UNIVERSIDAD PANAMERICANA

5
2ej.

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

"IMPLICACIONES FISCALES DEL PAGO DE SUELDOS Y HONORARIOS A EXTRANJEROS."

TRABAJO QUE COMO RESULTADO DEL SEMINARIO DE INVESTIGACION

PRESENTA COMO TESIS

FRANCISCO JOSE CAMARGO FERNANDEZ

PARA OPTAR POR EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

DIRECTOR: C.P. MANUEL SUAREZ ALVAREZ.

MEXICO, D. F. 1998.

248089

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios principio fundamental de todo, por sus gracias y bendiciones otorgadas.

A mis Padres por su cariño, cuidados y atenciones. Esta va por ustedes.

A mi Madre el lado inteligente, orgulloso y carismático de mi personalidad.
A mi Padre el lado prudente, respetuoso e ingenioso de mi personalidad.

A mis tios Emilia y Jesus, sencillamente la definición de lo que son unos padres. Gracias por todo su amor.
Este trabajo va muy en especial a mi tio Jesus a quien yo sé le hubiera gustado mucho verlo terminado.

A mi hermano Martin mi lado ambicioso, congruente y pensante.
A mi hermano Juan Carlos mi lado aventurero y sincero.

A mi otro hermano Toño mi lado rebelde y picaresco.

A todos mis amigos por su ayuda, comprensión y tiempo tambien parte integral de mi vida.

A todos mis profesores y jefes la más minima de sus enseñanzas es parte de mi. Gracias.

INDICE

1. INTRODUCCION 3

2. REGIMEN FISCAL MEXICANO 7

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES 8
2.1.1. OBJETO DE LOS IMPUESTOS 8
2.1.2. JERARQUÍA DE LEYES EN MÉXICO 9
2.1.3. DEFINICIÓN DE LEY Y PROCESO DE CREACIÓN DE LEYES EN MÉXICO. 12
2.1.4. OTRAS FUENTES DE DERECHO. 15
2.1.5. EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. 17
2.1.6. TIPOS DE CONTRIBUCIONES. 18
2.1.7. OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES RELACIONADOS CON LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. 20
2.1.8. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS. 23
2.2. SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS EXTRANJEROS EN MÉXICO 26
2.2.1. CONCEPTOS DE EXTRANJERO. 26
2.2.2. OBLIGACIÓN DE LOS EXTRANJEROS DE TRIBUTAR EN MÉXICO. 28
2.3. RESIDENCIA EN TERRITORIO NACIONAL 30
2.3.1. PARTES INTEGRANTES DEL TERRITORIO NACIONAL. 30
2.3.2. RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES. 31
2.3.3. RESIDENCIA DE ACUERDO CON LOS CONVENIOS CELEBRADOS CON ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA Y CANADÁ. 34
2.3.4. EXTINCIÓN DE LA RESIDENCIA. 36
2.4. LA FUENTE DE RIQUEZA. 36
2.4.1. DEFINICIÓN. 36
2.4.2. FUENTE FORMAL Y REAL. 37
2.4.3. INGRESOS SUJETOS A IMPUESTOS POR FUENTE DE RIQUEZA EN MÉXICO. 37
2.5. LA DOBLE IMPOSICIÓN. 41
2.5.1. CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 41
2.5.2. CAUSAS Y EFECTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 42
2.5.3. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL 44

3. LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE 50

3.1. CONCEPTO 51
3.1.1. DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN CONVENIOS FIRMADOS ENTRE MÉXICO, ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA Y CANADÁ. 51
3.1.2. DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 52
3.1.3. DIFERENCIAS ENTRE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y BASE FIJA. 54

3.2. NACIMIENTO, EXTINCIÓN Y RÉGIMEN FISCAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE **55**
3.2.1. CAUSAS Y CONSECUENCIAS DEL NACIMIENTO EXISTENCIA Y EXTINCIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 55
3.2.2. SUPUESTOS DE NO EXISTENCIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 56
3.2.3. INGRESOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 57
3.2.4. DEDUCCIONES AUTORIZADAS. 59
3.2.5. IMPUESTO SOBRE UTILIDADES Y REEMBOLSOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 60
3.3. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES SUJETOS A REGLAS ESPECIALES. **64**
3.3.1. ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN. 64
3.3.2. SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE OBRA. 66
3.3.3. EXTRANJEROS CON REPRESENTANTE. 68

4. ESTUDIO FISCAL DEL PAGO DE SUELDOS Y HONORARIOS A EXTRANJEROS **71**

4.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS. **72**
4.1.1 CONCEPTOS GENERALES. 72
4.1.2. SUJETOS. 72
4.1.3. EXENCIONES. 73
4.1.4. BASE GRAVABLE. 74
4.1.5. RELACIÓN CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESTADOS UNIDOS Y CANADÁ. 76
4.1.6. VINCULACIÓN CON LA LEY DEL SEGURO SOCIAL. 79
4.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES. **80**
4.2.1. CONCEPTOS GENERALES. 80
4.2.2. SUJETOS. 81
4.2.3. EXENCIONES. 82
4.2.4. BASE GRAVABLE. 82
4.2.5. RELACIÓN CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON ESTADOS UNIDOS Y CANADÁ. 83
4.2.6. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 84

5. CONCLUSIONES **87**

6. ANEXO I CUADROS **89**

7. ANEXO II CASOS PRACTICOS **96**

8. ANEXO III BIBLIOGRAFIA **111**

1. INTRODUCCION

Los Estados Unidos Mexicanos a lo largo de sus casi doscientos años como país independiente ha vivido envuelto en una gran cantidad de acontecimientos que han ido forjando su historia como un miembro cada vez más activo del acontecer mundial. Debido a ese actuar, en búsqueda de su desarrollo tanto a nivel local como internacional ha hecho que a lo largo del tiempo se adecue a los momentos históricos, sociales, políticos y económicos de la humanidad para que esta nación esté en constante contacto con el resto de los países.

México, durante los últimos treinta años, en su intento de crecimiento económico ha realizado una gran cantidad de acuerdos comerciales que le permitan alcanzar sus objetivos de desarrollo macroeconómico. Las relaciones con otros países traen consigo el que se tengan que implantar toda una serie de disposiciones jurídicas que normen las acciones a seguir a fin de evitar que vayan en detrimento de la propia economia o de la soberanía nacional.

Dentro de ese marco jurídico, queda muy enclavado el aspecto fiscal que surge a partir de las transacciones económicas entre los nacionales de los países involucrados.

La regulación de todo este tipo de operaciones no es preocupación exclusiva de México, sino también del resto de los países del mundo, los cuales en conjunto han fijado toda una serie de pronunciamientos que sirven como marco de referencia.

Dentro de estos modelos son claras dos figuras: los ingresos por servicios subordinados y los ingresos por servicios independientes o, en términos más coloquiales, los sueldos y honorarios.

La constante preocupación de los estados al firmar acuerdos entre los países es vigilar muy de cerca la imposición que pudiera resultar de las operaciones o transacciones económicas celebradas, ya que representan un ingreso de principal importancia para los gobiernos. Por lo cual, esta práctica habitual ha llevado a que los países involucrados graven a la misma persona hasta en más de una ocasión.

A efectos de prevenir este importante problema resultado de este proceso de globalización económica y que deriva en perjuicios más que en beneficios para los estados, se han desarrollado los tratados para evitar la doble imposición.

México ha firmado con varios países, destacando Estados Unidos de Norteamérica y Canadá, dos de sus principales socios económicos debido al Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, motivo por el cual nos enfocaremos exclusivamente a hacer mención de éstos.

Es motivo de este trabajo el estudio fiscal derivado de operaciones de ingresos por salarios y honorarios de extranjeros en México tomando en cuenta los Tratados para Evitar la Doble Imposición con Estados Unidos de Norteamérica y Canadá.

Se pretende dar al lector un contexto general explicando la razón que tiene el Estado Mexicano de gravar esos ingresos, así como los medios legales y técnicos por los cuales se llevan a cabo.

He estructurado mi trabajo de forma que cumpla con lo anterior.

El primer capítulo dará una introducción al lector de cuáles son las causas por las que se deben pagar impuestos, así como los elementos que permiten que se lleve a cabo en un marco de legalidad para todas las personas.

Dentro de los dos siguientes capítulos trataré los aspectos técnicos; primeramente de lo que es un Establecimiento Permanente y una Base Fija, tema difícil de ignorar en un trabajo de esta naturaleza como un elemento vinculador; hasta toda la serie de aspectos técnicos y legales para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los ingresos ya mencionados.

La finalidad de este trabajo es dar al lector un conocimiento práctico que pueda ser aplicado a una realidad cada vez más común en este amplio mercado comercial. Aunque es conveniente mencionar que existen opiniones muy personales basadas en mi propio criterio y en el estudio de diversos autores especializados en la materia.

Dada la constante movilidad en las leyes fiscales, este trabajo contiene las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 1996 con las observaciones a las modificaciones surgidas durante el año de 1997.

2. RÉGIMEN FISCAL MEXICANO

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

2.1.1. OBJETO DE LOS IMPUESTOS

El hombre a lo largo de toda su historia, ha tenido que agruparse para satisfacer sus necesidades.

El Estado surge como un órgano que regula las relaciones que se dan en la sociedad teniendo como finalidad cumplir las necesidades colectivas del hombre, existiendo una relación entre éste y sus gobernados.

Una de las principales fuentes para cubrir dichas necesidades, será a través de las contribuciones de sus miembros, por lo que el pago de impuestos debe ser obligatorio para dotarse de un sustento de medios económicos que le permita realizar sus funciones públicas.

La relación que justifique la tributación debe de darse en un ambiente de armonía, equidad y equilibrio a través de una norma jurídica que sirva de indicativo y a la vez de freno.

Es necesario por un lado señalar cuáles son las facultades del Estado y cuáles son las obligaciones a cargo de los particulares; por otro lado señalar hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son los derechos de los contribuyentes y sus medios de defensa. Esto se logrará en la medida en que quede plasmado en una ley.

La carga impuesta debe ser proporcional y equitativa, es decir, que debe estar en función de la capacidad contributiva de las personas.

2.1.2. JERARQUÍA DE LEYES EN MÉXICO

El Estado de Derecho en México, se encuentra sostenido en un ordenamiento fundamental, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual lo regula e inspira.

En relación a lo anterior señala en su artículo 133:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados".[1]

De lo anterior se concluye que la Constitución al ser producto de un poder constituyente y las leyes federales de un poder originado de la anterior, la Constitución representa la norma suprema de ley en el país.

[1] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .

Una clasificación del orden jerárquico de las leyes en México es:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Tratados Internacionales.
3. Leyes Federales .
4. Constituciones y leyes locales.
5. Reglamentos y circulares.

Es conveniente aclarar la anterior jerarquización de leyes, ya que se han puesto por encima a los Tratados Internacionales de las Leyes Federales, difiriendo completamente del criterio de muchos autores de derecho[2]

De lo anterior se desprende la siguiente explicación: dentro de los mismos Convenios efectuados, en los artículos denotados para su aplicación e interpretación señalan que ambas partes deben cumplir de buena fe a lo que se han obligado, inclusive no pudiendo invocar a alguna norma de su derecho interno, que justifique el incumplimiento de alguna cláusula del Tratado.

En México cuando se caiga en un supuesto en que tanto la ley del Impuesto sobre la Renta como las leyes fiscales del otro país graven algún acto, se atenderá a lo dispuesto en el Tratado celebrado entre ambos países.

[2] Diep Diep Manuel

Otros autores han optado por considerar que los Tratados no se encuentran celebrados de acuerdo con la Constitución, ya que el otorgar tasas preferentes puede resultar en una falta de justicia para los demás contribuyentes, violando así el principio de equidad contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución y que será analizado más adelante.

Del anterior comentario se puede decir :

El hecho de otorgar tasas preferenciales, no va en perjuicio de otros contribuyentes ya que el objeto de los Tratados es eliminar una doble imposición que se presenta para un contribuyente, lo cual resulta equitativo. Por otra parte, lo anterior deriva de un acuerdo celebrado entre dos o más estados en favor de sus contribuyentes, lo cual va más allá de un simple beneficio individual, ya que este tipo de acuerdos de buena voluntad puede resultar en otros logros económicos de mayor relevancia para el país.

Debe tenerse claro que los Tratados celebrados, no pueden crear contribuciones o alterar el objeto del impuesto, no derogan leyes y deben respetar las garantías contenidas en la Constitución.

La supremacía de leyes no se da sólo porque una ley federal sea superior a la local, ya que una posible controversia que pudiera suscitarse entre ambas se resolverá en favor de aquella que emane directamente de la Constitución.

Cuando un residente en el extranjero considere que el tratamiento fiscal que se le está imponiendo no corresponde, debe acudir al artículo relativo a "Procedimiento Amistoso" (Artículo 24 en el Convenio con Canadá y artículo 26 en el Convenio con Estados Unidos), presentando a su Estado de residencia, una petición por escrito donde se revise su situación.

Para efectos del presente estudio cada vez que se mencione la Constitución se estará haciendo referencia a la norma suprema de ley ya que está fuera del alcance de este estudio la aplicación de Constituciones Locales.

2.1.3. DEFINICIÓN DE LEY Y PROCESO DE CREACIÓN DE LEYES EN MÉXICO.

Se define a la ley como una norma jurídica general, abstracta y obligatoria. La ley no es una fuente de derecho ya que es el derecho mismo.[3]

Toda ley debe ser general y obligatoria ya que su observancia y cumplimiento es aplicable a todos los ciudadanos. Lo que no se encuentre en la ley no puede generar obligaciones a los particulares, aunque su ignorancia no exime de su cumplimiento.

Existen diversas maneras de interpretar la ley, dictadas principalmente de acuerdo a la doctrina del derecho. En materia fiscal su interpretación es a la letra, es decir, según lo indicado en la propia ley por el legislador.

[3] Tron E. Manuel

El proceso de creación de leyes en México el cual se encuentra contemplado en la Constitución es el siguiente:

1. **INICIATIVA**.- Cuando un órgano del Estado somete a consideración del Congreso de la Unión un proyecto de ley. Los órganos previstos son el Ejecutivo, o las Legislaturas de los Estados. En términos de leyes fiscales deben provenir del Ejecutivo Federal.
2. **DISCUSIÓN**.- Las Cámaras deliberan acerca del proyecto de ley para determinar si procede o no aprobarse. En materia fiscal se inicia a través de la Cámara de Diputados (Cámara de Origen) pasando posteriormente a la Cámara de Senadores para su aprobación (Cámara Revisora).
3. **APROBACIÓN**.- Cuando las Cámaras aceptan el proyecto bien sea en forma total o parcial, aunque en materia fiscal debe ser total.
4. **SANCIÓN**.- Es el momento en que el Ejecutivo Federal aprueba una ley previamente aceptada por las Cámaras pudiendo existir derecho de veto, que es la oposición a la ley aprobada por el Congreso de la Unión.
5. **PUBLICACIÓN** (PROMULGACIÓN).- Es el momento en el cual una ley aprobada y sancionada se da a conocer a todas las personas para su cumplimiento. Su publicación es a través del Diario Oficial de la Federación.

6. **INICIO DE VIGENCIA.-** Es el momento en el que una ley va a entrar en vigor pudiendo presentarse de dos formas:

   - Cuando la propia ley lo señala.
   - Cuando no lo señale entrará en vigor tres dias después de su publicación; pudiendo incrementarse en función del lugar donde se va a aplicar. Aumentando un día por cada cuarenta kilómetros o fracción que exceda a la mitad de éstos, en aquellos casos en que la publicación se realiza en un lugar distinto al de su aplicación.

Una ley sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley u ordenamiento de la misma jerarquía como:

1. **DECRETO LEY.-** Establecido por el Ejecutivo Federal en forma temporal para atender trastornos graves que se presenten en el país, como suspensión de garantías individuales, epidemias, calamidades. Está limitado a las circunstancias especiales que lo motivan.
2. **DECRETO DELEGADO.-** También lo establece el Ejecutivo Federal en forma temporal para procurar observar un objetivo determinado. Por ejemplo suprimir, establecer, modificar tarifas a impuestos de importación.

Con el fin de dar una ampliación mas concreta en el uso y aplicación de la ley, el Presidente de la República, única persona autorizada emite los reglamentos con el propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar los principios y enunciados generales contenidos en una ley.

Esta potestad es exclusiva e indelegable del Presidente y ninguna autoridad puede emitirlos, argumentando su dependencia al Ejecutivo Federal.

2.1.4. OTRAS FUENTES DE DERECHO.

Adicional a la ley encontraremos otras fuentes como son:

- Jurisprudencia.
- Doctrina.
- Costumbre.

La jurisprudencia es la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los Tribunales con motivo de la resolución de casos que se someten a su jurisdicción y que por disposición de la ley se convierten en precedente siendo su observancia obligatoria.

En México los Órganos autorizados para dictar jurisprudencia atendiendo a su importancia jerárquica son:

1. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
2. Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
3. Los Tribunales Colegiados de Circuito.
4. Salas de los Juzgados de Distrito.

La Jurisprudencia se integra de cinco ejecutorias dictadas en el mismo sentido para casos similares que no se encuentren interrumpidas por alguna en contrario.

En el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser aprobada cuando menos por catorce ministros; en las Salas con la votación de cuatro ministros y en los Tribunales Colegiados de Circuito por unanimidad de los magistrados.

El Tribunal Fiscal de la Federación también podrá establecer jurisprudencia cuando se presente el supuesto antes mencionado y haya sido aprobado por lo menos por seis magistrados.

La obligatoriedad extingue cuando la norma que dio lugar a la jurisprudencia deje de estar en vigor, o se interrumpa por una contradictoria que contenga las razones por las que se presentó.

La jurisprudencia puede ser de dos formas: es interpretativa cuando realiza alguna interpretación del contenido de la ley, en tanto que es integradora cuando cubre alguna laguna existente en la ley.

La Doctrina son todos aquellos estudios científicos que los juristas realizan del Derecho, con la finalidad de interpretar sus normas y señalar sus reglas de aplicación, no existiendo obligatoriedad ya que es el resultado de la interpretación especulativa de un grupo de personas.

La Costumbre es aquel uso implantado en la colectividad, integrado por un conjunto de reglas sociales derivadas de un uso más o menos largo. En México no es común su aplicación y está más bien relacionada con países Sajones.

2.1.5. EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Como se apuntó anteriormente, la Constitución representa el órgano supremo de jerarquía jurídica en el país y ésta señala como obligaciones de los mexicanos:

...“ ***Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes***”.[4]

Lo anterior establece la obligación de pagar impuestos y de lo señalado se puede desprender una serie de principios constitucionales que le darán justificación y razón de ser a la obligación tributaria:

a) **Destino de las contribuciones.-** Es un requisito que el destino de las contribuciones sea el gasto público, entendiéndose como tal, aquel que efectúa el Estado en el desempeño de sus funciones de derecho público. Con respecto al gasto de la Federación están obligados todos los mexicanos, en tanto que para los Estados y Municipios la obligación queda limitada exclusivamente para los que residan en ellos. Este estudio me abocará al primer supuesto.

b) **Equidad Tributaria.-** Las leyes tributarias deben tratar igual a los que se encuentren en una misma situación jurídica sin discriminación.

---

[4] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

c) **Proporcionalidad.**- Las personas deben contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva. Esto es en relación por ejemplo, a acumulación de ingresos, deducibilidad en gastos, etc., y en general al sujeto, objeto, época de pago así como a las tasas que en mi opinión deben ser progresivas.

d) **Legalidad.**- Las contribuciones a las que se esté obligando al sujeto deberán ser creadas y estar contenidas en una ley, no en otro tipo de ordenamiento. Además deberá la propia ley contener lo necesario relativo al sujeto, objeto, tasa o tarifa. Elementos que serán analizados posteriormente. La importancia de lo anterior radica en el establecimiento de normas que sirven de freno para los actos entre Estado y gobernados.

2.1.6. TIPOS DE CONTRIBUCIONES.

La clasificación que utilizaré será de acuerdo a lo señalado en las disposiciones fiscales:

- Impuestos
- Derechos
- Contribuciones de mejora
- Aportaciones de seguridad social

IMPUESTOS.- Son las contribuciones que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas en la ley, distintas a los otros tipos de contribuciones.

Constituyen una obligación de dar y son unilaterales, ya que el sujeto pasivo no recibe nada en forma particular a cambio.

Dentro de una clasificación económica de los impuestos existen los directos e indirectos. Los directos serán aquellos que gravan el ingreso y no son trasladables. En tanto que los indirectos gravan el consumo y reúnen la característica de trasladables.

DERECHOS.- Son contribuciones por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios del Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados cuando se traten de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos.

A diferencia de los impuestos éstos reúnen la característica de bilateralidad ya que se está recibiendo algo particular a cambio.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.- Son las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

El Estado impone estas cargas cuando es necesario la realización de obras determinadas, las cuales para su financiamiento necesitan de una aportación extra por parte de las personas que serán beneficiadas directamente.

El estudio de este tipo de contribuciones es extenso y controversial y por mucho rebasa los alcances de este trabajo.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.- Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se beneficien en forma especial por estos servicios. Lo anterior no puede decirse que emane directamente del artículo 31, fracción IV de la Constitución, ya que la recaudación no se destina para el gasto público sino para un organismo descentralizado.

Pese a lo anterior no puede decirse que exista una irregularidad en las leyes específicas que vayan en contra de la norma suprema, ya que representan fondos necesarios para que el Estado pueda cumplir con esta función primordial derivada de su misma naturaleza.

2.1.7. OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES RELACIONADOS CON LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Como se mencionó anteriormente, el artículo 31, fracción IV, da justificación a la imposición de cargas por parte del Estado a sus gobernados para sufragar el gasto público.

Dentro de la misma Carta Magna encontramos en los artículos de seguridad jurídica una serie de ordenamientos relacionados con las obligaciones tributarias, que sirven a manera de defensa para el ciudadano ante los actos de autoridad.

El artículo 14 de la Constitución se señala:

"... a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna..."[5]

Lo anterior representa un medio de defensa para el contribuyente frente a cambios en las disposiciones legales antes las cuales puede verse afectado en su patrimonio.

"... 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..."[6]

Conocida como la garantía de audiencia, en materia fiscal se da a través de procedimientos administrativos previos a la emisión del acto de autoridad o bien procedimientos contenciosos administrativos cuando el acto de autoridad sea con posterioridad.

Su importancia radica en que constituye para el particular la principal forma de defensa ante los actos del poder público.

---

[5] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
[6] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 16 señala:

"...Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa del procedimiento..."

"... En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y de exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos..."[7]

De lo anterior se desprende la garantía de legalidad. Todo acto de autoridad debe ser legal, es decir que esté fundado y motivado.

Para que estén fundados deben basarse en una disposición normativa general. La autoridad sólo podrá hacer lo que la ley le permita.

Está motivado cuando el acto de molestia incluye los argumentos o razonamientos que tuvo la autoridad para emitirlos.

---

[7] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .

2.1.8. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS.

Como se mencionó anteriormente, los impuestos son el tipo de contribuciones que por su importancia y naturaleza dan objeto al presente estudio.

Un impuesto además de cumplir con lo señalado en la Constitución debe reunir con una serie de requisitos mínimos para su aplicación y determinación en cantidad líquida.

Los elementos esenciales de los impuestos son aquellos sin los cuales no podrían existir o bien su pago sería de imposible cumplimiento.[8]

Los elementos a considerar son:

1) Sujeto
2) Objeto
3) Base
4) Tasa o tarifa

1) **SUJETO.-** Atendiendo al supuesto que cualquier relación jurídica se establece entre dos personas, podemos definir este primer elemento. La tributación se da entre un sujeto activo (Estado) y uno pasivo (persona obligada a cumplir con la obligación), siendo éste el que constituye el elemento.

El sujeto es el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Pueden ser sujetos las persona físicas y las morales.

[8] Trón E. Manuel

2) **OBJETO**.- Para precisar en la definición de este segundo elemento acudiré a la doctrina del derecho, donde ha sido abundantemente estudiado.

El objeto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.[9]

Es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas morales y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.[10]

Cuando se habla de objeto se hace referencia al que grava la ley y no al fin que se busca con ese tributo.

Ejemplificando lo anterior para las personas que prestan un servicio personal independiente, su objeto sería precisamente la percepción de ingresos por honorarios, ya que de acuerdo a lo anterior es el acto realizado por un sujeto que a juicio del legislador es susceptible del pago de un impuesto (Título IV, Capítulo II, Artículo 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

3)**BASE**.- La base del impuesto la podemos definir sencillamente como la cantidad sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto, una vez conocido el objeto.

Continuando en la línea del ejemplo utilizado para aclarar el objeto, nos encontramos que en honorarios la base del impuesto resultará, restarle a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas (Artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

---

[9] Flores Zavala Ernesto

[10] Guliani Founroge, Carlo M.

4) **TASA O TARIFA**.- Es la expresión proporcional o progresiva que aplicada a la base del impuesto dando como resultado el monto específico de la obligación tributaria.[11]

Lo anterior se define en una proporción matemática sobre la que se aplicará a la base gravable.

La tasa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo.

Son progresivas aquellas que van en razón de la base y de sus aumentos y disminuciones, existiendo un límite, ya que si no la progresividad podría absorber hasta el 100 %.

Para entender más claramente la diferencia entre tasa proporcional y progresiva, tenemos por ejemplo que la tasa proporcional, es la aplicable a las personas morales que será de un 34% sobre su resultado fiscal (Artículo 10 de la ley del impuesto sobre la renta), o bien en la Ley del Impuesto al Valor Agregado donde se fijan tasas del 0% y el 15% independientemente del monto de la base. Otro ejemplo más que podemos mencionar con las modificaciones a las leyes fiscales para 1997 es el caso de los servicios independientes de residentes en el extranjeros cuya tasa de gravamen es ahora del 21 %, en capítulo referente ampliaré sobre la modificación.

Una tasa progresiva es la utilizada para las personas físicas que pagan su impuesto con base a las tablas del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al monto de su base gravable será aplicada la tarifa. Teniendo como mínimo un 3 % y como máximo el 35%. Dentro de este artículo existen diversas tablas ya que sirven para el cálculo del impuesto, incluyendo el subsidio y el crédito fiscal que el gobierno realiza al contribuyente.

---

[11] Tron E. Manuel

Muchos autores consideran la época de pago como un quinto elemento. La época de pago es el momento en que la obligación se hace exigible, por lo que para estos efectos dada la naturaleza de los impuestos causados por los extranjeros, ante una disposición expresa para el momento en que deben cubrir en cantidad líquida la obligación, no será considerado; además la falta de disposición expresa de una fecha no hace imposible el cumplimiento de la obligación tributaria, ya que el contribuyente invariablemente deberá enterar su impuesto dentro de los quince días siguientes a la percepción del ingreso.

2.2. SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS EXTRANJEROS EN MÉXICO

2.2.1. CONCEPTOS DE EXTRANJERO.

De acuerdo al derecho común el significado de extranjero es "natural de una nación con respecto a los naturales de otra nación."[12]

Dentro de la doctrina del derecho, un extranjero es la persona física o moral que no reúne los requisitos establecidos por el sistema jurídico de un Estado determinado, para ser considerada como nacional.[13]

A este respecto la Constitución en su artículo 33, señala que serán extranjeros aquellos que no poseen las calidades determinadas en el artículo 30.

---

[12] Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española
[12] Arellano García Carlos

Interpretando la propia ley a contrario censo, son considerados extranjeros aquellos que reúnan las siguientes características:

- Que no hayan nacido en territorio nacional.
- Los nacidos fuera de territorio nacional de padres extranjeros.
- No haber nacido a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas de guerra o mercantes.
- No habiendo nacido en México, no haber obtenido carta de naturalización.
- No haber contraído matrimonio con varón o mujer mexicanos.

En relación a personas morales son consideradas extranjeros aquellas que se hayan constituido de acuerdo a las leyes de su país y en él tengan su domicilio. Los apátridas, es decir, aquellas personas sin nacionalidad, sufrirán el mismo tratamiento que los extranjeros.

2.2.2. OBLIGACIÓN DE LOS EXTRANJEROS DE TRIBUTAR EN MÉXICO.

Pese a que el artículo 31 fracción IV señala como de los mexicanos el contribuir para el gasto público, no quiere decir que los extranjeros queden libres de la obligación.

El artículo 73 fracción XVI de la Constitución sustenta la imposición de cargas a los extranjeros, y a la letra señala:

"El Congreso tiene la facultad para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República"[14]

Otro aspecto legal que lo define, es la "Convención sobre las Condiciones de los Extranjeros" firmada por México en La Habana, Cuba el 20 de febrero de 1928 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 1931.

Esta convención tiene el tratamiento de un Tratado Internacional y posee la jerarquía de leyes conforme se indicó con anterioridad.

En su artículo 4° señala que "los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias siempre que sean de carácter general".[15]

Lo indicado anteriormente es lo suficientemente claro, por lo que no requiere de una interpretación adicional.

---

[14] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
[15] Convención sobre condiciones de los Extranjeros

Por otra parte, el artículo 5° establece que: "los Estados firmantes deben reconocer a los extranjeros domiciliados o transeúntes en su territorio todas las garantías individuales que reconocen a favor de sus propios nacionales".[16]

Lo dispuesto en el citado artículo otorga a los extranjeros el beneficio de los principios de equidad y proporcionalidad.

El artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización establece que los extranjeros están obligados al pago de contribuciones.

Pese a que la obligación de tributar de los extranjeros para sufragar el gasto público no se encuentra en forma concreta y es necesaria la interpretación de las diversas disposiciones legales, es claro que no se pretendió dejar fuera a los extranjeros, no existiendo disposición expresa al respecto.

Es justificable imponer cargas impositivas a los extranjeros en la medida en que se benefician para la obtención de sus ingresos del gasto público que el Estado eroga para cumplir sus diversas funciones y que le permiten ejercer sus actividades.

[16] Convención sobre condiciones de los Extranjeros

2.3. RESIDENCIA EN TERRITORIO NACIONAL

2.3.1. PARTES INTEGRANTES DEL TERRITORIO NACIONAL.

De acuerdo a la Constitución en sus artículos 42 y 43, el territorio nacional queda comprendido de:

1. Las partes integrantes de la Federación: los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán y Zacatecas y un Distrito Federal.
2. Las islas incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes.
3. La isla de Guadalupe, las Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico.
4. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes.
5. Las aguas de los mares territoriales en la extensión de 12 millas marinas (22,224 mts.) y los marítimos interiores.

El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

Para efectos fiscales, el territorio nacional se encuentra definido en el Código Fiscal de la Federación, el cual se remite a lo señalado en la Constitución. De lo anterior para fines fiscales debemos agregar como parte del territorio nacional a la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, es decir, 200 millas marinas (370.400 mts.) contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del Mar Territorial.

2.3.2. RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES.

El artículo 9 del Código Fiscal de la Federación establece cuándo existe residencia en México para efectos fiscales, en cuanto a las personas físicas y morales.

Las personas físicas se consideran residentes en territorio nacional cuando:

- Hayan establecido su casa habitación en México, a excepción que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

La casa habitación, es el lugar donde residen habitualmente, el centro principal de negocios o en su defecto el lugar donde se encuentren.

- Los de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al de 183 días.

Lo anterior es atendiendo a la reciprocidad que se dan en la mayoría de los países, de exención a embajadas, legaciones o consulados. El artículo 77, fracción XIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala esto para los nacionales de otros países.

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

De los puntos anteriores es conveniente aclarar que una persona puede tener su casa habitación en México y no ser residente para efectos fiscales, habiendo permanecido más de 183 días en otro país y pudiendo demostrarlo.

Las personas morales serán consideradas como residentes en México, cuando:

- Hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Debemos entender como la administración principal del negocio, el lugar en donde se encuentra ubicado el Administrador o el Consejo de Administración.

Existen dos supuestos para las personas morales:

1. Cuando son personas morales de nacionalidad mexicana constituidas bajo leyes mexicanas y crean la administración en otro país no serán considerados como residentes.
2. Cuando la persona moral es de nacionalidad extranjera constituida bajo las leyes de su país y decide ubicar su administración principal en nuestro país, resultando residente para efectos fiscales.

Aunque no existe ordenamiento legal definido. cuando este segundo supuesto se presente, el residente en el extranjero deberá:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes a partir de la fecha de obtención de la residencia.

- Deberá acumular el total de sus ingresos a partir de la fecha de adquisición de la residencia, quedando fuera de la obligación de acumular ingresos anteriores.

Los ingresos que con anterioridad hubiera percibido en México no serán acumulados y el pago hecho quedará como definitivo.

Con las modificaciones sufridas en el Código Fiscal de la Federación para 1997, el criterio de residencia en territorio nacional se estará en que serán consideradas aquellas sociedades constituidas de acuerdo a leyes mexicanas. Es conveniente mencionar que el cambio traerá problemas ya que las personas morales que hasta 1996 tenían en México su administración principal dejarán de calificar como residentes, pudiendo modificarse su régimen de tributación. Por igual, aquellas personas morales constituidas bajo las leyes mexicanas pero que mantienen su administración principal en otro país deberán cambiar su régimen.

Lo anterior resulta un punto en el que las autoridades deberán trabajar para prevenir conflictos de interpretación, ya que al respecto no existe artículo transitorio alguno que pueda auxiliar al contribuyente.

Todas las personas fisicas o morales de nacionalidad mexicana, serán consideradas como residentes en territorio nacional, salvo prueba en contrario, la cual quedará a su cargo.

2.3.3. RESIDENCIA DE ACUERDO CON LOS CONVENIOS CELEBRADOS CON ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA Y CANADÁ.

Derivado de la diversidad de criterios en las legislaciones de los países contratantes, evitando el riesgo de dejar fuera a algún contribuyente, los Convenios dan el concepto de residencia de acuerdo, a lo señalado en las leyes de cada país.

De acuerdo con el Convenio con los Estados Unidos de Norteamérica se señala que: en México se considerará a una persona residente en Estados Unidos de Norteamérica a todo ciudadano de este país o a un extranjero aceptado, cuando haya tenido una presencia sustancial en ese país, o bien tenga una vivienda permanente o resida habitualmente.

Puede presentarse el caso en el que una persona sea residente de varios Estados de acuerdo a las legislaciones de los países involucrados. Para resolver la controversia deben seguirse los criterios dispuestos en ambos convenios:

1. **Vivienda permanente**: Que la persona haya amueblado y acondicionado determinado lugar para tener alojamiento en todo tiempo, de manera continua.
2. **Centro de intereses vitales**: Se considerara aquel lugar en el que la persona tenga relaciones más estrechas en sentido económico, político, cultural y familiar.
3. **Lugar donde viva habitualmente**: Cuando una persona física no cuente con alguna vivienda permanente en ninguno de los paises involucrados, es decir, que pase de un hotel a otro, se deberán considerar las estancias efectuadas en cada Estado.

4. **Nacionalidad**: Se atenderá al criterio en el que una persona fuera nacional de cualquiera de los países involucrados, siendo muy remoto que pudieran darse dos nacionalidades.

5. **Otros de naturaleza análoga**: Cuando las autoridades competentes de los diferentes Estados resuelven la controversia de común acuerdo.

Para resolver el conflicto deben irse agotando los diferentes criterios en el orden presentado y en el caso de no llegar a algún acuerdo se perderá el beneficio de evitar la doble imposición.

Para personas morales residentes en ambos Estados, ambos Convenios presentan disposiciones diferentes.

En el caso con Canadá se convino que se llegaría a resolver el problema de común acuerdo. Cuando no se dé así quedarán excluidas de los beneficios del Convenio, siendo gravadas por ambos Estados.

Para el caso con Estados Unidos de Norteamérica, cuando se suscite este conflicto, no se buscará resolver la doble imposición, perdiéndose los beneficios.

El caso más común que se presenta es cuando un país define la residencia con base al lugar donde se encuentra la administración principal del negocio y el otro lo hace con base al lugar de constitución.

Como ya se vio, el Código Fiscal de la Federación en México, señala como lugar de residencia, donde se haya establecido la administración principal del negocio, en tanto que el Código de Rentas Internas de Estados Unidos de Norteamérica en la sección 7701, señala como residentes de Estados Unidos de Norteamérica no importando el lugar donde se encuentren a aquellas corporaciones creadas bajo sus leyes.

2.3.4. EXTINCIÓN DE LA RESIDENCIA.

La extinción de la residencia es el momento en que el particular deja de ser residente en el territorio nacional.

Para las personas físicas es el momento en que:

- Permanezcan más de 183 días en otro país.
- Comprueben su residencia en ese otro país.

Para las personas morales simplemente será el momento en que la administración principal del negocio dejara de tener su centro de operación en territorio nacional, procediendo a tramitar su baja en el Registro Federal de Contribuyentes.

2.4. LA FUENTE DE RIQUEZA.

2.4.1. DEFINICIÓN.

Atendiendo a la raíz misma de la palabra entendemos como el lugar de donde la riqueza está surgiendo o brotando.

La fuente de riqueza es el lugar en que se genera el ingreso que constituye el objeto del impuesto.[17]

[17] Calvo Nicolau Enrique y Vargas Aguilar Enrique

2.4.2. FUENTE FORMAL Y REAL.

Se entenderá como la fuente formal al lugar donde se celebran los contratos que originan ingresos derivados de capital y trabajo o ambos.

La fuente real, es el territorio donde se llevan a cabo los contratos y se producen los ingresos susceptibles de gravamen.

Para el caso de México, se entiende que la fuente real es la que procede dentro de su legislación ya que independientemente de donde se haya efectuado el contrato, se gravan todos los ingresos generados en territorio nacional.

2.4.3. INGRESOS SUJETOS A IMPUESTOS POR FUENTE DE RIQUEZA EN MÉXICO.

De acuerdo con la legislación mexicana la determinación de ingresos sujetos a impuesto sobre la renta por fuente de riqueza ubicada en México será atendiendo a cada caso. Pese a lo anterior podemos acudir a una regla general según lo indicado en el artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual a la letra señala:

"Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de los artículos 64, 64-A, 65 y 66, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolo estos ingresos no sean atribuibles a éstos.

Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

Cuando la persona que haga algunos de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyentes el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título.

No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos estén exentos del impuesto sobre la renta en dicho país y se registren para tal efecto ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.[18]

De lo anterior se desprende el siguiente análisis:

Todos los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito y en servicios que provengan de los residentes en el extranjero son sujetos del impuesto.

---

[18] Ley del Impuesto sobre la Renta

Se consideran ingresos en efectivo aquellos que se perciben en "numerario, moneda acuñada o dinero en efectivo".[19]

Son ingresos en bienes cuando se perciben en cualquier bien mueble o inmueble.[20]

Son ingresos en crédito cuando se percibe por virtud de la incorporación de un derecho de crédito en el patrimonio del residente en el extranjero.[21]

Son ingresos en servicios cuando se reciben servicios a cambio lo cual incrementa su patrimonio al evitarle una erogación.

Además de estos ingresos quedarán gravados también aquellos que la Secretaría de Hacienda en el ejercicio de sus facultades de comprobación determine presuntivamente por la celebración de operaciones por debajo del costo o precio de mercado y la serie de supuestos previstos en la ley. También se considerarán como ingresos las operaciones entre empresas relacionadas en México y en el extranjero.

Los ingresos que obtenga un residente en el extranjero a través de un establecimiento permanente o base fija por las actividades mencionadas en este artículo, no le serán atribuibles. El establecimiento permanente y la base fija son considerados como un factor de vinculación además de la residencia y la fuente de riqueza.

Los factores de vinculación son aquellos elementos que hacen del sujeto pasivo contribuyente de algún estado en particular.

---

[19] Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.
[20] Trón E. Manuel
[21] Trón E. Manuel

Dentro del segundo párrafo de este artículo, la ley del Impuesto sobre la Renta, prevé un supuesto de teoría económica fiscal de los ingresos, en la que cualquier acto que evite una erogación al extranjero debe ser considerado como acumulable, ya que representa un beneficio a su favor.

Derivado del supuesto anterior, se tiene que los impuestos pagados por cuenta del residente en el extranjero son considerados ingresos de acuerdo a lo expuesto en este artículo.

Es común que cuando un residente en el extranjero contrata con un sujeto de fuente de riqueza en otro país y ante la imposibilidad de acreditar el impuesto pagado, ponga como condicionante que su obligación tributaria sea absorbida por quien realiza el pago de la contraprestación.

Ante esta situación existen dos posibilidades:

1. Que el impuesto sea cubierto por quien paga por la contraprestación, presentándose en este caso un problema tanto para él, ya que el gasto realizado será considerado como no deducible (Artículo 24, fracción V y 25 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta), y para el residente en el extranjero quedaría como un ingreso gravable, pudiendo repetirse en forma indefinida en caso de continuar por esta línea.
2. La segunda opción y mas viable es la de utilizar el conocido "gross up" que consiste en piramidar el impuesto, aumentando por medio de un contrato el monto de la contraprestación en la medida en que el impuesto quede cubierto y el ingreso recibido por el residente en el extranjero sea el esperado.

En relación con el impuesto al valor agregado (IVA) que traslade un residente en el extranjero, no será considerado ingreso. Este impuesto al reunir la caracteristica de trasladable y al ser enterado al fisco por separado, no forma parte del ingreso.

La forma de enterar el impuesto, es por regla general a través de un residente en el país o bien, residente en el extranjero con un establecimiento permanente o base fija en México, teniendo obligación solidaria de cubrir la retención una vez causado atendiendo a las reglas generales de cada ingreso.

2.5. LA DOBLE IMPOSICIÓN.

2.5.1. CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

La doble imposición es: "El resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o varios Estados a un mismo contribuyente y en un mismo periodo de tiempo".[22]

Se da cuando una persona física o moral por la obtención de un ingreso, dos o más estados le imponen un gravamen.

La doble imposición sólo es aplicable a impuestos y no a los otros tipos de contribuciones estudiados en este mismo capítulo (derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora). Los Tratados se encuentran normados por el derecho internacional. Las partes que intervienen son denominados estados contratantes.

[22] OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico)

Para estos efectos se considerará a la doble imposición como un fenómeno internacional en donde, para la determinación del gravamen de una persona intervienen dos o más soberanías fiscales. Muchos autores consideran que existe doble imposición cuando el sujeto dentro de una legislación cae en varios gravámenes por concepto del mismo impuesto, lo cual es considerado como una doble tributación del contribuyente quedando fuera del objeto de este estudio.

La finalidad de un Tratado para evitar la Doble Imposición es la de adoptar una medida entre los Estados involucrados cuando un sujeto es gravado por éstos de acuerdo a sus legislaciones. Así mismo estos buscan detener la evasión fiscal, a partir de métodos que procuren una correcta fiscalización.

Es necesario que los distintos países del mundo celebren tratados para que se logren armonizar las disposiciones aplicables a operaciones internacionales, para que de está forma se elimine la doble imposición.

2.5.2. CAUSAS Y EFECTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

La diversidad de relaciones económicas en el extenso campo internacional, producto de la necesidad de los países de acrecentar o bien de desarrollar su economía, trae diversos problemas de homogeneización de relaciones entre los que se da la doble imposición, cuando dos Estados con soberanía tributaria coinciden en gravar a un mismo sujeto u objeto, provocando enfrentamientos entre dos sistemas tributarios fundamentados con principios básicamente diferentes.

Lo anterior, visto desde el punto de vista económico de un país puede traer serios obstáculos a sus metas de crecimiento a través de la inversión extranjera, ya que el alto costo que implica pagar dos veces un tributo, desalienta a los posibles inversionistas. El desatino de muchos Estados de gravar excesivamente a la inversión extranjera provoca más que un beneficio, un perjuicio importante en sus finanzas públicas.

Es necesario que los Estados sacrifiquen parte de sus ingresos tributarios a fin de disminuir tasas, aumentar beneficios, etc.

Los principales elementos de la doble imposición internacional son:

1. **Incidencia de dos o más soberanías:** Dos estados independientes con la capacidad de establecer un sistema impositivo caen en el supuesto de gravar a un sujeto por el ingreso obtenido.
2. **Similitud de impuestos:** Dentro de los dos estados el sujeto cae en un hecho imponible similar.
3. **Identidad del sujeto gravado:** La personalidad del sujeto es similar en ambos estados.

Se distinguirán dos causas que propician el fenómeno de la doble imposición internacional:

- La legislación interna de cada país cuando se da una similitud en los criterios legales.
- Combinación de aspectos vinculadores reconocidos en la legislación internacional.

Los casos en que se presenta la doble imposición internacional pueden ser:

1. Un nacional reside en el extranjero y sus ingresos son de fuente de riqueza en el extranjero.
2. Nacional que reside en su país y sus ingresos provienen de fuente de riqueza en el extranjero.
3. Nacional que reside en el extranjero con ingresos provenientes de su país.
4. Extranjero residente en el país con fuente de riqueza en el mismo.
5. Extranjero residente en el extranjero con ingresos de fuente en su país.
6. Extranjero residente en el país con ingresos de fuente de riqueza en el extranjero.

2.5.3. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

- Unilaterales
- Bilaterales

Los métodos unilaterales son aquellas disposiciones emitidas por un Estado para evitar la doble imposición a sus nacionales.

Son cuatro los métodos unilaterales existentes siendo éstos:

1. **Método de deducción.-** El impuesto pagado en el extranjero, es considerado como un gasto deducible acumulando la totalidad del ingreso, considerando el gasto como indispensable para su obtención.
2. **Método de tipo impositivo especial.-** El Estado grava con diferentes tasas los ingresos obtenidos en el extranjero.

3. **Método de imputación o crédito.-** Conocido como "tax credit", el particular considera totalmente los ingresos obtenidos de fuente de riqueza en el extranjero, acreditándose el impuesto pagado contra el resultado obtenido.
4. **Método de Exención.-** El Estado no grava los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero.

De acuerdo a las leyes mexicanas, los métodos unilaterales, se encuentran previstos en la ley del Impuesto sobre la Renta, cuando residentes en el país tengan que pagar en el extranjero por los ingresos provenientes de fuente ubicada fuera de territorio nacional, podrán acreditarlo, siempre y cuando éstos se encuentren gravados en la propia ley mexicana.

Cuando los contribuyentes hayan pagado en el extranjero el impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble imposición, sólo podrá acreditar el excedente una vez que haya agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en el mismo tratado.

El contribuyente deberá contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos. Cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.

Los métodos bilaterales son aquellos celebrados entres dos Estados, para evitar que sus nacionales caigan en supuestos de doble imposición.

Para muchos autores este método es el más eficiente para atacar de lleno el problema citado.

Existen tres modelos de influencia para la creación de los tratados y son:

- Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para evitar la doble tributación (OCDE).
- Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
- Modelo de convenio del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y el capital.[23]

Para efectos de este estudio se utilizará el modelo de la OCDE, ya que es el modelo seguido en México, por lo que se detallará a continuación la estructura del modelo de la OCDE. Para su mayor comprensión ha sido trasladado en forma idónea con sus diferentes capítulos y contenido de cada uno de estos.

[23] Tron E. Manuel

	CAPÍTULO I AMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO
ARTÍCULO 1	Ambito subjetivo.
ARTÍCULO 2	Impuestos comprendidos.
	CAPÍTULO II DEFINICIONES
ARTÍCULO 3	Definiciones generales.
ARTÍCULO 4	Residencia.
ARTÍCULO 5	Establecimiento permanente.
	CAPÍTULO III IMPOSICIÓN SOBRE LAS RENTAS
ARTÍCULO 6	Rentas inmobiliarias.
ARTÍCULO 7	Beneficios empresariales.
ARTÍCULO 8	Navegación marítima, interior y aérea.
ARTÍCULO 9	Empresas asociadas.
ARTÍCULO 10	Dividendos.
ARTÍCULO 11	Intereses.
ARTÍCULO 12	Regalías.
ARTÍCULO 13	Ganancias de capital.

ARTÍCULO 14	Trabajos independientes.
ARTÍCULO 15	Trabajos dependientes.
ARTÍCULO 16	Participación de consejeros.
ARTÍCULO 17	Artistas y deportistas.
ARTÍCULO 18	Pensiones.
ARTÍCULO 19	Funciones públicas.
ARTÍCULO 20	Estudiantes.
ARTÍCULO 21	Otras rentas.
	[illegible]
ARTÍCULO 22	Patrimonio.
	[illegible]
ARTÍCULO 23	a) Método de exención. b) Método de imputación.
	[illegible]
ARTÍCULO 24	No discriminación.
ARTÍCULO 25	Procedimiento amistoso.
ARTÍCULO 26	Intercambio de información.
ARTÍCULO 27	Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.
ARTÍCULO 28	Extensión territorial.

	[redacted]
ARTÍCULO 29	Entrada en vigor.
ARTÍCULO 30	Denuncia.

En relación a estos métodos bilaterales se pueden citar las siguientes ventajas en su creación:

- Evitar la doble imposición.
- Establecer medidas recíprocas de exención.
- Armonizar sistemas impositivos entre países.
- Certeza jurídica al inversionista.
- Eficientar la administración de los impuestos.
- Evitar la evasión fiscal a través de una correcta fiscalización.

3. LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

3.1. CONCEPTO

3.1.1. DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN CONVENIOS FIRMADOS ENTRE MÉXICO, ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA Y CANADÁ.

La figura del establecimiento permanente surgió como un mecanismo para solucionar el problema de doble imposición internacional.

Por una parte los países en vía de desarrollo captadores del capital que gravan la fuente del ingreso, y por otra parte los países desarrollados que aportan el capital que gravan los ingresos de sus residentes.

Dentro de estos modelos y casi en la mayoría de ellos se contempla una figura jurídica, y un cuarto elemento de vinculación que se une a los tres ya mencionados dentro del capítulo uno, y que es el establecimiento permanente.

Establecimiento Permanente es cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente la actividad de la empresa. Es decir, que se encuentre establecido en algún lugar y que en cierta forma garantice un grado de permanencia.

Para efectos de este estudio cada vez que hagamos referencia a establecimiento permanente lo mencionaremos como E.P.

Consideremos algunos ejemplos de E.P.:

a) Los centros administrativos;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fábricas;

e) Los talleres; y

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.[24]

El anterior listado es en forma enunciativa y no limitativa.

3.1.2. DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La Ley del Impuesto sobre la Renta considera E.P. a cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales, siendo esto fundamental para su existencia.

Las actividades empresariales definidas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación son: actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.

[24] Trón E. Manuel

Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

Cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, se considerará que tiene un E.P. o base fija en el país en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país.

- De esta manera encontramos que, para que exista un E.P., se requiere, por regla general, que exista un lugar de negocios y que en el mismo se desarrollen, parcial o totalmente actividades empresariales.

Hemos visto que las definiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los Convenios citados son casi similares, radicando su única diferencia en que la legislación mexicana considera E.P. cualquier lugar de negocios, en tanto que los convenios lo señalan como un lugar fijo.

3.1.3. DIFERENCIAS ENTRE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y BASE FIJA.

Para poder marcar una diferencia entre la figura del establecimiento permanente y la base fija es conveniente definir esta última.

La base fija es cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

- Para que exista una base fija se requiere de la existencia de un lugar físico, es decir, una oficina o cualquier otro en que pueda desarrollar sus actividades, mismo que deberá estar ubicado en territorio nacional; además que en dicho lugar se presten servicios personales independientes, es decir, todos aquellos en los que no existe subordinación a un patrón sin importar que se encuentren asociados con otros profesionistas.

Al igual que en el E.P., los servicios señalados son de manera enunciativa y no limitativa.

De esta suerte, con independencia de la naturaleza o clase de los servicios prestados, si éstos los da en forma independiente un residente en el extranjero en un lugar ubicado en territorio nacional, existirá base fija.

3.2. NACIMIENTO, EXTINCIÓN Y RÉGIMEN FISCAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

3.2.1. CAUSAS Y CONSECUENCIAS DEL NACIMIENTO EXISTENCIA Y EXTINCIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Las consecuencias del nacimiento de un establecimiento permanente o una base fija son básicamente las mismas ya analizadas en el capítulo anterior respecto a la residencia en territorio nacional, existiendo la única diferencia de que, en lugar de tener que acumular la totalidad de los ingresos que perciban únicamente deberán hacerlo respecto de aquellos que, conforme a la ley sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Existe E.P. cuando el residente en el extranjero actúe en territorio nacional a través de una persona física o moral y esta:

- Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.
- Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- Ejerza actividades que económicamente correspondan al residente en el extranjero y no a las que realizaría de actuar de manera independiente.
- Perciba su remuneración independientemente del resultado de sus actividades.

El establecimiento permanente o base fija en México de un residente en el extranjero desaparecerá o se extinguirán cuando dejen de reunirse los requisitos para su existencia marcadas en la ley.

Al igual que en el nacimiento, la extinción de esta figura trae las mismas consecuencias fiscales que las señaladas en el capítulo I referentes a la residencia en territorio nacional.

3.2.2. SUPUESTOS DE NO EXISTENCIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Dentro de la legislación se ha considerado, que en ciertos casos y por diversas razones, no debe considerarse que existe establecimiento permanente en México aun y cuando se reúnan los requisitos generales previstos para su existencia. Dichos casos son:

- La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero. De acuerdo al Convenio firmado con Estados Unidos de Norteamérica, no se considera como E.P. por lo que cuando caiga en este caso no debe tomarse en cuenta.
- La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformadas por otra persona.
- La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean

de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos o de otras actividades similares.

- El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.
- Lugar para la construcción de obra, montaje de bienes inmuebles.

En el caso de suministro de información, a partir de 1994, mediante el Decreto que Reforma Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales Relacionadas con el Comercio y las Transacciones Internacionales, queda comprendido como un supuesto de E.P., no así en los Convenios con Estados Unidos de Norteamérica y Canadá.

En ambos Convenios se acordó la no existencia de E.P. cuando se realicen actividades en otro Estado por medio de un agente independiente, cuando éste opere en el marco de su actividad normal, y las relaciones suscitadas no estén subordinadas a condiciones bajo las cuales no opera en forma normal. Esta prueba queda a cargo del agente, pudiendo considerarse como E.P. cuando represente únicamente a esa empresa.

3.2.3. INGRESOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Los establecimiento permanentes y las bases fijas en México de personas morales residentes en el extranjero tienen la obligación de acumular la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos de acuerdo a lo señalado en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 15, como cualquier residente en el país.

Es conveniente definir cuáles son los ingresos atribuibles ya que la simple remesa que obtengan de la oficina central no es considerada como tal.

Se considerarán ingresos atribuibles a un E.P. en el país: los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.

Se consideran ingresos atribuibles a una base fija en el país, los ingresos que percibe el residente en el extranjero por honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes.

También se consideran ingresos atribuibles, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente o base fija haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

3.2.4. DEDUCCIONES AUTORIZADAS.

Tratándose de personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del E.P., ya sea las erogadas en México o en cualquiera otra parte, incluso cuando las prorratee con la oficina central o con sus establecimientos y alguno de ellos se encuentre en el extranjero y se reúnan los requisitos señalados en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No son deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios o pagos similares a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas de intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero dedicadas al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de estas deducciones, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones hayan tenido en el mismo ejercicio, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con

el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada, considerando el último ejercicio terminado de la empresa.[25]

3.2.5. IMPUESTO SOBRE UTILIDADES Y REEMBOLSOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Los establecimientos permanentes al gravar como si fueran contribuyentes en México, con sus particularidades, están obligados al pago del impuesto sobre la renta de acuerdo con su resultado fiscal, determinado de conformidad con las disposiciones; una vez pagado este impuesto, los dividendos que se distribuyan hasta por un monto equivalente al de las utilidades que ya han pagado el impuesto, se encuentran libres de gravamen y los accionistas pueden percibirlos sin que exista retención alguna u obligación de acumulación posterior.

En el caso de establecimientos permanentes, aun cuando no distribuyen propiamente dividendos, pues son la misma persona tanto en México como en el extranjero, sí remiten a su oficina matriz tanto las utilidades obtenidas, como reembolsos de aportaciones o remesas recibidas, mismas que como se recordará, no son un ingreso acumulable.

Para determinar el tratamiento fiscal de estas distribuciones de utilidad o reembolsos de remesas recibidas, los establecimientos permanentes y bases fijas en el país de residentes en el extranjero están obligados a llevar una cuenta de remesas.

[25] Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta cuenta en su concepto es equivalente a la cuenta de utilidad fiscal neta y su saldo representa el importe máximo que un establecimiento permanente o base fija en el país de una persona moral residente en el extranjero podrá distribuir a su matriz o cualquier establecimiento de ésta en el extranjero sin la causación de impuesto sobre la renta.

Según lo establecido en el artículo 152 de la ley del Impuesto sobre la Renta la cuenta de remesas se constituirá con todas aquellas remesas recibidas por el E.P. o base fija en México de su matriz o cualquier otro establecimiento en el extranjero, adicionándose con la utilidad fiscal neta que obtenga cada año, disminuyendo aquellas remesas que envíe a su matriz o cualquier otro establecimiento en el extranjero.

Es conveniente señalar que también se consideran como parte del saldo de remesas todas aquellos activos fijos recibidos. Se incorporaran al valor que resulte menor comparando entre el precio de mercado y el valor en aduana. Se disminuirá del saldo de la cuenta de remesas los importes por depreciación que se efectúen de acuerdo a los porcentajes y a la mecánica contenida en el artículo 41 de la ley del Impuesto sobre la Renta. De acuerdo a lo señalado anteriormente para fijar su valor, deberá tenerse consistencia y el valor de depreciación será el que se fije menor entre valor de mercado y el valor en aduana.

De acuerdo a los términos del artículo 124 de la ley del Impuesto sobre la Renta la Utilidad Fiscal Neta, se constituye de la siguiente manera :

Ingresos Acumulables	
menos	
Deducciones Autorizadas	
igual	
Utilidad Fiscal	
menos	
Pérdidas Fiscales Ejercicios Anteriores Amortizadas	
igual	
Resultado Fiscal	
más	
Participación de los Trabajadores en las Utilidades deducida en el ejercicio	
menos	
Impuesto sobre la renta pagado en el ejercicio	
Participación de los Trabajadores en las Utilidades del ejercicio	
Gastos no deducibles	
igual	
UTILIDAD FISCAL NETA DEL EJERCICIO	

El saldo de la cuenta de remesas deberá actualizarse cada vez que se reciban remesas de la matriz o cualquiera de los establecimientos en el extranjero o cuando el E.P. o base fija en México sea quien realice los envíos o bien una vez al año cuando se incorpore la utilidad fiscal neta de ese ejercicio.

La actualización se realizará de acuerdo con los Indices Nacionales de Precios al Consumidor (I.N.P.C.) publicados por el Banco de México.

La actualización deberá hacerse desde el momento en que se conforma el saldo inicial hasta el mes en que se reciben o envían remesas o bien a final de cada año con la utilidad fiscal neta. Es importante señalar que los importes recibidos o enviados por remesa y la utilidad fiscal neta permanecen a valores nominales y lo que se ve incrementado por efecto inflacionario debe ser el saldo de la cuenta.

En los casos en los que el monto de las remesas entregadas por el E.P. o base fija en el pais a su matriz o cualquier establecimiento de ésta en el extranjero exceda del saldo de la cuenta de remesas que se tenga a esa fecha. el excedente quedará sujeto a la tasa prevista en el artículo 10 de la ley del Impuesto sobre la Renta que es del 34% mismo que será cubierto por el E.P. o base fija en México.

Lo anterior es sólo aplicable a personas morales residentes en el país a través de un establecimiento permanente o base fija ya que para las personas físicas no es aplicable, ya que éstas constituyen la cuenta de utilidad fiscal empresarial neta (C.U.F.E.N.), cuyo procedimiento es similar aunque de acuerdo a lo contenido en el Título IV de la ley del Impuesto sobre la Renta en los artículos 112-A, 112-B y 112-C se hace referencia exclusivamente a personas físicas residentes en México con actividades empresariales, dejando de contemplar el caso de específico de residentes en el extranjero que puedan tener uno o más establecimientos permanentes en nuestro país.

3.3. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES SUJETOS A REGLAS ESPECIALES.

3.3.1. ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.

Una vez definido el amplio concepto del E.P., se puede constatar la variedad de casos y situaciones en las que se puede vincular este término con las diferente figuras del derecho fiscal mexicano.

Dentro de esta diversidad de situaciones se debe ubicar a la asociación en participación. La ley del Impuesto sobre la Renta reconoce la existencia de un E.P. cuando existe una asociación en participación con residentes en el extranjero.

El concepto de la asociación en participación es un tema sumamente amplio y poco estudiado por lo que para el objeto de este trabajo únicamente trataré los casos en que puede darse la figura del establecimiento permanente cuando existe un contrato.

La asociación en participación es un contrato en el cual el asociante concede a otros asociados, que aportan bienes o servicios, una participación tanto en las utilidades como en las pérdidas resultantes en una o varias operaciones de comercio.

El contrato reúne una serie de características:

- No tiene personalidad jurídica.
- Es un contrato por escrito.
- No tiene relación jurídica con terceros y asociados.
- No está sujeta a registro.
- No cuenta con razón social o denominación.

Se ampliará el concepto de las dos personalidades que intervienen en el acuerdo de voluntades:

El asociante es aquella persona que cuenta con la negociación mercantil , obrando en nombre propio y la propiedad de los bienes recae en él.

El asociado es aquella persona que aporta los bienes o servicios, no existiendo relación entre éste y terceras personas y encargándose de la enajenación de los bienes o servicios.

Tomando en cuenta los puntos anteriores existe un establecimiento permanente cuando:

- Exista un contrato de asociación en participación.
- El asociado sea residente en el extranjero.
- En el caso del asociante no atiende a su residencia.

3.3.2. SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE OBRA.

Para poder definir los servicios de construcción de obra, acudiré a lo dispuesto en la ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento:

Se consideran servicios de construcción de obra siendo esto de carácter limitativo:

- Cimentaciones,
- Estructuras,
- Casas y edificios en general,
- Terraplenes,
- Plantas industriales y eléctricas,
- Bodegas,

- Carreteras,
- Puentes,
- Caminos y vías férreas,
- Presas, canales, gasoductos, oleoductos y acueductos,
- Perforación de pozos,
- Obras viales de urbanización y drenaje,
- Puertos y aeropuertos, y
- Demolición de inmuebles.

Para los casos de servicios de construcción de obra existe establecimiento permanente atendiendo a las reglas de residencia tratadas en el capítulo I, es decir, cuando éstos tienen una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses, tomando en cuenta los días entre el inicio y la terminación del contrato no importando si hay interrupciones.

Para efectos de los convenios para evitar la doble imposición con Estados Unidos y Canacá no se consideran E.P. aquellos en los que no excedan de seis meses. Cuando exceda este plazo los ingresos deben tomarse desde el inicio de la obra y no a partir del sexto mes. La misma Ley del Impuesto sobre la Renta señala que cuando se tenga planeado que la obra superará los ciento ochenta y tres días se deberán cumplir todas las obligaciones desde el inicio.

Asi mismo los trabajos de inspección y vigilancia deben considerarse cuando éstos son realizados por la propia empresa. Cuando los realiza otra empresa, está no se considerará E.P. ya que su actividad no requiere de una instalación fija.

Es importante aclarar que el cómputo de plazo debe hacerse en forma individual.

3.3.3. EXTRANJEROS CON REPRESENTANTE.

La regla especial surge a raíz de lo dispuesto en la propia ley del Impuesto sobre la Renta donde señala que constituye un establecimiento permanente cuando un residente en el extranjero actúa en territorio nacional a través de una persona física o moral independientemente de que tenga un lugar fijo, y éste tenga poderes para celebrar contratos a su nombre para actividades empresariales o civiles.

El establecimiento permanente existirá en relación con todas las actividades que esta persona efectúe en nombre del residente en el extranjero salvo prueba en contrario:

1. El contribuyente residente en el extranjero deberá contar con documentación que le permita probar los términos y condiciones de su relación con la persona física o moral a través de la cual actúa en el país; deberá tenerse presente en todo caso la necesidad de que esta documentación tenga valor probatorio de acuerdo con la legislación mexicana.

2. Las operaciones que realice con la persona física o moral en cuestión (y que serán evidenciadas por la documentación antes mencionada) deberán ser similares en cuanto a sus términos y condiciones a las que se hubieran pactado entre partes no relacionadas, en transacciones independientes y bajo comisiones similares, utilizando para definir estos conceptos las disposiciones de los artículos 64-A y 65 de la ley del Impuesto sobre la Renta, que se refieren a las facultades de las autoridades en materia de precios de transferencia.

3. El residente en el extranjero deberá proporcionar a las autoridades la documentación comprobatoria de las circunstancias anteriores, cuando le sea solicitada.[26]

Los precios de transferencia son normas jurídicas que facultan a la autoridad para modificar elementos esenciales de los impuestos, siendo el más común la base gravable con motivo de que las operaciones celebradas no se ajustaron a las políticas de mercado.

Todas las empresas que realicen operaciones internacionales están obligadas a determinarlas por la vía de los precios de transferencia.

La única excepción la representaban las maquiladoras, pero a partir de 1995, de acuerdo a Reglas Generales están obligadas cuando la utilidad fiscal represente al menos el 5 % del valor de los activos empleados.

[26] Trón E. Manuel

Los activos incluyen también los que son propiedad de residentes en el extranjero.

Los que decidan no acogerse a la regla deben determinar su precio de transferencia y someterlo a autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En materia de Impuesto al Valor Agregado no existe disposición expresa por lo que no es aplicable ya que sería violatorio del Artículo 16 Constitucional analizado en el capítulo I. Además no podrían gravarse estas actividades ya que proceden de una determinación presuntiva. Si los registros contables y la documentación establecen correctamente los resultados, no serán aplicables, independientemente de que no correspondan a valores de mercado. Caso contrario se da con el impuesto al activo ya que en éste al ser un gravamen complementario del impuesto sobre la renta. si éste se modifica, el impuesto al activo también.

Los residentes de Estados Unidos de Norteamérica con E.P. en México quedan sujetos del impuesto al activo, los de Canadá de acuerdo con sus disposiciones fiscales y en los términos del Convenio no lo estarán.

Las empresas maquiladoras no entran en está excepción cuando:

- Sean personas distintas a agentes independientes.
- Que actúen en otro Estado por cuenta de esa empresa.
- Que procese en el Estado Contratante bienes de esta empresa.

El caso en el que una empresa residente sea controlada por una sociedad residente en otro estado o que realice actividades en ese Estado lo convierte en un E.P..

4. ESTUDIO FISCAL DEL PAGO DE SUELDOS Y HONORARIOS A EXTRANJEROS

4.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS.

4.1.1. CONCEPTOS GENERALES.

Se consideran ingresos personales subordinados todos aquellos derivados de una relación laboral entre un patrón y una persona que encuentra subordinación hacia la primera.

Existe una subordinación cuando se obtengan ingresos que superen el cincuenta por ciento de un solo prestatario en un año de calendario, o bien realice todas sus actividades en las instalaciones de dicho único prestatario.

El concepto de salario es más amplio a la simple remuneración percibida ya que se incluyen también las gratificaciones, los premios, tiempo extra, primas vacacionales, dominicales, de antigüedad, bonos, etc.. Debiendo destacar para efectos de nuestro estudio, aquellos que perciba en el país.

4.1.2. SUJETOS.

Son sujetos del impuesto sobre la renta todas aquellas personas físicas residentes en el extranjero que obtengan ingresos por salarios y su fuente de riqueza se encuentre en México.

Lo anterior lo interpreto de acuerdo a las definiciones establecidas en el primer capítulo de este trabajo donde considero residente en nuestro país a quien permanezca en territorio nacional por un periodo superior a 183 días consecutivos o no en un año de calendario.

Por lo que de cumplir con este supuesto tributaria según el Título IV de la ley del Impuesto sobre la Renta relativo a personas físicas.

La fuente de riqueza se considera cuando el servicio lo preste en el país a menos que sean ingresos por honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, administradores o comisarios en cuyo caso la fuente de riqueza se considera cuando los honorarios sean pagados no importando el lugar, siempre y cuando sea por empresas residentes en México, debiendo hacerse la retención del 30 %.

4.1.3. EXENCIONES.

De acuerdo a las disposiciones fiscales contenidas en el Título V de la ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran exentos del pago del impuesto:

- Los salarios y los ingresos derivados de la prestación del servicio personal subordinado que sean pagados por residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o teniéndolo el servicio no se relacione con el establecimiento permanente y tenga una duración menor a 183 días naturales consecutivos o no en un periodo de doce meses.

4.1.4. BASE GRAVABLE.

Se considera para la determinación del pago de impuesto la totalidad de los ingresos obtenidos por salarios y los derivados de la prestación del servicio personal subordinado entre los que podemos considerar jubilaciones, pensiones, etc., siempre y cuando la empresa que los paga se encuentre en México y el subordinado no cumpla con las reglas de residencia.

El impuesto se determinará en base al total de ingresos obtenidos en el año, de acuerdo a las tablas publicadas en el articulo 145 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

1. Ingresos hasta $ 67,357 exentos.
2. Ingresos entre $ 67,357 y$ 542,593 a una tasa del 15%

Ingresos superiores a $ 542,593 a una tasa del 30 %.

Estas cantidades deben de actualizarse de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, de acuerdo a los índices inflacionarios publicados por el Banco de México. Las cantidades son vigentes del 1 de julio al 31 de diciembre de 1996 según anexo 24 de la Tercera Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de julio de 1996.

La persona que realiza los pagos deberá retener y enterar si es residente en el país o siéndolo en el extranjero si cuenta con un establecimiento permanente o base fija en México.

Señala el Código Fiscal de la Federación en el artículo 20, que todas las contribuciones así como accesorios deberán pagarse en moneda nacional, no obstante los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán hacer en la moneda que corresponda enterando el impuesto al tipo de cambio que publica el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación del día anterior en que la obligación de pago es exigible.

De acuerdo a lo publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1996, según la Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales en favor de la lucha en contra de la evasión y elusión fiscal, especialmente tratándose de operaciones internacionales se comenta al respecto:

Cuando los ingresos por servicios subordinados pagados por un residente en el extranjero a otro residente en el extranjero, estarán exentos siempre que la estancia del prestador sea inferior a 183 días en un periodo de doce meses. Anteriormente se atendía a la duración total del servicio y no a la estancia del prestador. Cuando el sujeto esté exento, de acuerdo a lo anterior, y perciba ingresos por periodos de 12 meses y no coincidan con el año de calendario, se aplicarán las tasas en función de los meses de permanencia.

4.1.5. RELACIÓN CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESTADOS UNIDOS Y CANADÁ.

El acuerdo seguido en los convenios es el indicado en el modelo de la OCDE donde se acuerda que los trabajos dependientes serán gravados por el país de residencia de la persona que preste estos servicios con excepción de que el trabajo se realice en otro país, pudiendo ser gravado también por el otro Estado.

En el convenio con Canadá se establece:

El Estado de Canadá gravará el ingreso cuando no se haya permanecido en el otro país más de 183 días consecutivos o no en un año de calendario, y además;

1. La remuneración percibida en el estado contratante no exceda de $1,500.00 dólares canadienses o su equivalente en pesos.
2. Las remuneraciones sean pagadas por o en nombre de una persona que no sea residente en el país contratante donde se encuentra la fuente de riqueza y adicionalmente no se cuenta con un establecimiento permanente.

No es necesario que se den los dos supuestos a la vez, con que se dé uno es suficiente.

En el convenio con Estados Unidos se establece:

- El gobierno de Estados Unidos gravará el ingreso cuando quien perciba el ingreso no permanezca en el estado contratante más de 183 días en un periodo de 12 meses.
- Las remuneraciones sean pagadas por o en nombre de una persona que no sea residente en el estado contratante.

- Las remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente que tenga el empleador en el país contratante.

Al igual que en el Convenio con Canadá, no es necesario que se cumplan todas las condiciones sino que se dé al menos alguna de ellas.

En ambos convenios el concepto que se incluye es el relativo a los obtenidos por un residente del estado contratante por el desempeño de un empleo entrando los sueldos, salarios y remuneraciones.

De lo anterior se puede desglosar a manera de opinión algunos casos que no se considerarían como los anticipos que reciben los miembros de sociedades y asociaciones civiles según lo dispuesto por la ley del Impuesto sobre la Renta, así como los honorarios a miembros de Consejos Directivos, los cuales serían regulados en el artículo referente a "Participaciones de Consejeros" de ambos convenios.

Para estos casos y de acuerdo a lo dispuesto en el Convenio con Canadá, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en el estado contratante donde se realiza el pago de la remuneración.

En el convenio con Estados Unidos no aplica ese criterio ya que se menciona que deben identificarse los ingresos percibidos en el lugar donde se prestaron los servicios. Además en este convenio únicamente se incluyen dentro de este capítulo al administrador de la sociedad o al comisario, por lo que se deja fuera a los miembros de Consejos de Administración o Vigilancia quedando incluidos en el capítulo de "servicios independientes".

Pueden presentarse los siguientes casos en materia de retención y entero del impuesto:

1. **Pago efectuado por residente en México a residente en el extranjero**. El pago es realizado por el residente en México el cual está obligado a retener y enterar de acuerdo al Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta sin que importe el número de días de permanencia en el país de quien lo recibe.
2. **Pago efectuado por residente en el extranjero con E.P. o base fija**. El E.P. retiene y entera el impuesto de acuerdo al artículo 145 de la Ley del Impuesto sobre la Renta., independientemente del número de días de quien recibe el dinero en nuestro país.
3. **Pago efectuado por residente en el extranjero sin E.P. a residente en el extranjero**. Debe atenderse a la permanencia en el país de quien recibe: Si su estancia es menor a los ciento ochenta y tres días estará exento del pago del impuesto; si su permanencia es mayor a los ciento ochenta y tres días quien recibe el pago está obligado a enterarlo, debiendo darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes.
4. **Pago efectuado por residente en el extranjero con establecimiento que no se considera permanente a residente en el extranjero** En este caso no aplica la exención y quien recibe el pago debe enterar el impuesto.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

4.1.6. VINCULACIÓN CON LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.

Es tema por demás controversial cuando se está hablando de pagos por salarios a residentes en el extranjero, el si son sujetos del pago de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social o no.

En mi opinión de acuerdo a lo siguiente y a falta de disposiciones expresas, considero que cuando reciba el pago por una persona residente en territorio nacional, o por un establecimiento permanente, deberán retener y enterar sus cuotas.

La ley del Seguro Social señala como sujetos de aseguramiento obligatorio a todas las personas que se encuentren vinculadas a otras por una relación de trabajo cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o naturaleza económica del patrón y aun cuando éste en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de impuestos o derechos.

Como se puede ver la ley no deja mucha libertad de poder rebatir una excepción, ya que incluye a todas las personas vinculadas por una relación laboral subordinada.

El único caso previsto es cuando el asegurado abandona el país para residir en el extranjero, debiendo entregársele dos anualidades de pensión, extinguiéndose así todos sus derechos.

Por lo indicado en el párrafo anterior, la legislación es clara y se está contemplando para los casos en que no se tendrá más actividad económica en el país.

Otro aspecto importante que justifica la retención y entero de la contribución, es que en caso de no hacerlo, la persona no podrá considerar el gasto efectuado por el pago de salarios como deducible según lo señalado en el articulo 24 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Una vez analizado el punto anterior me uno a la incipiente cantidad de autores que rebaten acerca del pago de esta contribución por una persona cuya residencia se encuentra fuera del país y que en la realidad no se beneficiará con estos servicios.

Las autoridades en la materia deben preocuparse por profundizar más al respecto y llegar a acuerdos con sus socios comerciales definiendo con precisión cada situación.

4.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES.

4.2.1. CONCEPTOS GENERALES.

Se consideran de acuerdo a las disposiciones fiscales a todos aquellos ingresos distintos a los salarios y remuneraciones subordinadas indicados en el inciso anterior.

Existe independencia cuando quien percibe el ingreso es ajeno a las políticas operacionales de la empresa o del patrón, además de que percibe ingresos de otras personas y puede desempeñar el trabajo en sus propias instalaciones.

Adicionalmente a éstas, se consideran a las siguientes personas siempre y cuando sean empleados:

- Personas que enajenen obras de arte hechas por ellos mismos.
- Agentes de instituciones de crédito, seguros, fianzas o valores.
- Promotores de valores.
- Agentes aduanales
- Autores por la explotación directa de sus obras.

Los convenios con Estados Unidos y Canadá señalan como actividades independientes aquellas de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

4.2.2. SUJETOS.

Son sujetos del impuesto todas las personas que perciban ingresos de los citados en el punto anterior cuando no son residentes en el país y la fuente de riqueza se encuentra en éste.

Existe la posibilidad del contribuyente de no pagar impuesto en México, demostrando la parte del servicio que fue prestada en el extranjero.

4.2.3. EXENCIONES.

Al igual que en los servicios subordinados existe la exención cuando los pagos son relacionados por una persona no residente en México o que no cuenta con un estab ecimiento permanente, o teniéndolo no puede relacionarse con el servicio prestado siempre que éste tenga una duración menor a 183 días naturales consecutivos o no en un período de doce meses.

4.2.4. BASE GRAVABLE.

El impuesto será pagado por el total de ingresos percibidos atendiendo a las siguientes tasas y limites establecidos en el artículo 146 de la ley del Impuesto sobre la Renta:

1. Ingresos hasta $67,357 exentos
2. Ingresos entre $67,357 y $542,593 a una tasa del 15 %
3. Ingresos superiores a $542,593 a una tasa del 30%

La persona que efectúa los pagos debe realizar la retención si es residente en el país o tiene un establecimiento permanente con el que se relacione el servicio.

En los casos en que no se da así, el contribuyente enterará el impuesto mediante declaración dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Lo anterior resulta sumamente difícil de cumplir ya que por una parte es difícil detectarlo para su correcta fiscalización, y por otra parte para el residente en el extranjero puede resultarle complejo la manera de presentar la declaración en el caso de encontrarse en su país de origen o de residencia.

De acuerdo a lo señalado en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 20 todas las contribuciones así como accesorios deberán pagarse en moneda nacional, no obstante los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán hacer en la moneda que corresponda enterando el impuesto al tipo de cambio que publica el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación del día anterior en que la obligación de pago es exigible.

En las reformas para 1997 se eliminan las tasas de retención anteriormente señaladas que iban del 0% hasta el 30% en función al nivel de ingresos, quedando como tasa única el 21%. Además se atenderá a la permanencia del prestador y no a la duración total del servicio.

4.2.5. RELACIÓN CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON ESTADOS UNIDOS Y CANADÁ.

En principio concuerdan ambos convenios, en que únicamente se gravará el ingreso por servicios independientes por el Estado Contratante donde resida el contribuyente, a menos que se preste el servicio en el otro pais.

Pese a lo anterior los convenios contemplan la posibilidad de que el pais donde se encuentra la fuente de riqueza grave estos ingresos.

El supuesto se da cuando:

1. El residente tenga una base fija en el otro estado.
2. El residente permanezca por un periodo superior a 183 dias en un lapso de 12 meses.

4.2.6. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

De acuerdo a las leyes fiscales mexicanas, las actividades independientes son sujetas de gravamen de impuesto al valor agregado, mismo que sería a cargo del cliente o la persona a la que se le está prestando el servicio en función de lo siguiente :

En términos del artículo 1 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, son contribuyentes de este impuesto aquellas personas que en territorio nacional realicen, entre otros, la importación de bienes o servicios; es decir, que el contribuyente será la persona que importe los bienes o servicios, por lo cual para el prestador de servicios que cumple las funciones de exportador no habrá efecto fiscal alguno respecto de este impuesto.

En el artículo 24 fracción V de la ley del Impuesto al Valor Agregado, se precisa que para los efectos de la misma se considera como una importación de servicios al país y, por tanto sujeta al pago del I.V.A., el aprovechamiento en el territorio nacional de los servicios a que se refiere a la prestación de servicios independientes, siempre que los servicios sean prestados por un residente en el extranjero.

Los pagos que haga una persona residente en México o con un E.P. a un residente en el extranjero por servicios personales independientes, deberá pagar el I.V.A. cuando los servicios se estén aprovechando en el país.

Para profundizar un poco más en este concepto en el Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece que los servicios a considerar como una importación comprenderán tanto los prestados en extranjero como los que se den en el país, es decir, que la base del impuesto se integrará del importe total de los pagos realizados, no importando qué parte de la remuneración retribuya servicios prestados en el extranjero.

Es necesario aclarar que aunque se esté obligado al pago de este impuesto por la persona que reciba el servicio, no implica que deba realizar erogaciones adicionales ya que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4 de la ley del Impuesto al Valor Agregado y 40-A de su Reglamento, tendrá el derecho de acreditar contra el impuesto a su cargo una cantidad equivalente a la causada, por lo que el efecto neto es nulo y se trata únicamente de un pago virtual.

Pese a lo anterior podrán darse casos en que no pueda acreditar en su totalidad el impuesto por realizar actividades exentas o parcialmente gravadas con las cuales se identifiquen los servicios prestados por el residente en el extranjero, lo cual podrá solucionarse según el caso mediante solicitudes de devolución, compensaciones contra otros impuestos federales o bien mediante deducción integrándolo a la totalidad del gasto.

Para efectos de comprobación el residente en el extranjero, deberá expedir comprobantes por honorarios, señalándose como obligación de éste y que además contengan los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, con la excepción de que contenga el Registro Federal de Contribuyentes ya que el residente en el extranjero no es procedente, además que se tengan que imprimir en lugares autorizados lo cual es lógico ya que el residente en el extranjero no realizará recibos especiales para sus actividades en México.

Los requisitos que sí deberán satisfacer son :

- Contener impreso nombre y domicilio fiscal de quien los expida.
- Contener impreso el número de folio.
- Señalar lugar y fecha de expedición.
- Descripción del servicio de que se trate.
- Valor Unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra.

El recibo no traerá el I.V.A. desglosado ya que el residente en el extranjero es ajeno a está situación.

El comprobante podrá emitirse en idioma distinto al español, aunque si las autoridades lo requirieran deberá proporcionarse traducción autorizada de los mismos. En mi opinión la obligación recaería en la persona que recibe el comprobante ya que la autoridad difícilmente podrá entrar en contacto directo con el residente en el extranjero, por lo que quien recibe el servicio debe poner muy en claro las condiciones con su proveedor ya que a final de cuentas es el quien tendrá que dejar soportadas todas las deducciones.

5. CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.

1. La velocidad con la que se han dado los cambios en materia de globalización económica en México han provocado la multiplicidad de modificaciones en las leyes que regulan el aspecto tributario por las operaciones efectuadas con extranjeros.
2. A lo largo de este trabajo se ha tratado de dar un estudio ágil y sencillo del marco legal y técnico que envuelve el pago de sueldos y honorarios a residentes en el extranjero.
3. El presente trabajo nace de la inquietud de su autor por tratar de involucrarse en un tema donde las investigaciones no abundan y las que existen no son del todo extensas o bien se encuentran dispersas en muchas obras.
4. Este trabajo sintetiza en una sola obra el tema tratado intentando realizar un análisis a fondo que permitirá sembrar la inquietud en el lector.
5. La diversidad de operaciones que día a día se llevan en México y que se van incrementando hacen del trabajo un tema de actualidad y que pese a las modificaciones técnicas que puedan ir surgiendo en los años posteriores, difícilmente podrán ir desechando los aspectos coyunturales.
6. Cabe notar que todas las interpretaciones y análisis realizados en cuestiones legales, representan la opinión del autor sobre un tema en donde desgraciadamente la última palabra la va a tener el contribuyente frente a las autoridades en el desahogo de la prueba y donde la diversidad de casos y situaciones hacen difícil que la obra sirva a manera de recetario.

6. ANEXO I CUADROS

CUADRO-I CRITERIOS DE RETENCIÓN EN INGRESOS PERCIBIDOS POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Residente en México.	✓	✓	✓	X	Residente en el Extranjero	X	X			Sin importar número de días de permanencia.
Residente en extranjero con establecimiento permanente o base fija en México.	✓	✓	✓	X	Residente en el Extranjero.					Sin importar número de días de permanencia.
Residente en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en México.	X	X	X	X	Residente en el Extranjero.	X	X	X	X	Si la permanencia en México es por un periodo menor a 183 días esta exento del pago del impuesto.
Residente en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en México.	X	X	X	X	Residente en el Extranjero	X	✓	X	✓	Permanece más de 183 días en el país deberá darse de alta en el RFC mediante escrito.
Residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija considerado como no permanente.	X	X	X	X	Residente en el Extranjero	X	✓	X	✓	No se aplica exención ya que no es el mismo criterio de no permanencia menor a los 183 días. Corresponde darse de alta en el RFC.

CUADRO- 2 COMBINACIÓN DE ASPECTOS VINCULADORES ENTRE PAÍSES DE NORTEAMÉRICA.

NACIONALIDAD	LUGAR DE RESIDENCIA	LUGAR DE FUENTE DE RIQUEZA
Mexicana	Estados Unidos de Norteamérica Canadá	Estados Unidos de Norteamérica Canadá
Americana	México Canadá	México Canadá
Canadiense	Estados Unidos de Norteamérica México	Estados Unidos de Norteamérica México
Mexicana	México	Canadá Estados Unidos de Norteamérica
Americana	Estados Unidos de Norteamérica	México Canadá
Canadiense	Canadá	Estados Unidos de Norteamérica México
Mexicana	Estados Unidos de Norteamérica Canadá	México
Americana	Canadá México	Estados Unidos de Norteamérica
Canadiense	Estados Unidos de Norteamérica México	Canadá
Americana Canadiense	México	México
Mexicana Canadiense	Estados Unidos de Norteamérica	Estados Unidos de Norteamérica
Americana Mexicana	Canadá	Canadá
Americana Canadiense	Estados Unidos de Norteamérica Canadá	México
Mexicana Canadiense	México Canadá	Estados Unidos de Norteamérica
Americana Mexicana	Estados Unidos de Norteamérica México	Canadá
Americana Canadiense	México	Estados Unidos de Norteamérica Canadá
Mexicana Canadiense	Estados Unidos de Norteamérica	México Canadá
Americana Mexicana	Canadá	Estados Unidos de Norteamérica México

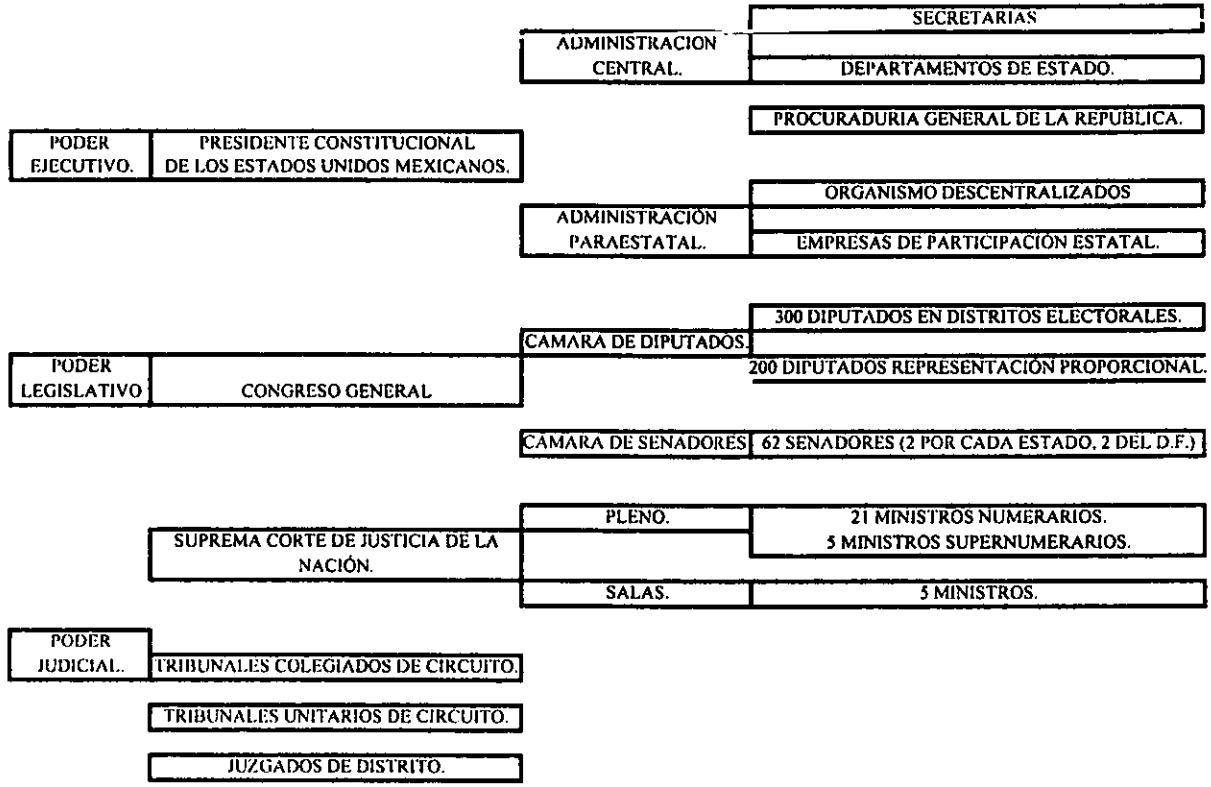
CUADRO-3 ANTECEDENTES DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CELEBRADOS CON ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA Y CANADÁ.

PAÍS	TRATADO	FIRMADO	APROBADO POR MÉXICO	APROBADO EN EL PARTO ESTADO	IDIOMAS ORIGINALES	EN	APLICABLE ORIGINAL
Canadá	Para Evitar la Doble Imposición.	08/IV/95	08/VII/91.	X	Español. Francés.	1/IV/92	01/I/92. 17/VII/92.
Canadá	En Materia de Intercambio de Información.	16/III/90.	08/VII/91.	X	Español. Francés.	27/IV/92.	01/I/93. 15/VII/92.
E.U.A.	Para Evitar la Doble Imposición.	18/IX/92	12/VII/93.	20/XI/93	Español. Inglés.	18/I/90.	01/I/94. 23/I/90.
E.U.A.	En Materia de Intercambio de Información.	09/XI/89. 09/XI/94.	19/XII/89. 16/XII/94.	X	Español. Inglés.	18/I/90.	18/I/90. 23/I/90.

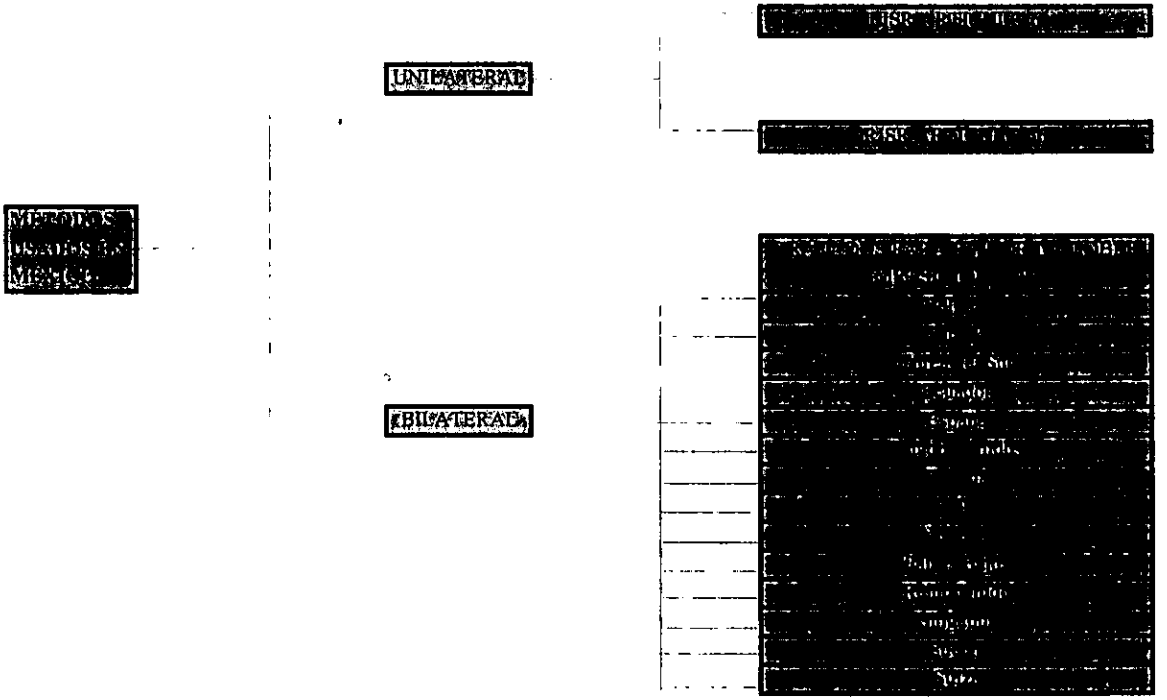
CUADRO- 3 DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS, DERECHOS, CONTRIBUCIONES DE MEJORA Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

IMPUESTOS	DERECHOS	APORTACIONES	CONTRIBUCIONES DE
Acto Unilateral del Estado	Acto Bilateral. Estado-Particular.	Acto Bilateral. Estado-Particular.	Acto Bilateral. Estado-Particular.
Exige su cumplimiento en cualquier momento.	Su cumplimiento se exige solo en cuando el particular solicita el servicio.	Exige su cumplimiento en cualquier momento.	Se puede exigir su cumplimiento cuando se realiza una obra específica.
Es un servicio que brinda el Estado en forma general e indivisible.	Servicio que brinda el Estado o particulares concesionados en forma particular y divisible.	Servicio que brinda un organismo de un organismo descentralizado en forma particular y divisible.	Servicio que brinda el Estado o particulares concesionados en forma particular y divisible.
La proporcionalidad se mide en base a la capacidad del contribuyente, de acuerdo a su riqueza.	La proporcionalidad se mide en función del servicio que se esta proporcionando.	La proporcionalidad se mide con base en la capacidad contributiva.	La proporcionalidad se mide en función al servicio que se está otorgando y al total de beneficiados directamente.

CUADRO-5 ESTRUCTURA DE LA DIVISIÓN DE PODERES EN MÉXICO.



CUADRO - 6 MÉTODOS UTILIZADOS EN MÉXICO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.



7. ANEXO II CASOS PRACTICOS

EJERCICIO 1-CUENTA DE REMESAS.

Mc Kenzie & Dutch, establecimiento permanente en México, constituido en julio de 1994 obtuvo los siguientes resultados de acuerdo a la ley del Impuesto sobre la Renta.

	(Pesos Mexicanos)		
	1994	1995	1996
Resultado del Ejercicio.	12,100	750,000	1,000,000
Más:			
PTU Deducida en el Ejercicio.	-	-	25,000
	12,100	750,000	1,025,000
Menos:			
ISR del Ejercicio.	4,114	255,000	340,000
PTU del Ejercicio.	-	-	120,000
Gastos no deducibles.	-	55,000	9,000
UFIN del Ejercicio.	7,986	440,000	556,000

Durante su operación ha tenido los siguientes movimientos con su Casa Matriz ubicada en Estados Unidos.

Remesa Inicial.	5,000,000	Jul-94
Remesa.	600,000	Nov-94
Remesa enviada a E.U.	1,200,000	Jan-95
Remesa.	350,000	Nov-95
Remesa enviada a E.U.	2,000,000	Apr-96
Remesa enviada a E.U.	150,000	Nov-96

La empresa necesita constituir su cuenta de remesas al 31 de diciembre de 1996.

EJERCICIO 1-CUENTA DE REMESAS.

	IMPORTE	I.N.P.C. ULTIMO	I.N.P.C. ANT.	I.N.P.C. ULTIMO	I.N.P.C. ANT.	FACTOR DE ACTUALIZACIÓN	SALDO ACTUALIZADO	DEPOSITO DE REMESAS	ENVIO DE REMESAS	UFIN	SALDO CUENTA DE REMESAS.
Remesa inicial.	5,000,000	Nov-94	Jul-94	102.3588	100.1010	1.0226	5,112,776	600,000	-	-	5,712,776
	5,712,776	Dec-94	Nov-94	103.2566	102.3588	1.0088	5,762,883	-	-	7,986	5,770,869
	5,770,869	Jan-95	Dec-94	107.1430	103.2566	1.0376	5,988,075	-	1,200,000	-	4,788,075
	4,788,075	Nov-95	Jan-95	151.9640	107.1430	1.4183	6,791,065	350,000	-	-	7,141,065
	7,141,065	Dec-95	Nov-95	156.9150	151.9640	1.0326	7,373,721	-	-	440,000	7,813,721
	7,813,721	Apr-96	Dec-95	174.8450	156.9150	1.1143	8,706,561	-	2,000,000	-	6,706,561
	6,706,561	Nov-96	Apr-96	194.1710	174.8450	1.1105	7,447,852	150,000	-	-	7,597,852
	7,597,852	Dec-96	Nov-96	200.3880	194.1710	1.0320	7,841,121	-	-	556,000	8,397,121

EJERCICIO 2-SALARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Alfombras Hechicera S.A. de C.V. cuyo domicilio fiscal está ubicado en Naucalpan de Juárez, Estado de México pago al señor Steve Young de nacionalidad norteamericana la cantidad de $82,000 pesos por los servicios prestados en su departamento de contabilidad por el período comprendido del 4 de enero al 17 de marzo de 1995.
La empresa debe determinar el impuesto a retener y enterar.

EJERCICIO 2-SALARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

FUNDAMENTO:

El señor Steve Young estuvo un total de 72 días en México estableciendo su residencia durante este tiempo en forma temporal. De acuerdo a lo cual tributa conforme el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
Alfombras Hechicera S.A. de C.V. es una empresa residente en el país por lo cual es obligada solidaria a retener y enterar el impuesto.

CÁLCULO:

Ingreso percibido.	82,000
Exención.	38,730
Base Gravable	43,270
Tarifa.	15%
Impuesto determinado.	6,491

Artículo 145 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Las cantidades relativas a exención y tarifa son consideradas conforme a las cifras vigentes para el año de 1995.

EJERCICIO 3-SALARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Minera Rockefeller Inc. compañía de Estados Unidos, contrató al John Jameson de nacionalidad canadiense para prestar sus servicios como asistente de la gerencia en sus oficinas de Campeche.
John Jameson firmo contrato el 16 de mayo de 1996, concluyendo su relación el 23 de junio de ese mismo año, percibiendo la cantidad de $ 250,000 pesos, Posteriormente ante las necesidades de la Minera Jameson tuvo que ser firmado nuevamente el 8 de agosto de 1996 viéndose finalizado el 8 de octubre de 1996, percibiendo en total la cantidad de $400,000 pesos.
Minera Rockefeller Inc. debe realizar el cálculo que debe retener y enterar.

EJERCICIO 3-SALARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

FUNDAMENTO:

Minera Rockefeller Inc. es una sociedad norteamericana con oficinas en México, por lo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 de la ley del Impuesto sobre la Renta constituye un establecimiento permanente. Derivado de esto es obligado solidario a enterar y retener el impuesto por el salario que pago a John Jameson. John Jameson de nacionalidad canadiense estuvo un total de 152 días en México manifestando además una clara intención de no establecer su residencia para lo cual es considerado como residente en el extranjero.

CÁLCULO:

I.

Ingreso percibido.	250,000
Exención.	50,334
Base Gravable.	199,666
Tarifa.	15%
Impuesto Determinado.	29,950

Primer pago de impuestos de John Jameson.

II.

Ingresos Percibidos.	600,000
Exención.	50,334
Base Gravable.	549,666
Tarifa.	30%
Impuesto Determinado.	164,900
Pago provisional.	29,950
Impuesto a pagar.	134,950

Pago definitivo de impuesto de John Jameson en México del ejercicio de 1996.

Artículo 145 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Las cantidades relativas a exención y tarifa son consideradas conforme a las cifras vigentes para el año de 1996.

EJERCICIO 4-SALARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Rickson & James compañía canadiense de apoyo publicitario en la Ciudad de México a LTD Corporation de nacionalidad también canadiense, pagó al Sr. Pete Parker de nacionalidad canadiense la cantidad de $150,000 pesos por servicios de apoyo del 1 de enero al 14 de abril de 1996.
Por otra parte, el Sr. Steve Rogers percibió de Rickson & James la cantidad de $87,000 pesos por sus servicios prestados del 2 de febrero al 14 de noviembre de 1996.

EJERCICIO 4-SALARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

FUNDAMENTO:

Rickson & James compañía canadiense. presta sus servicios únicamente de apoyo a LTD Corporation por lo cual de acuerdo al artículo 3 de la ley del Impuesto sobre la Renta no constituye un establecimiento permanente al ser simplemente un auxiliar de las actividades de LTD.

Al Sr. Parker que prestó sus servicios por un total de 104 días, no se le considera como un residente, quedando exento del pago de acuerdo a lo establecido en el artículo 146 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Para el Sr. Rogers que sobrepaso los 183 dias queda a su cargo probar a la autoridad que pese a haber estado un plazo superior al estipulado en la ley su intención estaba completamente alejada de establecer su residencia en México.

EJERCICIO 5-HONORARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Ediciones Especializadas S.A. pagó en el año de 1996 por los servicios de traducción de sus manuales de organización a Johanna Batchinson la cantidad de $357,000 pesos. La Sra. Batchinson radica en Canadá donde presta sus servicios.

EJERCICIO 5-HONORARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

FUNDAMENTO:

Ediciones Especializadas S.A. es una sociedad mexicana residente en el país que realizó pagos por servicios a Johanna Batchinson residente en Canadá.
La empresa mexicana está obligada a retener y enterar el impuesto ya que está realizando el pago a un residente en el extranjero cuya fuente de riqueza proviene de México.
En este caso la persona ni siquiera entró a territorio nacional, pero sin embargo su fuente de riqueza si proviene de México.

CÁLCULO:

Ingreso percibido.	357,000
Exención.	50,334
Base Gravable.	306,666
Tarifa.	15%
Impuesto determinado.	46,000

Artículo 147 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Las cantidades relativas a exención y tarifa son consideradas conforme a las cifras vigentes para el año de 1996.

Ingreso.	357,000
Tasa I.V.A.	15%
I.V.A. por pagar.	53,550

Ediciones Especializadas deberá retener y enterar por concepto de impuesto sobre la renta los $ 46,000 pesos.
Para el caso del I.V.A. deberá reflejar en su declaración provisional los $ 53,550 como un I.V.A. por pagar y como acreditable quedando un efecto neto de cero, pero cumpliendo su obligación de retención y entero del impuesto sin deseembolso adicional de efectivo por el servicio.

EJERCICIO 5-HONORARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Tratando de establecer un comparativo con el cambio de disposiciones para 1997 para ver en que tanto afecta o beneficia la disposición.

Ingreso percibido.	357,000
Exención.	73,459 *
Base Gravable.	283,541
Tarifa.	21%
Impuesto determinado.	59,544

Para este caso vemos que la nueva tasa perjudica al contribuyente.

* Exención vigente para 1997.

EJERCICIO 6-HONORARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Joe Friscella de Estados Unidos, radicado en Canadá prestó sus servicios de consultoría en informática a Integral Mining Company Inc. establecimiento permanente en México durante 1996.

Sus ingresos fueron:

NC.RECIBO	FECHA	INGRESO M.N.
517	5 ENE 96.	50,000
789	5 FEB 96.	187,000
899	5 MAR 96.	175,000
904	5 ABR 96.	773,000
TOTAL		1,185,000

Determinar el importe a retener y enterar.

EJERCICIO 6-HONORARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

FUNDAMENTO:

El Sr. Friscella es considerado un residente en Canadá pero que está percibiendo un ingreso de fuente de riqueza en México, por lo cual está obligado al pago del impuesto en México a través del establecimiento permanente que le efectuó los pagos.

CÁLCULO:

I.

Ingreso percibido.	50,000
Exención.	50,334
Base gravable.	(334)

El ingreso está exento en su totalidad.

II.

Ingresos percibidos.	237,000
Exención.	50,334
Base gravable.	186,666
Tarifa.	15%
Impuesto determinado.	28,000

III.

Ingresos percibidos.	412,000
Exención.	50,334
Base gravable.	361,666
Tarifa	15%
Impuesto determinado.	54,250
Pago provisional.	28,000
Impuesto a pagar.	26,250

IV.

Ingresos percibidos.	1,185,000
Exención.	50,334
Base gravable.	1,134,666
Tarifa.	30%
Impuesto determinado.	340,400
Pago provisional.	54,250
Impuesto a pagar.	286,150

EJERCICIO 6-HONORARIOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Artículo 147 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Las cantidades relativas a exención y tarifa son consideradas conforme a las cifras vigentes para el año de 1996.

Tratando de establecer un comparativo con el cambio de disposiciones para 1997 para ver en que tanto afecta o beneficia la disposición.

I.

Ingreso percibido.	50,000
Exención.	73,459 *
Base gravable.	(23,459)

El ingreso está exento en su totalidad.

II.

Ingresos percibidos.	237,000
Exención.	73,459 *
Base gravable.	163,541
Tarifa.	21%
Impuesto determinado.	34,344

III.

Ingresos percibidos.	412,000
Exención.	73,459 *
Base gravable.	338,541
Tarifa.	21%
Impuesto determinado.	71,094
Pago provisional.	28,000
Impuesto a pagar.	43,094

IV.

Ingresos percibidos.	1,185,000
Exención.	73,459 *
Base gravable.	1,111,541
Tarifa.	21%
Impuesto determinado.	233,424
Pago provisional.	54,250
Impuesto a pagar.	179,174

En este caso el cambio es benéfico para el contribuyente.
* Exención vigente en 1997.

ANEXO III
BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFÍA.

Trón E. Manuel.
Régimen Fiscal de los Extranjeros en México.
Editorial Themis.
México, 1994.

Desentis Reyes Arturo.
Estudio de los Convenios de Doble Imposición con EUA y Canadá.
Dofiscal Editores.
México, 1994.

Diep Diep Daniel.
Fiscalista.
Editorial Cedrus Libani.
México, 1991.

Ramos Garza Oscar.
México ante la Inversión Extranjera.
Editorial Doca.
México, 1974.

Calvo Nicoulau Enrique.
Tratado del Impuesto sobre la Renta.
Editorial Themis.
México, 1995.

Pérez de Hacha Luis Manuel.
Establecimiento Permanente.
Editorial Themis.
México, 1994.

Barrón Morales Alejandro.
Estudio Práctico del ISR para Personas Físicas 94.
Ediciones Fiscales ISEF S.A.
México, 1994.

Arrioja Vizcaino Adolfo.
Derecho Fiscal.
Editorial Themis.
México, 1982.

Ley de Impuesto sobre la Renta.
Editorial Dofiscal.
México, 1995.

Ley del Impuesto sobre la Renta.
Ediciones Fiscales ISEF S.A.
México, 1996.

Ley del Impuesto sobre la Renta.
Ediciones Fiscales ISEF S.A.
México, 1997.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Editorial Porrúa.
México, 1991.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Editorial Dofiscal.
México, 1995.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Ediciones Fiscales ISEF S.A.
México, 1996.

Código Fiscal de la Federación.
Ediciones Fiscales ISEF S.A.
México, 1996.

Abarca Téllez Sergio.
Régimen Fiscal de los Residentes en el Extranjero.
Nuevo Consultorio Fiscal.
Número 170.
Septiembre 1996.
Página 39.

Franco Gallardo Juan Manuel.
ISR de Residentes en el Extranjero: Imputación en Razón de la Fuente.
Nuevo Consultorio Fiscal.
Número 170.
Septiembre 1996.
Páginas 40-43.

Pérez Robles Arturo.
Puga Vértiz Pablo.
Los Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional.
Nuevo Consultorio Fiscal.
Número 170.
Septiembre 1996.
Página 45-48.

Garza Cantú Aguirre Carlos.
La Validez de los Trátados Fiscales y su Marco Constitucional.
Nuevo Consultorio Fiscal.
Número 170.
Septiembre 1996.
Página 55-57.

Mercado Monroy Saúl.
Establecimiento Permanente y Base Fija.
Nuevo Consultorio Fiscal.
Número 170.
Septiembre 1996.
Páginas 59-60.

Pérez Robles Arturo.
Acosta Michel Fernando.
Los Precios de Transferencia en México.
Nuevo Consultorio Fiscal.
Número 170.
Septiembre 1996.
Páginas 61-62.

Chávez, Ruiz, Zamarripa y Cia. S.C..
Tópicos Fiscales 1997.
México, 1997.
Páginas 40-41, 50.

Sánchez Calderón Alejandro.
Solano Gónzalez Alejandro.
Régimen Fiscal Aplicable a Residentes en el Extranjero.
Curso Impartido por el Colegio de Contadores Públicos de México A.C..
10-11 de octubre de 1995.

Koller Lucio Carl.
Rico Loyola Manuel.
De la Torre Ferreira Alejandro.
Implicaciones Fiscales del Pago de Sueldos y Honorarios a Extranjeros.
Curso Impartido por el Colegio de Contadores Públicos de México A.C..
29 de mayo de 1997.