuente de Riqueza. Sin embargo, no se permite acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta mexicano el pagado en el país de residencia. Abandonando un poco, en tal sentido el criterio de Nacionalidad.

De tal forma, el simple hecho de contar con la Nacionalidad Mexicana, es suficiente para estar obligado al pago de contribuciones.

c) ASPECTO CONSTITUCIONAL

En cuanto a la situación jurídica de las personas físicas que cuentan con la Nacionalidad Mexicana, consideramos que están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta mexicano; así, aún cuando no residan en el país, ya que esta no encierra alguna irregularidad de la norma secundaria (Ley de Impuesto Sobre la Renta) respecto a la norma superior (CONSTITUCIÓN) que determina su creación. Con relación a lo anterior, el ARTICULO 31, FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN establece que:

²⁶ IBIDEM. Pág. 138

“Son Obligaciones de los mexicanos... IV.- contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Distrito Federal, el Estado y Municipio en que residan”.

Luego entonces, las personas físicas que cuenten con la Nacionalidad mexicana tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación por la sola situación jurídica de tener esta Nacionalidad, o sea, por ser mexicanos con independencia de su residencia, y además están obligados a contribuir con los gastos públicos del Distrito Federal, de los estados y Municipios, únicamente cuando residan en ellos.

d) SITUACIÓN ACTUAL

No obstante, el supuesto normativo que actualmente establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de que una persona física de Nacionalidad Mexicana que resida en otro país y obtenga ingresos de diverso país al, en que reside, no causaría el Impuesto Sobre la Renta en México por las siguientes razones:

I.- porque, aunque sea Mexicano, no reside en México;

II.- porque, además no mantiene en México, un establecimiento permanente o una base fija a los que pudiera atribuirse sus ingresos; y

III.- porque, la fuente de la riqueza no estuvo situada en territorio Nacional.

B) LA RESIDENCIA

LA RESIDENCIA, es el segundo criterio de vinculación en Materia Tributaria que estudiaremos. Este, forma un elemento más que convierte en sujeto del Impuesto Sobre la Renta a las personas jurídicas.

a) CONCEPTO

EL ARTICULO 9 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN define a la RESIDENCIA para efectos fiscales de la siguiente manera:

“Se consideran RESIDENTES en Territorio Nacional:

I.- A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se consideraran residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos.**

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de Nacionalidad Mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

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.

Presentación del aviso cuando se deje de ser residente en México.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquel en el que suceda el cambio de residencia fiscal.”

Asimismo, del precepto anteriormente transcrito surgen las siguientes reglas :

- 1) Las personas físicas de Nacionalidad Mexicana se consideran residentes en Territorio Nacional, excepto que:
 - a) A contrario sensu, cuando más del 50% de sus ingresos totales que obtenga la persona física en el año calendario tengan fuente de riqueza fuera de México
 - b) A contrario sensu, pruebe, que en otro país tenga el centro principal de sus actividades principales.
- 2) Las personas físicas de Nacionalidad Mexicana que se encuentren al servicio del Estado siempre se considerarán **RESIDENTES EN MÉXICO**, sin excepción alguna.
- 3) Las personas de Nacionalidad Mexicana siempre se considerarán **RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL** si tienen su administración en el país. En dado caso que manifiesten tenerla en el extranjero, deberán probarlo.

4) Las personas extranjeras se considerarán **RESIDENTES** en **MÉXICO** si en él, tienen establecido su casa habitación; excepto cuando más del 50% de sus ingresos tengan fuente de riqueza en otro país.

5) Las personas morales de Nacionalidad Extranjera se considerarán **RESIDENTES EN MÉXICO** si en él, establecen la administración principal de su negocio.

Luego entonces, si una persona física de Nacionalidad Extranjera establece su casa habitación en México, **SE CONSIDERA RESIDENTE EN TERRITORIO NACIONAL PARA EFECTOS FISCALES**. Dejando de existir la **RESIDENCIA** solamente si se presentan al mismo tiempo las siguientes condiciones:

- 1) Que la persona de que se trate haya obtenido más del 50% de sus ingresos de otro país; y
- 2) Que en ese otro país, tenga establecido su centro principal de actividades principales.

Sin embargo, para que por primera vez una persona física extranjera que haya establecido en México su casa habitación se convierta en **RESIDENTE MEXICANO PARA EFECTOS FISCALES**, es necesario que en el año de calendario en que tal acontecimiento ocurra el haber obtenido más del 50% de sus ingresos, de una fuente de riqueza ubicada en México..

Lo anterior es importante ya que, por ejemplo, si un individuo de nacionalidad francesa se le considera residente en el extranjero y no residente en México para efectos fiscales, pagará el Impuesto Sobre la Renta Mexicano con respecto al establecimiento que tenga en México, Contrariamente cuando se convierta en **RESIDENTE EN MÉXICO** para efectos fiscales, cuando más del 50% de sus ingresos los obtenga de la **FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL**, el Impuesto Sobre la Renta lo causará sobre la totalidad de los ingresos que obtenga, con independencia del Estado en que se encuentren ubicadas la distintas **FUENTE DE RIQUEZA** de la cual provengan.

b) RESIDENCIA Y DOMICILIO

En el orden jurídico Mexicano, el **DOMICILIO** de las personas se regula en el **CÓDIGO CIVIL**, específicamente en el **ARTÍCULO 29**, el cual establece:

“ El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de este, e lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de estos, el lugar donde simplemente residan, y en su defecto, el lugar donde se encuentren”.

De lo anterior se presume, que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanece en él por más de 6 meses. Así, el derecho común establece que el domicilio de los individuos se vincula con un “lugar” de residencia habitual. Esta circunstancia de lugar y de propósito se relaciona con un sitio o espacio en el que se instala la residencia par a vivir de manera constante y continua.

De esta forma, el domicilio es:

“ el lugar de residencia del contribuyente en el que debe de recibir toda clase de notificaciones, requerimientos de pago, etc., es el lugar en el que deben llevarse a cabo los actos que la ley señala y que han de practicarse en el domicilio del contribuyente”²⁷

Por lo tanto, puede concluirse que establecer una casa habitación en México, significa acercarse en él mismo, manifestándose esta acción al instalar en Territorio Nacional, un inmueble para vivir ahí.

Luego entonces, al expresar que el domicilio de una persona es el lugar, sitio o espacio en el que decide instalar su casa habitación una persona, para establecer en ella su residencia habitual, **PODEMOS AFIRMAR QUE EL SIGNIFICADO DE DOMICILIO EN TÉRMINOS DEL DERECHO COMÚN, COINCIDE CON EL DE RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES.**

C) FUENTE DE RIQUEZA

La FUENTE DE RIQUEZA, es otro de los elementos que confirman los Factores que vinculan a una persona en materia tributaria con el estado para efecto de contribuir con los impuestos correspondientes.

a) CONCEPTO

²⁷ Calvo Nicolau, Enrique. OP CIT Pág. 267.

A pesar de que la Ley de Impuesto Sobre la Renta no define el término a tratar, podemos mencionar que la FUENTE DE RIQUEZA es:

“ es lugar o medio del que se obtiene, o emana el ingreso”²⁸

No obstante el ordenamiento en mención hace referencia a la FUENTE DE RIQUEZA en su ARTÍCULO 1º; FRACCIÓN III, estableciendo como sujetos del ISR a los RESIDENTES EN EL EXTRANJERO, RESPECTO DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DE FUENTE DE RIQUEZA SITUADAS EN TERRITORIO NACIONAL; Es decir, si el ingreso que se obtiene proviene de una FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN MÉXICO, EL IMPUESTO LO CAUSARÁ, INDEPENDIENTEMENTE DE SU NACIONALIDAD Y DEL LUGAR DE SU RESIDENCIA, A PESAR DE QUE NO TENGA NINGÚN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O BASE FIJA; así como cuando se trate de los ingresos provenientes del capital, encontrándose la FUENTE DE RIQUEZA donde se invierte el mismo, en donde resida el deudor, toda vez que la inversión es aquella, que posteriormente generará la riqueza y el producto del capital que grava el Impuesto Sobre la Renta, es decir, el ingreso que se obtendrá.

b) DISPOSICIONES DE LA LEY EN CUANTO A LA FUENTE DE RIQUEZA

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el legislador mexicano estableció las circunstancias que considera necesarias para determinar el momento en que se obtienen el ingreso, cuando existe la FUENTE DE RIQUEZA dentro del Territorio Nacional. Es así, que del ARTÍCULO 179 al 211, TÍTULO V de multicitado ordenamiento, hace referencia a la forma en que debe de determinarse el Impuesto Sobre la Renta mexicano a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de FUENTE DE RIQUEZA ubicada en Territorio Nacional.

De acuerdo a lo establecido por los artículos citados anteriormente, haremos una breve reseña de las diferentes situaciones que regula el ordenamiento legal mencionado.

TIPO DE INGRESOS	SITUACIONES PARA QUE LA FUENTE DE RIQUEZA SE CONSIDERE UBICADA EN MÉXICO
1) Salario y prestación de servicios.	1) Que el servicio se preste en el país.
2) Jubilaciones, pensiones y	2) Que los pagos se efectúen

²⁸ López Padilla Agustín. “ EXPOSICIÓN PRÁCTICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”. EDIT. THEMIS. MÉXICO 1993. Pág. 14.

haberes de retiro, pensiones vitalicias u otras formas de retiro, incluyendo el sistema de ahorro para el retiro.	por residentes en el país o en establecimientos permanentes o bases fijas en Territorio Nacional o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que se haya prestado en Territorio Nacional.
3) Honorarios, y en general pagos por la prestación de servicio personal independiente.	3) Que el servicio se hay prestado en el país
4) Honorarios a miembros de consejos directivo, de vigilancia, administradores y comisarios.	4) Que el pago se efectuó por una empresa en México, independientemente del lugar en que materialmente si hubiere prestado el servicio.
5) Concesión del uso o goce temporal de bienes.	5) Que se encuentren ubicados en Territorio Nacional.
6) Concesión de uso o goce temporal de bienes.	6) Que se utilicen en el país cuando estén destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.
7) Enajenación de bienes inmuebles.	7) Que se encuentren ubicados en Territorio Nacional.
8) Enajenación de acciones, parte sociales y títulos de crédito.	8) Que la emisora de los títulos o partes sociales resida en México. Si residiere en el extranjero, cuando más del 50 % del valor contable de las acciones estuviere representado por inmuebles.
9) Intercambio de deuda pública por capital	9) Cuando reside en México la persona a cuyo cargo esté el crédito de que se trate.
10) Operaciones financieras derivadas del capital.	10) Cuando se celebren con acciones o títulos valor de los mencionados arriba.
11) Dividendos, y en general ganancias distribuidas por	11) Que la sociedad que los distribuya resida en México.

sociedades mercantiles.	
12) Remanentes de personas morales que no tengan fines lucrativos.	12) Que la persona moral resida en México.
13) Intereses.	13) Que el capital se encuentre invertido o colocado en Territorio Nacional o que los intereses se deduzcan total o parcialmente por un establecimiento permanente o una base fija en el país.
14) Arrendamiento financiero	14) Que los bienes se utilicen en el país
15) Regalías.	15) Cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan se aprovechen en México o cuando se deduzcan total o parcialmente por un establecimiento permanente o una base fija.
16) Servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos.	16) Que los servicios se realicen en el país.
17) Premios.	17) Que la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en el país.
18) Espectáculos públicos, artísticos o deportivos.	18) Cuando el espectáculo evento respectivo se lleve a cabo en el país.
19) Artistas y Deportista.	19) Cuando el espectáculo o evento se lleve a cabo en el país o en Territorio Nacional.
20) Por mediaciones que obtengan residentes en territorios con regimenes fiscales preferentes	20) Cuando el mediador sea residente en México o tenga su establecimiento permanente en México un residente extranjero.
21) Retenciones por pagos a	22) Cuando el pago lo haga

residentes en territorios con regimenes fiscales preferentes	un residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país
22) Otro ingresos gravables	22) Deudas perdonadas, Por otorgar el derecho a participar en un negocio, las indemnizaciones por perjuicios, La enajenación de crédito comercial. Por residentes de México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

De esta manera, la Ley correspondiente regula verazmente el momento en que se origina la FUENTE DE RIQUEZA en nuestro país.

D) SEDE DE NEGOCIOS O ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La Sede de Negocios o el Establecimiento Permanente es el cuarto y último criterio de vinculación que nuestra legislación toma en cuenta para determinar si están obligados o no al pago de impuestos.

La figura del establecimiento permanente ha sido enfocado sólo, para cuando se realizan actividades mercantiles, mientras que la Base Fija, fue creada recientemente en la legislación mexicana para los casos en que el no residente desempeñe servicios personales independientes, sin embargo, estas dos figuras son tomadas por nuestra legislación para señalar si son sujetos del Impuesto Sobre la Renta, las personas jurídicas que se encuentran en esta situación.

En el año de 1981 cuando la Ley de Impuesto Sobre la Renta hace mención por vez primera de este concepto dentro del Derecho mexicano, refiriendo a la figura jurídica del Establecimiento Permanente como supuesto legal, originando que un residente en el extranjero sea sujeto obligado del pago del Impuesto Sobre la Renta.

En la exposición de motivos de esta Ley, se señalo lo siguiente:

“ para efecto de determinar cuando un residente en el extranjero esta obligado a pagar el ISR en México y a cumplir con todas las obligaciones formales que establece la Ley, se acude al concepto de Establecimiento Permanente para lo cual se considera como tal, cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales. Debe hacerse notar que aún a falta de Establecimiento Permanente, los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero de fuente ubicada en Territorio Nacional, se encuentran gravados”.²⁹

Jurídicamente el Establecimiento Permanente se origina cuando:

Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en el siguiente caso:

a) Cuando los residentes en el extranjero que tengan un Establecimiento Permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a este Establecimiento Permanente.

Dando origen a que sea sujeto del impuesto cuando:

- 1) Sea residente en el extranjero;
- 2) Que tenga en México un Establecimiento Permanente; y
- 3) Que esa persona obtenga ingresos originados por conducta realizadas en México y a su vez obtengan ingresos del mismo.

El ARTICULO 2 del la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su primer párrafo define el Establecimiento Permanente de la siguiente manera:

“ Para los efectos de esta Ley, se considera Establecimiento Permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como Establecimiento Permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recurso minerales”.

De acuerdo a lo anterior este precepto contiene 3 elementos, que al actualizarse dará origen a la existencia del Establecimiento Permanente, siendo estos:

²⁹ Calvo Nicolau Enrique. OP CIT. Pág. 209

- 1) un lugar de negocios;
- 2) en este lugar, se desarrollaran actividades empresariales o prestación de servicios personales independientes; y
- 3) esta actividad puede ser parcial o total

Es así, que la figura del Establecimiento Permanente y la Base Fija son tomadas en cuenta por nuestra legislación fiscal para determinar si son o no, sujetos del Impuesto Sobre la Renta mexicano, los extranjeros que obtengan un ingreso de acuerdo a lo establecido anteriormente.

CAPITULO VIII

INGRESOS

Antes de entrar de lleno a los tipos de INGRESOS que regula la Ley del Impuesto Sobre la Renta, creemos necesario establecer que son los INGRESOS.

De acuerdo a lo anterior, el Licenciado Enrique Calvo Nicolau define al INGRESO como:

“ Toda cantidad que modifica de manera positiva el haber patrimonial de una persona”³⁰

Sin embargo, como él mismo establece, la Ley del Impuesto Sobre la Renta no contiene una definición del término, toda vez que éste, es la base y objeto de la Ley. De esta manera, algunos autores opinan que sólo hay INGRESO cuando la Ley así lo determina. No obstante, el término “INGRESO”, no necesita definición en la Ley y la circunstancia de no tenerla, no debe de dar lugar a concluirse que ésta carece de objeto de gravamen. Es así, que toda cantidad que modifica de manera positiva el haber patrimonial de una persona, da lugar a un INGRESO; por lo tanto, al no haber irregularidad alguna en cuanto a la norma superior (Constitución), la cual determina su creación a través del artículo 31, fracción IV, no se viola el principio de legalidad regulado por la misma.

El INGRESO en sí, no modifica el haber patrimonial de las personas salvo que esta modificación sea de manera positiva, originándose un incremento en él mismo. Luego entonces, si es otorgado un préstamo por una persona (acreedor), su reembolso por persona diversa (deudor), este sólo ocasionará una modificación en su patrimonio. Ahora bien, si en este mismo caso se pactaren intereses, esta circunstancia produciría una modificación en el haber patrimonial del acreedor en cuyo beneficio se generarían; produciéndose un INGRESO. Así, el interés a cargo del deudor, modifica su haber patrimonial en forma negativa, ya que la disminuye. Sólo los GASTOS O INGRESOS originan una modificación del haber patrimonial de las personas jurídicas.

³⁰ Calvo Nicolau, Enrique. OP CIT. Pág. 417

Todos los INGRESOS modifican el haber patrimonial del contribuyente. Es decir, no puede haber modificación positiva del haber patrimonial sino hay INGRESO, por lo tanto, se origina una modificación positiva del haber patrimonial.

Así, el INGRESO es:

“ una consecuencia patrimonial de los actos jurídicos que llevan a cabo los particulares; dando como resultado que éste sea una consecuencia jurídica – patrimonial originada por el acto jurídico de acuerdo a las disposiciones del Derecho común”³¹

Sin embargo, para efectos fiscales, se distingue el momento en que se obtiene de acuerdo con las reglas de Derecho común.

Ahora bien, después de haber tratado de establecer qué es un INGRESO, nos enfocaremos al estudio de los diferentes tipos de INGRESOS, así como a determinar la diferencia entre una entrada de dinero y un INGRESO; y también a señalar cuándo se devenga un INGRESO.

1) INGRESOS EN EFECTIVO, EN ESPECIE, EN CRÉDITO Y EN SERVICIOS.

En primer término, trataremos de diferenciar lo que es un INGRESO Y UNA ENTRADA EN EFECTIVO.

A) DIFERENCIA ENTRE INGRESO Y ENTRADA EN EFECTIVO

Es importante no confundir el “ INGRESO” con la “ ENTRADA EN EFECTIVO “ ; ya que uno de los supuestos para que una persona física o moral residente en México o en el extranjero, se convierta en contribuyente del Impuesto Sobre la Renta Mexicano, es que perciba un INGRESO, más no que obtengan una ENTRADA EN EFECTIVO.

En este orden de ideas, la ENTRADA EN EFECTIVO modifica el patrimonio pero no el haber patrimonial aún cuando se obtenga al mismo tiempo que el INGRESO. Así, cuando una persona física celebra un contrato de compraventa de contado, se produce un INGRESO y éste modifica el haber patrimonial al momento en que el acto jurídico de la

³¹ IBIDEM. Pág. 420

compraventa queda perfeccionado; cuando el comprador paga el precio, éste ya no produce INGRESO, hay solamente una ENTRADA EN EFECTIVO que no modifica el haber patrimonial. Lo cual origina 4 consecuencias:

- 1) la celebración del acto jurídico de la compraventa, teniendo como resultado diferentes consecuencias;
- 2) la incorporación al patrimonio de un derecho de crédito consistente en la posibilidad jurídica de hacer efectivo el precio estipulado en el contrato;
- 3) el desprendimiento de la propiedad del bien enajenado por el vendedor; y
- 4) la obtención del precio en efectivo que paga el comprador, con lo que desaparece el precio en efectivo que paga el comprador, con lo que desaparece el derecho de crédito, ya que se obtiene dinero a cambio, modificando el patrimonio.

En las ventas de riguroso contado, el INGRESO y la ENTRADA EN EFECTIVO, se producen casi al mismo tiempo. Sin embargo, lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava, es el INGRESO que obtiene el sujeto o contribuyente, no así la ENTRADA EN EFECTIVO.

Otro caso que nos puede hacer distinguir entre INGRESO Y ENTRADA EN EFECTIVO, es el siguiente. El acreedor de un contrato de préstamo obtiene de su deudor el reembolso del capital prestado. La restitución del dinero entregado, ya que si bien, le produce una modificación en su patrimonio con motivo de la ENTRADA EN DINERO, no se altera de ninguna forma el haber patrimonial, ya que no hay INGRESO; el reembolso del dinero prestado no da lugar a la contraprestación del contrato. Si el patrimonio incluía un derecho de cobrar al deudor el importe del capital prestado, y ese valor tenía a su vez, un valor pecuniario equivalente al monto del adeudo; luego entonces, la restitución del capital significa para el acreedor una ENTRADA EN EFECTIVO, al no representar un INGRESO para la persona, éste, no es obligado a pagar el Impuesto Sobre la Renta mexicano.

Así pues, la ENTRADA EN EFECTIVO, difiere en gran medida al INGRESO.

B) INGRESO DEVENGADO.

En primer Término, expresaremos el significado de DEVENGAR. Al respecto, la Real Academia Española lo define como:

“ la adquisición de un derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título”.³²

Así las cosas, el concepto de INGRESO DEVENGADO se vincula con la modificación del haber patrimonial que proviene de las contraprestaciones obtenidas periódicamente y que se establecen en los actos jurídicos o que derivan de situaciones o hechos jurídicos.

El INGRESO DEVENGADO, jurídicamente acude al derecho que determina la posesión de los bienes. La Ley del Impuesto Sobre la Renta se enfoca a éste concepto, sólo para establecer el momento en que debe de considerarse obtenido un INGRESO por intereses o que pueda darse la deducción correspondiente de los INGRESOS cuando los intereses sean a cargo de los o contribuyentes.

Asimismo, los INGRESOS que se obtengan por concepto de intereses, la regla que se aplicará para determinar el momento en que se produzca el INGRESO para efectos fiscales, coincide con la que deriva del Derecho común, para conocer el momento de la modificación del patrimonio y el haber patrimonial de la persona jurídica.

El interés se entiende con un rendimiento de la inversión de un capital, constituyendo jurídicamente, un fruto de acuerdo con lo expresado en el artículo 893 del Código Civil, el cual señala:

“ son frutos civiles los alquileres de los bienes muebles, las rentas de los inmuebles, los réditos de los capitales y todos aquellos que no siendo producidos por la misma cosa directamente, vienen de ella por contrato, por última voluntad o por ley”.

Si los intereses constituyen el rendimiento de una inversión en capital, estos pertenecen al inversionista, o sea, al propietario del capital invertido, ya que lo accesorio sigue a lo principal; si el capital invertido pertenece a una persona determinada, a esta, también pertenecen los intereses.

³² Enciclopedia Salvat. TOMO VI

Un caso específico ocurre cuando, una persona física efectúa un préstamo sin intereses a un tercero, al perfeccionarse el contrato, se incorpora a su patrimonio un derecho de crédito consistente en cobrar el monto del préstamo a su vencimiento, al tiempo que pierde la propiedad de efectivo, surgiendo de esta manera una modificación del haber patrimonial del acreedor, ya que el Derecho de crédito sustituye a otro bien que forma parte del patrimonio, el dinero entregado al tercero en calidad de préstamo; por lo tanto, no se genera un INGRESO. Sin embargo, si el préstamo estipula intereses, día con día se devengarían, se generarían y en esos momentos, con esa periodicidad ocurriría la modificación del haber patrimonial y el patrimonio

Así, los derechos adquiridos dan lugar a uno de los elementos del patrimonio. Entre ellos, se encuentran los derechos de crédito, de los que derivan los intereses que la persona jurídica tiene derecho a obtener de sus deudores, los cuales, una vez DEVENGADOS forman un nuevo derecho de crédito. Este derecho de crédito del acreedor se incorpora a su patrimonio por ministerio de Ley en virtud del llamado **DERECHO DE ACCESIÓN, consistente en “ la facultad que tiene el propietario de una cosa (crédito) , a hacer suya todo lo que ésta produzca (intereses)” , ya que sin este derecho no podrían incorporarse los derechos de crédito, sobre la base de lo que e cobrara; es decir, hasta que se hicieran efectivos los intereses. De esta forma se incorporarían al patrimonio del acreedor, ya que sería hasta entonces cuando haría suya la cosa: EL DINERO OBTENIDO.**

Por lo tanto, la facultad de percibir los derechos que se incorporan diariamente al patrimonio del acreedor, por el sólo transcurso del tiempo, como son los intereses por cobrar “ a cargo de los deudores, y el hecho de que estén pendientes de cobrar, origina que, lo que en realidad se incorpora al patrimonio del acreedor, es un derecho de crédito “, materializándose en efectivo cuando realmente se cobre al deudor la contraprestación estipulada, o sea, los intereses.

Por otra parte, los intereses devengados en el mes, constituyen INGRESO ACUMULABLE sólo, cuando el derecho de crédito que de ellos deriva, se incorpora jurídicamente.

Con relación a los intereses en general, la particularidad de que estén vencidos, da origen a que sea exigible e derecho de crédito, por lo que el cobro se presentaría necesariamente como un acontecimiento posterior a la exigibilidad de tal derecho. Así, al producirse la exigibilidad de la deuda, el pago por el deudor, no podrá rehusarse conforme a derecho, lo que permitirá al acreedor exigir el pago respectivo.

De tal manera, llegamos al entendimiento que al obtener un INGRESO, jurídicamente hablando, este aumentará el patrimonio de una persona al realizar un acto jurídico.

A continuación, trataremos de analizar cada uno de los diferentes tipos de INGRESOS que regula la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Al respecto la Ley en mención establece:

“ 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 en el país, respecto de los INGRESOS atribuibles a dicho establecimiento permanente.

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 en el país, o una base fija en el país, o cuando teniéndolo, dichos INGRESOS no sean atribuibles a éste”

De esta manera, trataremos de determinar sobre la base de lo establecido por el ordenamiento antes citado, el momento en que se CAUSAN, cada uno de los INGRESOS.

C) INGRESOS EN SERVICIOS

EL INGRESO EN SERVICIO se entiende como:

“ aquella prestación de servicios se hacen, sin que exista contraprestación de por medio, por lo que una de ellas se ve beneficiada económica o financieramente por el servicio en cuestión”³³

En estos casos, cuando una persona física se ve beneficiada por algún servicio prestado por un tercero (el mismo) para efectos del gravamen correspondiente, deberá tomarse

³³ Calvo Niolau, Enrique. OP CIT. Pág. 430.

en cuenta el valor que represente en moneda nacional en el momento de la prestación, dependiendo de las cotizaciones y valores que tenga en el mero o bien, sino está cotizado el servicio o no hay valor en el mercado, deberá apoyarse en lo valuado.

Así las cosas, el artículo 17 de Código Fiscal de la Federación supletoria a esta Ley, contiene una regla consistente en que, cuando el INGRESO obtenido por el contribuyente sea de bienes o servicios, se tomará en consideración el valor de éstos en moneda nacional a la fecha de la percepción según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos, al avalúo.

De esta manera, el Código Fiscal en mención establece que para determinar el INGRESO, se tomará en cuenta el valor estimado a través del avalúo que realicen personas autorizadas para este efecto.

D) INGRESOS EN CRÉDITO

El INGRESO EN CRÉDITO, es el INGRESO por excelencia y su sola mención en la Ley del Impuesto Sobre la Renta podría, en dado caso, eliminar lo referente al “**INGRESO EN EFECTIVO**”

El INGRESO EN CRÉDITO se produce a través de:

- 1) las contraprestaciones a que dan lugar los actos jurídicos onerosos al nacimiento mismo en que se perfeccionan;
- 2) las contraprestaciones que se van produciendo de manera paulatina, si el acto jurídico de que se trata da lugar a la obtención de contraprestaciones periódicas;
- 3) los bienes que ingresan al patrimonio de manera gratuita porque no se paga ninguna contraprestación por adquirirlos; y
- 4) las obligaciones que salen del patrimonio sin que el deudor satisfaga la prestación a que estaba obligado.

Al obtener el **INGRESO EN CRÉDITO**, la persona no percibe efectivo, ni otros bienes, pero si ingresa en su patrimonio un Derecho de Crédito que le permitirá obligar a su deudor que cumpla con la contraprestación a su cargo, aún en contra de su voluntad, contraprestación que puede consistir en efectivo o en la prestación de un servicio.

Jurídicamente, el **INGRESO** se presenta cuando:

a) al patrimonio de la persona se incorpora un derecho de crédito que consiste en exigir del deudor una determinada contraprestación derivada del acto jurídico que se trate; y

b) la incorporación del derecho de crédito origina en ese mismo momento una modificación positiva en el

c) haber patrimonial de la persona con motivo de que:

1) al patrimonio se incorpora alguna obligación dineraria con ese derecho de crédito; y

2) el derecho de crédito no se incorpora al patrimonio como una simple sustitución de bienes

De acuerdo a lo anterior, la modificación del haber patrimonial equivale al valor que tenga el derecho de crédito que se incorpora al patrimonio; modificándose el mismo con motivo del **INGRESO EN CRÉDITO**

Si se dan las condiciones respecto de los intereses, se produce el derecho de crédito que surge de la contraprestación que se incorpora en el patrimonio, sin que la adquisición de tal derecho de crédito origine una obligación adineraria, como tampoco el derecho de crédito adquirido sustituye otros bienes del patrimonio; por lo tanto, los **INTERESES SON INGRESOS, YA QUE INCREMENTAN EL HABER PATRIMONIAL DE LA PERSONA QUE LOS OBTIENE.**

El **INGRESO EN CRÉDITO**, se producirá en el preciso instante en que perfeccione un contrato de compraventa, ya que en ese momento se trasladará la propiedad del bien vendido e ingresaría en el patrimonio de una persona jurídica el derecho de crédito, o sea, el derecho de exigir al comprador el pago de la contraprestación, aún en contra de su voluntad; es decir, el

derecho de crédito se producirá independientemente de cuándo se obtuviera materialmente el cobro de la contraprestación a la que se tendría derecho, o del momento en que se entregaran los bienes objeto del contrato.

El perfeccionamiento de un acto jurídico hace que este produzca todas sus consecuencias de derecho, consistiendo una de ellas en que ingrese un derecho de crédito en el patrimonio de la persona, un derecho que consiste en exigir del comprador el pago del precio acordado en la compraventa; este derecho se obtiene con motivo de que al perfeccionarse el contrato se traslada al comprador la propiedad de lo vendido a cambio del precio estipulado. Siendo susceptible de valuarse en dinero, en tanto que consiste en exigir el cumplimiento de una contraprestación de dar: LA ENTREGA DE NUMERARIO QUE SATISFAGA EL PRECIO DELA TRANSACCIÓN.

Por lo tanto, el INGRESO que deriva del derecho de crédito, y que se obtiene a cambio de la contraprestación de la propiedad del bien objeto del contrato, se origina en tanto que el cobro del precio es lo que se obtiene con motivo de que se hace efectivo el derecho de crédito.

Así las cosas, la Ley del Impuesto Sobre la Renta sólo dispone qué INGRESOS no deben causar impuestos, respecto de la diferencia de la causación del impuesto y cuáles INGRESOS si quedan vinculados al pago del impuesto en cuanto al momento en que se obtienen para efectos fiscales.

De esta manera el artículo 147, establece que los INGRESOS EN CRÉDITO se declararán y se calculará el impuesto correspondiente hasta el año de calendario que les corresponda en que sean cobrados, cuando las personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, pagarán el IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LOS ingresos atribuibles a las mismas por la prestación de servicios personales independientes.

E) INGRESOS EN ESPECIE

El INGRESO EN ESPECIE, es otra forma de obtener beneficios, pero no en dinero, sino específicamente, en frutos. Es decir, se decide pagar con una cosa material.

Para un mejor entendimiento, haremos mención de, uno de los muchos casos que se dan en nuestra legislación, al referirse al INGRESO EN ESPECIE. En específico, lo relacionado a todas aquellas personas físicas que se dedican a las Artes Plásticas. Las cuales, de acuerdo al Decreto emitido, y publicado en el Diario Oficial de la Federación establece en su artículo DÉCIMO:

“ Las personas físicas que enajenen obras de artes plásticas o antigüedades que sean de su producción y hayan sido utilizadas o destinadas por el enajenante para la obtención de sus INGRESOS, siempre que el adquirente sea una persona jurídica residente en México, y que se dedique a la comercialización de la mismas, pueden optar por pagar el impuesto correspondiente o pagarlo con una obra realizada por el artista”.

De lo anterior, podemos comprobar que si una persona física se dedica a la Artes Plásticas y reside en el país, debe y puede pagar el impuesto correspondiente en efectivo o con alguna de sus obras de arte.

2) CAPACIDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Para poder establecer los impuestos correspondientes a que se hace acreedora una persona jurídica, debe de tomarse en cuenta la CAPACIDAD ECONÓMICA y específicamente, la CAPACIDAD CONTRIBUTIVA de la misma, ya que sino se tomara en cuenta estos dos elementos, se estaría violando el principio CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD. Es así, que de acuerdo a esto, haremos un breve análisis de estos dos importantes puntos.

La CAPACIDAD ECONÓMICA se determina sobre la base de las reglas de derecho común, las cuales regulan el patrimonio; identificándose plenamente con el haber patrimonial del sujeto, así todos los INGRESOS que obtiene, le proporcionarán la CAPACIDAD ECONÓMICA; en tanto que todos los gastos en que incurra y todas las pérdidas que sufra, la disminuyen. En cambio, la CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, es el enfoque que se da al problema de la EQUIDAD en la organización impositiva, la cual, al distribirse la carga fiscal debe de hacerse de acuerdo con la habilidad para pagar de cada contribuyente, entendiéndose como “ el bienestar económico o nivel de vida de cada causante”. Esto se origina, ya que no todos los gastos ni los ingresos y pérdidas son tomadas en cuenta por la Ley del Impuesto Sobre la Renta para determinar la aptitud que tiene una persona para contribuir, o sea, para fijar su posibilidad real de compartir una parte de sus bienes con el orden jurídico, es decir, con el Estado, aptitud que no es otra cosa que a capacidad que tiene una persona para contribuir.

Por lo tanto, una persona jurídica obtiene un INGRESO cuando vende los productos que elabora; percibe un INGRESO cuando adquiere el derecho a cobrar una indemnización de una compañía de seguros; obtiene un INGRESO cuando un accionista aporta efectivo o bienes con motivo del aumento del capital social de la sociedad; percibe un INGRESO cuando obtiene

intereses provenientes de un préstamo otorgado a un tercero; así, se considerará que hay INGRESO, ya que modifica en forma positiva el haber patrimonial para la persona que lo obtenga.

3) INGRESOS ACUMULABLES

Desde 1981, año que entró en vigor la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran gravados todos los INGRESOS que perciben las personas físicas y morales. Así las cosas, todos los INGRESOS aumentan la CAPACIDAD ECONÓMICA e los sujetos, y si INGRESO es toda aquella cantidad que modifica de manera positiva, el haber patrimonial, resulta que la CAPACIDAD ECONÓMICA se identifica con la CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Es así, que la norma contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que todos los INGRESOS que obtengan las personas jurídicas, deben de tomarse en cuenta para determinar la utilidad fiscal, formándose así los INGRESOS ACUMULABLES (O GRAVABLES), siendo estos de naturaleza civil y los provenientes de derecho público.

Para tal efecto, el ordenamiento en mención, en su artículo 17 establece:

“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas”

De esta forma llegamos al entendimiento de que el término “ INGRESOS GRAVABLE E INGRESO ACUMULABLE ” SON CONCEPTOS SINÓNIMOS, ya que ambas expresiones se refieren a los beneficios que obtienen las personas jurídicas.

A) ¿ EN QUE MOMENTO SE ACUMULAN LOS INGRESOS?

La ley del Impuesto Sobre la Renta hace referencia a la obtención del INGRESO; sin embargo este ordenamiento contiene sus propias reglas para determinar el momento en que deben acumularse los INGRESOS, significado para efectos fiscales el momento de la obtención de los mismos; sin embargo, al aplicarse las reglas de derecho común difiere el momento en que se obtienen. (Art. 18)

Así las cosas, analizaremos los momentos en los que, según la Ley, se origina la acumulación de los INGRESOS.

a) EXPRESIÓN DEL COMPROBANTE

El primer elemento que permite establecer la obtención de un INGRESO derivado de la enajenación de bienes o prestación de un servicio, consiste en que se expida el comprobante que ampara el precio o la contraprestación pactada. Ya que, la enajenación de bienes, con excepción de los inmuebles, y la prestación de servicios se verifica mediante contratos "consensuales", por lo tanto, no requieren de formalidad escrita para su validez, por lo que no es necesario exhibir prueba documental que acredite su celebración, es decir, es un acuerdo de voluntades.

Al efecto, el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para llevar a cabo una deducción, es necesario:

XIX.- Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción."

La expedición del comprobante es un indicio que permite conocer la celebración de un contrato entre quien expide el comprobante y la persona a favor de quien lo emite, lo que permite fijar que ha surgido un INGRESO GRAVABLE para la persona que lo expide. Al actualizarse este supuesto legal se deberá considerar obtenido el INGRESO TOTAL que se derive del acto jurídico celebrado, es decir, se considera INGRESO LA TOTALIDAD DEL PRECIO PACTADO POR LA ENAJENACIÓN DE LOS BIENES O LA CONTRAPRESTACIÓN DEL SERVICIO, pues el ingreso en crédito se obtiene al perfeccionarse el contrato. Cuando esto ocurre, se materializa el elemento objetivo, ya que el contrato escrito comprueba la existencia del

acto jurídico y el precio o la contraprestación pactada entre las partes y tal documento, comprueba la celebración del acto jurídico, expidiéndose entre las partes, que son ellas las que extienden el documento en que determinan el objetivo del contrato y su precio o contraprestación.

Es así, que el comprobante constituye la base que permite conocer, que se ha obtenido un INGRESO.

b) ENTREGA DEL BIEN O PRESTACIÓN DEL SERVICIO

El segundo elemento objetivo al que acude la Ley del Impuesto sobre la Renta para conocer que se ha celebrado un contrato de enajenación de bienes o de prestación de servicios, consistente en que " se envíe o entregue el bien materialmente o cuando se preste el servicio" ; es decir, que en ausencia de un comprobante que permita conocer, la celebración de un acto jurídico, otro principio de ejecución que supone la previa celebración de un contrato consiste en que se envíe el bien o se entregue materialmente, o se haya prestado el servicio por el prestador obligado a ello.

La entrega material es lo que en derecho común se conoce como " entrega real ". El envío del bien a la otra parte también permite presumir la celebración de un contrato mediante el cual se enajenaron los bienes enviados. Sin embargo, es una presunción que lleva a conocer que se ha celebrado un contrato y, por lo tanto, que se ha obtenido un INGRESO.

No obstante, si el bien puede enviarse, ya que se arrendó, la prueba de tal hecho servirá para desvirtuar la presunción de que se enajenó. Por otra parte, si la entrega del bien puede hacerse en depósito para garantizar una obligación, el contrato de depósito para garantizar una obligación, el contrato de depósito que se celebró servirá para desvirtuar la presunción de que el bien se enajenó. Por último, si el envío o la entrega de un bien a un tercero, puede hacerse en consignación para que éste proceda a su venta; la prueba de que con ese propósito se envió o entregó el bien, servirá para desvirtuar la presunción de que fue enajenado.

Con relación a lo anteriormente expresado, el artículo 155 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su fracción V expresa:

V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las

inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales...”

c) COBRO O EXIGIBILIDAD DEL PRECIO

Otro elemento que permite conocer que se ha celebrado un contrato y que, por lo tanto se ha obtenido un INGRESO GRAVABLE se refiere a:

- 1) al cobro del precio o la contraprestación pactada entre las partes; o
- 2) que cualquiera de ellos sea exigible.

Al respecto, el Licenciado Enrique Calvo Nicolau establece:

“ No hay lugar a duda que el cobro del precio o la contraprestación da lugar a presumir la existencia de un contrato que lo establezca en la medida en que pueda identificarse que el dinero que obtiene el contribuyente corresponda al precio de una enajenación a la contraprestación de un servicio”.³⁴

Es decir, que mientras no se desvirtúe la presunción de que la recepción del dinero corresponde a un INGRESO, se considerará que éste cobro deriva de la percepción de un INGRESO. Si se recibe dinero de una persona en calidad de préstamo, la prueba de que así fue, servirá para desvirtuar la presunción de que tal cantidad constituye el precio de una enajenación o la contraprestación de un contrato de prestación de servicios.

Sin embargo, con la exigibilidad del precio o la contraprestación no ocurre lo mismo, a menos que exista un contrato escrito que permita conocer cuándo se exigible la obligación a cargo del que adquiere el bien o del que presta el servicio. Pero sino existe el documento que permita conocer la exigibilidad, se materializa la hipótesis de la expedición del comprobante que ampara el precio o la contraprestación pactada. Sino hay este elemento objetivo, el contribuyente estará obligado a considerar que ha obtenido un INGRESO GRAVABLE.

De esta manera, los contribuyentes, para poder acreditar que ya han realizado el pago de impuestos correspondientes, deberán contar con la documentación que compruebe que

³⁴ IBIDEM. Pág. 435

estos han sido pagados. Cuando dichos impuestos sean retenidos en países con los que México haya celebrado acuerdos (Tratados Internacionales), bastando con una constancia de retención de estos.

d) COBRO DE ANTICIPO

Este elemento permite conocer que se ha celebrado un contrato, y que por lo tanto, se ha obtenido un INGRESO GRAVABLE consistente en el cobro de anticipos.

Jurídicamente, este precepto es sinónimo de cobro parcial del precio. Esta afirmación se fundamenta en el caso de que, jurídicamente, un verdadero anticipo sólo pueda darse cuando aún no se ha verificado un acto jurídico, ya que se hubiera realizado, el anticipo no sería más que un pago a cuenta del precio, pero no un anticipo. Por lo tanto, al no haberse realizado al acto jurídico previo al anticipo que hubiese dado lugar a modificaciones del haber patrimonial del contribuyente, este anticipo sería la base de una cantidad, que quien la recibe habrá de aplicar como parte del precio en algún momento futuro al celebrarse un contrato de enajenación de bienes o de prestación de servicios, tomándose en cuenta hasta el momento en que se haya celebrado.

e) OBTENCIÓN DE INTERESES

Para efectos del Impuesto sobre la renta la Ley posee reglas de carácter fiscal en cuanto al momento en que se debe considerar obtenido el INGRESO QUE PROVIENE DE INTERESES; consistiendo en la acumulación periódica mensual, dependiendo de como se obtenga (el interés). Los intereses como frutos civiles, se obtienen día con día y pertenecen al que posee el crédito en esa misma proporción de acuerdo a como le son debidos. Para efectos fiscales, al momento e que se adquieren los intereses, estos son acumulables, hasta que termina cada no de los meses del ejercicio.

Es por eso, que en cuanto al concepto de intereses puede decirse que cuando el derecho de crédito se deriva de ellos integrándose al patrimonio de una persona jurídica, a la par, se modifica de manera positiva su haber patrimonial, aumentando la capacidad económica del sujeto. Si embargo, esto no ocurre mientras el derecho de rédito que producen los intereses no puedan jurídicamente incorporarse al patrimonio ya que, mientras no suceda eso, o se generará incremento alguno en el haber patrimonial, y en consecuencia, tampoco hay capacidad economía

Con motivo de la capacidad contributiva del acreedor que percibe intereses, la Ley de Impuesto sobre la Renta, podría, en un determinado momento escoger diferentes momentos para que se causara el impuesto; entre ellos:

- I) todos los días dado que diariamente se origina el derecho de crédito;
- II) con una periodicidad fija, para haber más cómodo el pago del Impuesto:
- III) cuando conforme a derecho pudiera exigirse el pago de los intereses al acreedor, es decir, cuando los intereses fueran " exigibles "; y
- IV) hasta que se cobran al deudor los intereses.

De esta manera, cualquiera de estas alternativas respondería a Principio de Proporcionalidad, ya que, diariamente también se incorporan a su patrimonio el derecho de crédito, consecuencia del derecho de accesión de los frutos civiles, dando lugar a la obtención del INGRESO EN RÉDITO. Siendo para todos los frutos civiles, la regla general aplicable, considerándose como INGRESO ACUMULABLE la contraprestación pactada.

La regla especial de carácter fiscal aplicable a los intereses ordinarios que producen día con día durante el mes de que se trate consistiendo en que deberán incorporarse con ingresos del periodo, no obstante que se incorporan al patrimonio del acreedor diariamente, originándose con ello el incremento de la capacidad contributiva.

Es por eso que, para que los intereses formen parte del resultado fiscal de un contribuyente, es necesario que presenten jurídicamente UN INGRESO.

El artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que tratándose de INGRESOS POR INTERESES se considera que la FUENTE DE RIQUEZA SE ENCUENTRA EN Territorio Nacional cuando en el país coloque o invierta el capital, 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.

Luego entonces, si los INTERESES se originan por cualquier actividad realizada dentro del país y el pago de estos, estén a cargo de personas residentes en el país.

CAPÍTULO IX

SUJETOS DEL IMPUESTO

1) TERRITORIO NACIONAL

El TERRITORIO, es uno de los elementos que forman parte de un Estado; así mismo, es elemento esencial para determinar quiénes están sujetos al pago de impuestos, ya que, dependiendo del lugar donde habiten o resida la persona jurídica, ésta, se hará acreedora al pago de impuestos.

De esta manera, el TERRITORIO de un Estado no es sólo la base física sobre la que sostiene su población, sino que tiene importantes implicaciones jurídicas, ya que es el espacio dentro del cual, la propia entidad ejerce su IMPERIUM y tiene su DOMINIUM. El IMPERIUM se traduce en el poder público, el cual, a su vez, se manifiesta en múltiples actos de autoridad de carácter jurisdiccional, administrativo y legislativo. Estos actos se realizan por los órganos de la entidad Federativa dentro de un cuadro de competencia que delimita su constitución y leyes particulares. En otras palabras, el IMPERIUM de cada estado miembro se desempeña a través de las tres clásicas funciones públicas, siendo su Ámbito de incidencia y eficacia, el espacio territorial respectivo. Respecto al DOMINIUM de las Entidades Federativas, éste, se compone de todos los bienes inmuebles que se hallen dentro de su TERRITORIO y que no sean de propiedad Nacional ni de propiedad no Estatal, es decir, que no pertenezcan a sujetos físicos, morales, sociales y colectivos distintos del Estado Federal.

De esta manera, se justifica el principio de que los actos de IMPERIUM de un Estado sólo tienen eficacia jurídica dentro de su TERRITORIO.

Así las cosas, podemos establecer que si una Ley Tributaria establece, dentro de un TERRITORIO determinado, la obligación de contribuir con impuestos, estos deben de ser aportados por las personas jurídicas ligadas ó relacionadas a éste.

De acuerdo a lo anteriormente expresado, el TERRITORIO es el ESPACIO DONDE EL ESTADO EJERCE SU IMPERIUM Y TIENE SU DOMINIUM. Al respecto el Licenciado Rafael de Pina Vara expresa que el TERRITORIO es:

"la proporción de superficie terrestre, perteneciente a una Nación, provincia y municipio"³⁵

Coincidiendo esta definición, con relación al espacio, llamándola él, como la porción de superficie terrestre que pertenece a un cierto Estado. Sin embargo, podemos establecer que no sólo es el asiento donde ejercido el IMPERIUM y tiene su DOMINIUM, sino que también es el asiento permanente de la población ó comunidades nacionales que la forman.

En este orden de ideas, puede decirse que el TERRITORIO es un elemento geográfico que integra a una Nación dependiendo de diversas causas o circunstancias que actúan dentro de él específicamente sobre las comunidades humanas, tales como el clima, el suelo, los accidentes geográficos, así como los recursos económicos y naturales entre otros.

Jurídicamente el TERRITORIO como elemento de Estado es:

"el espacio dentro del cual ejerce su poder estatal o imperium"³⁶

En este sentido, Burdeau afirma el TERRITORIO es :

" el cuadro de competencia y un medio de acción"³⁷

Por lo tanto, como esfera de competencia del Estado, éste delimita especialmente la independencia del Estado frente a otros; tomando como base, el suelo dentro del que los gobernantes ejercen sus funciones así como el ambiente físico de vigencia de las leyes y la demarcación de su aplicatividad, fuera del cual no tiene eficacia normativa. Así el TERRITORIO es un instrumento del poder como medio de acción para Estado, ya que, quién tiene el suelo, tiene el ambiente, dando lugar a una mejor vigilancia y obligar a los individuos por medio del TERRITORIO en que viven.

Luego entonces, entre el Estado y el TERRITORIO hay una relación de IMPERIUM pero no de DOMINIUM, ya que la entidad Estatal no es dueña o propietaria del espacio territorial. De acuerdo a lo anterior, Burdeau al citar a J. DABIN expresa que:

³⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio, OP CIT. Pág. 150

³⁶ IBIDEM. Pág. 150

³⁷ IBIDEM. Pág. 153

"el Estado procede del señalamiento de un pueblo, ya que la institución estatal no tiene por que despreciar a este medio que le es propio para realizar la idea de derecho que en ella encierra. Es pues, un derecho real de naturaleza particular cuyo contenido que se determina por la exigencia del servicio de institución". 44

Independientemente de cómo se conciba al TERRITORIO con relación al Estado, como elemento jurídico – político o como condicionante de su existencia, no se puede negar la subsistencia de una Entidad Estatal sin su espacio territorial correspondiente.

El Por último, es necesario mencionar que el Estado no sólo comprende el TERRITORIO llamado en el ámbito internacional como "continental" si no que también forma parte de este, el MAR TERRITORIAL "CONTINENTAL" a través de las normas de Derecho Internacional Público y por los Tratados Internacionales. En cuanto al aéreo, el Estado tiene en las capas aéreas su TERRITORIO "derechos de policía y de sobre vigilancia". Así pues, el TERRITORIO como elemento geográfico del Estado, es el espacio aéreo, terrestre y marítimo dentro del cual, la Entidad Estatal ejerce su poder, a través de la función legislativa, ejecutiva y jurisdiccional por conducto de sus respectivos órganos o autoridades.

A) PARTES INTEGRANTES DEL TERRITORIO NACIONAL

Las partes que integran el TERRITORIO NACIONAL, están dentro de nuestra CONSTITUCIÓN, es por eso que a continuación nos referimos a estas.

a) ARTÍCULO 42. CONSTITUCIONAL

El Artículo 42. constitucional determina la conformación del TERRITORIO NACIONAL, a lo cual expresa:

"EL TERRITORIO NACIONAL comprenderá:

- 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 Las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico;

IV.- La Plataforma Continental y los Zócalos submarinos de islas, cayos, arrecifes;

V.- Las aguas de los mares territoriales en la extensión de términos que fija el Derecho Internacional, y las marítimas interiores; y

VI.- El espacio situado sobre el Territorio Nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

Una vez manifestada la manera en que está formado el TERRITORIO NACIONAL, bien está integrado por partes llamadas ESTADOS. Siendo estos, las PARTES INTEGRANTES DEL TERRITORIO NACIONAL, conformado por 31 Estados y un Distrito Federal, de acuerdo a lo establecido por el Artículo 43 Constitucional.

d) EL ARTÍCULO 8 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

EL Artículo 8. Del Código Fiscal de la Federación establece lo que debe entenderse por México, país y territorio Nacional cuando las Leyes Fiscales hacen mención de éste, para lo cual establece:

“ Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio Nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Mexicanos integra el TERRITORIO NACIONAL y la zona económicamente exclusiva fuera del mar territorial”.

Es importante destacar que para efectos fiscales se considera TERRITORIO NACIONAL al concluir, como lo expresa el Art. 8. Del Código Fiscal de la Federación, a la “zona económicamente exclusiva”, ya que si está dispuesto por el ordenamiento en cuestión.

Es así, que al referirse la Ley del Impuesto sobre la Renta al objeto del impuesto de los residentes en el extranjero, se refiere específicamente, a LA OBTENCIÓN DEL INGRESO GENERADO POR FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL.

2) SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece quiénes están sujetos al pago del mismo; así las personas jurídicas que se coloquen en alguna de las hipótesis normativas expresadas por este ordenamiento legal, estarán sujetas a dicho pago. En específico, haremos

mención del artículo 1. De la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que éste regula la sujeción a tal impuesto.

A) ARTÍCULO 1. DEL IMPUESTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 1o. 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 en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.***
- 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 en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.***

Los criterios que dan origen a la causación desimpuesto con motivo de la obtención de ingresos son:

- 1) la residencia del sujeto;
- 2) la posesión de un establecimiento en el país;
- 3) la posesión de una base fija en el país;
- 4) la ubicación de la fuente de riqueza de la que provenga el ingreso

De esta manera, podemos concluir que toda persona jurídica que se ubique en cualquiera de las hipótesis mencionadas, será **SUJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA MEXICANO**

CAPÍTULO X

FACULTADES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Durante el sexenio del Presidente José López Portillo se llevó a cabo una REFORMA ADMINISTRATIVA, dando lugar a una nueva distribución orgánica de la ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, originando un cambio en la organización y otorgamiento de facultades de la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, confirmándose de esta forma, la responsabilidad básica de fincar el presupuesto y de cuidar las oportunidades suficientes con relación a las fuentes generales de financiamiento para el desarrollo del país.

Así mismo, se le encargó a la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO la penetración del financiamiento del Presupuesto y desarrollo del país, basándose en la aplicación de la POLÍTICA FISCAL Y DE ESTÍMULOS FISCALES, FINANCIERA, DE CRÉDITO Y MONETARIA.

Uno de los puntos de mayor importancia en los que se basó este sexenio para el desarrollo del país, fue en materia de CRÉDITO PÚBLICO, estableciendo a través de la LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA, las reglas que permitan al Estado aceptar solamente aquellos compromisos que de acuerdo a su capacidad de Pago y a un sano equilibrio en la ÉPOCA DE PAGOS, asegurando de esta manera que el endeudamiento se empleara solamente como ingreso complementario para fincar el presupuesto de pagos.

El planeamiento de la DEUDA PÚBLICA ha cobrado importancia en los últimos años, ya que, a través de esta, el país ha encontrado una manera de financiar su desarrollo, otorgando beneficios a los inversionistas en esta materia; contraponiéndose a lo establecido por la CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS así como a la LEY SECUNDARIA (LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA) que regula esta actividad. Es así, que en el presente capítulo estudiaremos las facultades generales y aquellas que le fueron dotadas por la LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA a la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, con relación al tema que da nombre a esta investigación.

1) FACULTADES EN GENERAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

En la LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, en el artículo 31, se determinan las facultades otorgadas a la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, en general; siendo estas:

ARTÍCULO 31

(REFORMADO, D.O.F. 21 DE FEBRERO DE 1992)

ARTICULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I.- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

IV.- (DEROGADA, D.O.F. 23 DE DICIEMBRE DE 1993)

V.- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

VI.- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

N. DE E. DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO POR EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTICULO DÉCIMO OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY DEL BANCO DE MÉXICO PUBLICADO EN EL D.O.F. 23 DE DICIEMBRE DE 1993; SE DEJA SIN EFECTO EN LO REFERENTE AL BANCO DE MÉXICO LO PREVISTO EN ESTA FRACCIÓN.

VII.- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;

(REFORMADA, D.O.F. 25 DE MAYO DE 1992)

VIII.- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;

IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no compete a otra Secretaría;

X.- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda;

XI.- 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;

(REFORMADA, D.O.F. 4 DE ENERO DE 1999)

XII.- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XIV.- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;

XV.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República;

XVI.- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XVII.- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;

XVIII.- Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;

(REFORMADA, D.O.F. 10 DE ABRIL DE 2003)

XIX. Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica, así como establecer las normas y procedimientos para su organización, funcionamiento y coordinación;

XX.- Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;

(REFORMADA, D.O.F. 28 DE DICIEMBRE DE 1994)

XXI.- Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal;

XXII.- (DEROGADA, D.O.F. 28 DE DICIEMBRE DE 1994)

XXIII.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

(REFORMADA, D.O.F. 10 DE ABRIL DE 2003)

XXIV. Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro, y

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Es claro, que entre las facultades mencionadas, la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, tiene la autorización para manejar la DEUDA PÚBLICA; sin embargo, estas no son exclusivas ya que, como hace referencia en la fracción XXV, a esta dependencia gubernamental, se le otorgan diversas atribuciones en otras Leyes o reglamentos. En este orden de ideas, la LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA, otorga a la SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO diversas facultades en esta materia.

2) FACULTADES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN MATERIA DE DEUDA PÚBLICA.

La LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA otorga a la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO diversas facultades entre estas, las que le son otorgadas por el ordenamiento legal en cuestión, siendo estas:

ARTÍCULO 4.- Corresponde AL EJECUTIVO FEDERAL POR CONDUCTO DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO:

I.- Emitir valores y contratar empréstitos para fines de inversión pública productiva, para canje y refinanciamiento de obligaciones del Erario Federal o con propósitos de regulación monetaria;

II.- Elaborar el programa financiero del Sector Público con base en el cual se manejará la DEUDA PÚBLICA, incluyendo la previsión de divisas requeridas para el manejo de la DEUDA EXTERNA.

III.- Autorizar a las Entidades para gestionar y contratar financiamientos externos, fijando los requisitos que deberán observar a cada eventualidad;

IV.- Cuidar los recursos procedentes de financiamientos constitutivos de la DEUDA PÚBLICA que se destinen a la realización de proyectos, actividades y empresas que apoyen los planes de desarrollo económico y social; que generen ingresos para su pago o utilicen para el mejoramiento de la estructura del endeudamiento público.

V.- Contratar y manejar la DEUDA PÚBLICA DEL GOBIERNO FEDERAL Y OTORGAR GARANTÍA DEL MISMO PARA LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES CREDITICIAS QUE SE CELEBREN CON ORGANISMOS INTERNACIONALES DE LOS CUALES MÉXICO SEA MIEMBRO O CON LAS ENTIDADES PÚBLICAS O PRIVADAS NACIONALES O DE PAÍSES EXTRANJEROS, SIEMPRE QUE LOS CRÉDITO ESTÉN DESTINADOS A LA REALIZACIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN O ACTIVIDADES PRODUCTIVAS QUE ESTÉN ACORDES CON LAS POLÍTICAS DE DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL APROBADAS POR EL EJECUTIVO Y GENEREN LOS RECURSOS SUFICIENTES PARA EL PAGO DEL CRÉDITO Y TENGAN LAS GARANTÍAS ADECUADAS.

VI.- Vigilar que la capacidad de pago de las entidades que contraten financiamientos sea suficiente para cubrir puntualmente los compromisos que contraigan. Para tal efecto deberá supervisar en forma permanente el desarrollo de los programas de financiamiento aprobados, así como la adecuada estructura financiera de las entidades acreditadas.

VII.- Vigilar que se hagan oportunamente los pagos de capitale e intereses de los créditos contratados por las Entidades.

ARTÍCULO 5.- LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO TENDRÁ ADEMÁS LAS SIGUIENTES FACULTADES:

I.- Contratar directamente los financiamientos a cargo del GOBIERNO FEDERAL en los términos de esta LEY.

II.- Someter a la autorización del PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA LAS EMISIONES DE BONOS DEL GOBIERNO FEDERAL QUE SE COLOQUEN DENTRO Y FUERA DEL PAÍS, LAS CUALES PODRÁN CONSTAR DE UNA O VARIAS SERIES QUE SE PONDRÁN EN CIRCULACIÓN EN LA OPORTUNIDAD EN QUE EL EJECUTIVO FEDERAL LO AUTORICE, A TRAVÉS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. ESTAS EMISIONES CONSTITUIRÁN OBLIGACIONES GENERALES E INCONDICIONALES DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DE ACUERDO CON LOS TÉRMINOS FIJADOS EN LAS ACTAS DE EMISIÓN EN LOS DOCUMENTOS CONTRACTUALES RESPECTIVOS. SUS DEMÁS CARACTERÍSTICAS SERÁN SEÑALADAS POR LA MISMA SECRETARÍA AL SUSCRIBIR LOS ACTOS DE EMISIÓN O LOS DOCUMENTOS CONTRACTUALES MENCIONADOS.

LOS TÍTULOS MENCIONADOS QUE DOCUMENTEN LAS EMISIONES QUE SE COLOQUEN EN EL EXTRANJERO, ADQUIRIDOS POR EXTRANJEROS NO RESIDENTES EN EL PAÍS, NO CAUSARAN IMPUESTO ALGUNO. LA SECRETARÍA DE HACIENDA PODRÁ EXTENDER ESTE TRATAMIENTO A LOS AGENTES FINANCIEROS DEL GOBIERNO FEDERAL, CUANDO ESTOS REALICEN EMISIONES POR CUENTA DEL PROPIO GOBIERNO.

III.- Tomar las medidas de carácter administrativo relativas al pago al principal, liquidación de intereses, comisiones, gastos financieros, requisitos formalidades de las actas de emisión de valores y documentos contractuales respectivos que se deriven de los empréstitos concertados, así como la reposición de los valores que documenten obligaciones en moneda nacional y extranjera, y para su cotización en las bolsas de valores extranjeras y nacionales. Podrá también convenir con los acreditantes en la construcción de fondos de amortización para el pago de valores que se remidan.

IV.- Autorizar a la Entidades Paraestatales para la contratación de financiamientos externos.

V.- Llevar el registro de la DEUDA del Sector Público Federal.

ARTÍCULO 6.- Las Entidades del Sector Público Federal requerirán de la autorización previa de la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO para efectuar negociaciones oficiales, gestiones informales o explosivas sobre la posibilidad de acudir al mercado externo de dinero y capitales.

Para obtener esta autorización deberán proporcionar a dicha SECRETARÍA sus programas financieros anuales y de mediano y largo plazo, así como la demás información que se les solicite, a fin de determinar las necesidades de crédito.

Para la contratación de financiamientos internos, en cuanto a las Entidades a que se refieren las fracciones III y IV del ARTÍCULO 1º (los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria) BASTARÁ LA AUTORIZACIÓN DE SUS RESPECTIVOS ÓRGANOS DE GOBIERNO. En estos casos , el Director General de la Entidad de que se trate o equivalente informará sobre el particular a la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

ARTÍCULO 7.- El manejo que hagan las Entidades de los recursos provenientes de financiamientos contratados en los términos de esta Ley, será supervisado por la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO la que podrá coordinarse con la Secretaría de Estado o el Departamento Administrativo al que corresponda el sector respectivo.

ARTÍCULO 8.- Los financiamientos que la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO contrate o autorice, deberán estar comprendidos en el programa de financiamiento elaborado en los términos del capítulo III de esta Ley y en el Programa General de Deuda.

Es claro que esta Ley, otorga las más amplias facultades a al SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO en materia de DEUDA PÚBLICA, más sin embargo, dentro éstas atribuciones hay casos en los que, en cierta forma y hasta cierto punto, exceden a lo establecido Constitucionalmente; tal es el caso del ARTÍCULO 5º., FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO DE ESTA LEY. El cual, a continuación analizaremos.

A) ARTÍCULO 5º., FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO DE LA LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA

El ARTÍCULO 5º., FRACCIÓN II de la LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA, además de las facultades inherentes con que cuenta la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, le otorga la atribución de someter al PODER EJECUTIVO la emisión de los BONOS DEL GOBIERNO FEDERAL que se destinen para su venta en el país y fuera del mismo, los cuales, estarán constituidos de una o varias series, distribuyéndose cuando el Presidente de la República lo autorice, a través de la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Así mismo, estas emisiones de Bonos, darán lugar a obligaciones directas e incondicionales a cargo del país (ESTADOS UNIDOS MEXICANOS); es decir no podrán rehusar el pago de intereses a las personas que residan en el extranjero y adquieran estos bonos, aunque dicho pago de intereses constituya una FUENTE DE RIQUEZA PARA LOS MISMOS, QUEDANDO EXCLUIDOS POR EL PAGO DE TODO IMPUESTO POR EL SIMPLE HECHO DE ADQUIRIR ESTOS TÍTULOS.

EL SEGUNDO PÁRRAFO DE ESTA FRACCIÓN, establece que, los título que documente las emisiones que se coloquen en el extranjero, adquiridos por extranjeros no residentes en el país, no causarán impuestos alguno; y además, la SECRETARÍA DE HACIENDA

Y CRÉDITO PÚBLICO, podrá extender este tratamiento a los AGENTES FINANCIEROS DEL GOBIERNO FEDERAL, cuando estos realicen operaciones por cuenta del propio gobierno.

Si bien es cierto que el artículo 133º. Constitucional, establece la jerarquía de las leyes al mencionar que:

“ Esta Constitución, las leyes del Congreso de l Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión”

Si bien es cierto que este ordenamiento establece la supremacía de las leyes expedidas por el Presidente de la República, también es cierto que las mismas deben de estar de acuerdo a los principios marcados por la Constitución; ya que en el caso, en particular, el Presidente ejerce funciones absolutas y discriminatorias, excediéndose en gran magnitud, ya que beneficia, en este caso, a un sector en particular.

De esta forma, las FACULTADES OTORGADAS A ESTA SECRETARÍA, VAN MÁS HAYA DE LOS ESTABLECIDO, YA QUE, NO ES POSIBLE QUE DE LAS MISMAS SE ORIGINE UNA GRAN DESIGUALDAD ENTRE LOS ADQUIRIENTES DE ESTOS TÍTULOS DE CRÉDITO, DEJANDO EN TOTAL Y COMPLETA INEQUIDAD TRIBUTARIA, CUANDO LOS ADQUIRIENTES DE ESTOS TÍTULOS SEAN RESIDENTES DEL TERRITORIO NACIONAL. OTORGÁNDOLE UN TRATO ESPECIAL A INVERSIONISTAS EXTRANJEROS.

CONCLUSIONES.

1.- En la evolución de la humanidad, la recaudación tributaria ha sido de gran importancia para construir el gasto público. Así mismo, también ha servido para someter a las personas que obtengan algún beneficio que surja del territorio nacional.

2.- Constitucionalmente, la iniciación de leyes o decretos es una de las muchas facultades otorgadas al PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.

3.- EL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV, regula la obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público de la FEDERACIÓN, ESTADOS O MUNICIPIOS donde residan, estableciendo que los IMPUESTOS, son una prestación obligatoria que se tiene que otorgar al gobierno, siendo estos siempre en dinero.

4.- Dependiendo de la conducta realizada por el contribuyente, éste, estará obligado al pago de contribuciones establecidas en la norma jurídica.

5.- La EXENCIÓN FISCAL, puede ser otorgada por el gobierno del Estado cuando, pretenda ayudar a determinada categoría de individuos, tomando en cuenta las necesidades de éstos.

6.- Los PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, son la base fundamental que rigen a los IMPUESTOS.

7.- Si la característica primordial de una LEY en GENERALIDAD, un ORDENAMIENTO TRIBUTARIO debe de gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la LEY señale como hecho generador del CRÉDITO FISCAL, SIN EXCEPCIONES.

8.- Los FACTORES DE VINCULACIÓN en materia tributaria, son fundamentales para determinar y establecer quiénes están obligados al pago de impuestos en México. De esta manera la FUENTE DE RIQUEZA, es un factor de vinculación importante, ya que, quien obtiene algún beneficio monetario que surja o nazca dentro del Territorio Nacional, estará obligado al pago de impuestos relativos a dicho beneficio económico.

9.- El INGRESO, es toda cantidad monetaria obtenida por una persona jurídica al realizar un acto jurídico, y este, incrementa su haber patrimonial. Por lo tanto, la obtención de INGRESOS POR INTERESES, aumenta el haber patrimonial de una persona jurídica. Por lo tanto, es un INGRESO POR INTERESES, lo cual, obliga al pago de contribuciones.

10.- Los residentes en el extranjero que obtengan algún INGRESO DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL, SERÁN OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

11.- Es facultad de la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO manejar la DEUDA PÚBLICA de la Federación y del; Departamento del Distrito Federal.

12.- Las Facultades otorgadas por el Presidente a la SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO en materia de tributación en cuanto a la DEUDA PÚBLICA, son EXCESIVAS, ya que, si bien es cierto que el Presidente de la República tiene potestad para iniciar LEYES O DECRETOS, también es cierto, que en este caso en particular, se excedió al hacer uso dicha potestad; en virtud de que al EXENTAR del pago de IMPUESTOS, en específico del IMPUESTO SOBRE LA RENTA, a los extranjeros que residen en el extranjero y adquieran estos Títulos de Crédito (BONOS DE DEUDA EQUIDAD PÚBLICA), violan completa y totalmente el PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, toda vez que estas personas obtienen un INGRESO proveniente del Territorio Nacional .

13.- En cuanto al Tratamiento que regula la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, en comparación al establecido por la LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA a las personas físicas que adquieran este tipo de BONOS, cuando estos residan dentro y fuera del país, es legal

14.- Más sin embargo aunque este tratamiento sea LEGAL, NO ES CONSTITUCIONAL; en virtud de que al llevarse a cabo dicha conducta, por extranjeros que residan en el extranjero, el Gobierno Federal obtiene recursos, beneficiándose en gran magnitud; pero al momento de que el Gobierno les proporciona los rendimientos correspondientes a la inversión realizada, estos obtienen un INGRESO MAYOR AL QUE INVIRTIERON.

15.- AI OBTENER EL INGRESO CORRESPONDIENTE, SE ESTA CONFIGURANDO UNA FUENTE DE RIQUEZA.

16.- COMO ANTERIORMENTE EXPRESAMOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, YA QUE NO LES OTORGA EL MISMO TRATAMIENTO AL MOMENTO

DE QUE LAS PERSONAS OBTIENEN EL INGRESO POR INTERESES Y EXCEPTUARLOS, AL CONSIDERARLO COMO TAL UN INGRESO, SIMPLE Y SENCILLAMENTE POR QUE LOS EMITE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

17.- ASÍ MISMO CONSIDERAMOS QUE VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, EN VIRTUD DE QUE , AL MOMENTO DE QUE ESTAS PERSONAS ADQUIEREN RECURSOS MAYORES, A LOS QUE PRESTO AL GOBIERNO FEDERAL, DIFIERE MUCHO DE LOS QUE OBTIENEN EN TERRITORIO NACIONAL. TODA VEZ QUE LAS PERSONAS RESIDENTES EN DICHO TERRITORIO ADQUIEREN ESTOS TÍTULOS DE CRÉDITO EN MONEDA NACIONAL, POR LO CUAL NO TIENEN LA MISMA CAPACIDAD ADQUISITIVA, YA QUE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO RECIBEN SUS INGRESOS EN MONEDA EXTRANJERA Y LOS NACIONALES NO. ADEMÁS, LOS NACIONALES SOPORTAN OTRO TIPO DE CONTRIBUCIONES POR EL SOLO HECHO DE RESIDIR DENTRO DE ESTE, CUESTIÓN QUE NO AFECTA A LOS EXTRANJEROS.

18.- DE ESTA MANERA, LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL CONSIDERAR QUE EL INGRESO POR INTERESES, OBTENIDO POR LA ADQUISICIÓN DE LOS TÍTULOS DE CRÉDITO EMITIDOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, NO SE CONSIDERA INGRESOS; TAL ORDENAMIENTO DEBERÍA EXPRESAR, EN UN MOMENTO DADO, QUE NO E CONSIDERAN INGRESOS POR INTERESES, CUANDO ESTOS SEAN ADQUIRIDOS SIN TOMAR EN CUENTA QUIEN LOS EMITA. ASÍ, SE OTORGARÍA UN TRATAMIENTO GENERAL.

19.- A SU VEZ LA LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA, AL MENCIONAR QUE SE EXENTA DEL PAGO DE TODOS LOS IMPUESTOS A LAS PERSONAS QUE RESIDAN EN EL EXTRANJERO Y SEAN EXTRANJEROS, DEBERÍA DE HACER MENCIÓN, QUE DICHA EXENCIÓN TAMBIÉN CONTEMPLA A LOS RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL Y SEAN MEXICANOS.

20.- Por lo tanto, dichas FACULTADES SON INCONSTITUCIONALES, en virtud de que la SECRETARÍA DE HACIENDA CRÉDITO PÚBLICO AL COLOCAR Y ENAJENAR TIPO DE TÍTULOS DE CRÉDITO EN EL EXTRANJERO, OTORGA LAS MÁS AMPLIAS FACILIDADES A LOS INVERSIONISTAS EXTRANJEROS, SOMETIÉNDOSE ESTA DEPENDENCIA, A LAS CONDICIONES IMPUESTAS POR ESTAS PERSONAS PARA EFECTO DE REALIZAR TAL INVERSIÓN. ROMPIÉNDOSE CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y ANTEPONIÉNDOSE A LO ESTABLECIDO POR LA LE FUNDAMENTAL (CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- " TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA". CALVO NICOLAU, ENRIQUE. EDIT. THEMIS. MÉXICO 1996.
- 2.- " LA FACULTAD RECAUDATORIA". ECHEVERRÍA HERRERA, ALFREDO. UNAM. MÉXICO 1995.
- 3.- " DERECHO FISCAL, ASPECTO JURÍDICO – FISCAL". PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. UNAM. MÉXICO 1990.
- 4.- " RÉGIMEN JURÍDICO FINANCIERO DE LA COLONIA" GÓMEZ DURÁN, JOSÉ. FONDO DE CULTURA ECONÓMICA. MÉXICO 1990.
- 5.- " LA DEUDA PUBLICA". SALAS VILLAGOMEZ, MANUEL. FONDO DE CULTURA ECONÓMICA. MÉXICO 1990.
- 6.- " DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO". BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1990.
- 7.- " FINANZAS PÚBLICAS". FAYA BISECA, JACINTO. EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1995.
- 8.- " FINANZAS PÚBLICAS DE MÉXICO". FLORES ZAVALA, ERNESTO. EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1993.
- 9.- " LEYES FUNDAMENTALES DE MÉXICO". TENA RAMÍREZ, FELIPE. EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1992.
- 10.- " INTRODUCCIÓN A LA HISTORIA CONSTITUCIONAL DE MÉXICO". SAYEG HELU, JORGE. EDIT. PAC. MÉXICO 1990

- 11.- " DERECHO CIVIL, TOMO II ". REJINA VILLEGAS, RAFAEL. EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1991.
- 12.- " PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO". DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO. EDIT. PAC. MÉXICO 1996
- 13.- " DICCIONARIO DE DERECHO". PINA VARA, RAFAEL DE. EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1993
- 14.- " DERECHO FISCAL". RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. EDIT. HARLA. MÉXICO 1990.
- 15.- " INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO". MARGAIN MANATOU, EMILIO. UNIVERSIDAD DE SAN LUIS POTOSÍ. MÉXICO 1991
- 16.- ENCICLOPEDIA SALVAT. TOMOS III, VI.

LEYES Y CÓDIGOS

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA E LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
- CÓDIGO CIVIL PARA TODA LA REPÚBLICA EN MATERIA FEDERAL.