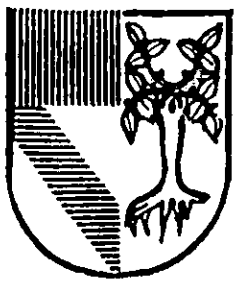


308909

44



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

19

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
Y LA BASE FIJA EN LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
EDUARDO MONTESINOS MARTINEZ

DIRECTOR DE TESIS: LIC. ARTURO PEREZ ROBLES

MEXICO, D.F.

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

25/1/98



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A PAPA Y MAMA

EL amor que un día nació entre ustedes, germinó en mi corazón
y en el de mis hermanos para tener fortaleza y llevar a buen
fin nuestras empresas.

A NETO +

Para el ángel más carismático, disciplinado e inteligente que
tiene Dios en el cielo.

A IRMITA

Para el ángel más puro, inocente y noble que
tiene Dios en la Tierra.

A MI TIA GLORIA

Ser mamá es una labor difícil, ser tu hijo es para mi un
orgullo.

A LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Para todos mis profesores, mil gracias por su tiempo, esfuerzo
y conocimientos.

A BANCO NACIONAL DE MEXICO, S.A.

En especial a los abogados Gonzálo García Velasco, Luis
Maunuel Méjan Carrer, Margarita De la Cabada de Casarín e
Ileana Palestino Castro.

Por enseñarme con su ejemplo que un buen abogado se hace día a
día en el ejercicio profesional.

A MIS HERMANOS

Gabirel y Toño

A TODA MI FAMILIA Y A TODOS MIS AMIGOS

AL LIC. ARTURO PEREZ ROBLES

**EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA BASE FIJA
EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

I N D I C E

	página
INTRODUCCION	1
CAPITULO	
I. LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE LOS EXTRANJEROS	3
1. EVOLUCION HISTORICA DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL	3
1.1 Antecedentes históricos y constitucionales hasta 1856	4
1.2 La Constitución del 5 de febrero de 1857	9
1.3 La Constitución del 5 de febrero de 1917	11
1.4 Reforma constitucional del 25 de octubre de 1993	15
2. EL PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL	16
3. LA SITUACION JURIDICA DE LOS EXTRANJEROS EN MEXICO	21
3.1 Concepto de "extranjero"	21
3.2 Condición jurídica de los extranjeros	23

4. CONCEPTO DEL PODER TRIBUTARIO Y SU FUNDAMENTACION	25
5. FUNDAMENTOS EN LA CONSTITUCION Y EN LA LEGISLACION SECUNDARIA	28
5.1 Consideraciones Preliminares	28
5.2 Análisis de los artículos 31 fracción IV, y 73 fracciones VII y XVI constitucionales	29
5.3 Tratados Internacionales sobre la condición de los extranjeros	33
II. CRITERIOS DE SUJECCION A LA JURISDICCION TRIBUTARIA	35
1. GENERALIDADES	35
2. LA NACIONALIDAD	38
2.1 La nacionalidad como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria	38
2.2 La nacionalidad en la Teoría General del Derecho	36
2.3 Atribución de la nacionalidad	43
3. EL DOMICILIO	44
3.1 El domicilio como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria	44
3.2 Concepto de domicilio	45
3.3 El domicilio en el Derecho Fiscal Mexicano	48
4. LA RESIDENCIA	50
4.1 La residencia como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria	50
4.2 La residencia en la Teoría General del Derecho	51
4.3 La residencia en el Derecho Tributario Internacional	52

4.4	La residencia en el Derecho Fiscal Mexicano	56
4.4.1	Las partes integrantes del territorio nacional	56
4.5	La residencia para efectos fiscales de las personas físicas	63
4.5.1	Supuestos de adquisición de la residencia de las personas físicas	63
4.5.2	Efectos de la adquisición de la residencia para las personas físicas	66
4.5.3	Supuestos de la pérdida de la residencia de las personas físicas	68
4.5.4	Efectos de la pérdida de la residencia de las personas físicas	69
4.6	La residencia para efectos fiscales de las personas morales	70
5.	FUENTE DE RIQUEZA	71
5.1	La fuente de riqueza como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria	71
5.2	Criterios de ubicación de la fuente de riqueza en el Derecho Tributario Internacional	74
5.3	Criterios de ubicación de la fuente de riqueza en el Derecho Fiscal Mexicano	75
III.	EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA BASE FIJA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	80
1.	OBJETIVO DEL CAPITULO	80
2.	AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL RESPECTO DE OTRAS RAMAS DEL DERECHO	81
3.	ANTECEDENTES	84

4. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA BASE FIJA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	88
4.1 Sujetos Pasivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta	88
4.2 Supuestos de constitución del establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre Renta	90
4.3 Supuestos de constitución de la base fija en la Ley del Impuesto sobre la Renta	96
4.4 Supuestos con reglas especiales para la constitución de un establecimiento permanente o base fija	99
4.4.1 Residentes en el extranjero con representante	99
4.4.2 Empresas Aseguradoras	102
4.4.3 Asociaciones en participación y fideicomisos	103
4.4.4 Residentes en el extranjero que realizan servicios de construcción de obra	104
4.5 Supuestos en que no se considera la constitución de un establecimiento permanente	106
4.6 Régimen fiscal del establecimiento permanente y la base fija	108
4.6.1 Sistemas para la determinación de ingresos	108
4.6.2 Ingresos acumulables	110
4.6.2.1 Ingresos atribuibles	110
4.6.2.2 Ingresos obtenidos fuera del territorio nacional	113
4.6.3 Deducciones	113
4.6.3.1 Deducciones del establecimiento permanente y la base fija	114

4.6.3.2	Deducciones prorrateadas con la oficina central o con otros establecimientos	115
4.6.3.3	No deducibles	115
4.6.3.4	Empresas de transporte internacional aéreo o terrestre	116
4.6.3.5	Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero por el establecimiento permanente o la base fija	117
4.7	Personalidad jurídica de las personas morales extranjeras	119
4.7.1	Problemática del patrimonio independiente del establecimiento permanente y la base fija	124
4.7.1.1	Teoría clásica del patrimonio	124
4.7.1.2	Teoría del patrimonio afectación	125
4.7.1.3	Teoría del código civil en comparación con el régimen fiscal del establecimiento permanente	125
IV	EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO	129
1.	OBJETIVO DEL CAPITULO	129
2.	MARCO CONSTITUCIONAL DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION	130
2.1	Definición de tratado internacional	130
2.2	Marco constitucional de los tratados internacionales para evitar la doble tributación	131
2.3	Jerarquía de normas en el sistema jurídico mexicano	136

2.4	Sujetos obligados por los tratados internacionales	136
2.5	Principio de autoridad formal de la ley, principio de legalidad en materia fiscal y jerarquía normativa superior de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Tratado Internacional	137
2.6	Sistemática de aplicación de un tratado para evitar la doble tributación	139
3.	MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA O.C.D.E.	140
3.1	Antecedentes	140
3.2	Proyecto de Convenio de 1963	142
3.3	Modelo de Convenio de 1977	143
3.4	Estructura del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E.	144
3.4.1	Ambito de aplicación y definiciones	144
3.4.2	Disposiciones para evitar la doble imposición	145
3.4.3	La no discriminación	148
3.4.4	Procedimiento amistoso	149
3.4.5	Intercambio de información	149
3.4.6	Agentes diplomáticos y funcionarios consulares	150
3.4.7	Extensión territorial	150
3.4.8	Entrada en vigor y denuncia	151
4.	EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA O.C.D.E.	153
4.1	Establecimiento permanente	153

4.2 Beneficios empresariales	159
4.3 Trabajos independientes	164
5. TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO	165
CONCLUSIONES	166
ANEXO 1	172
BIBLIOGRAFIA	176

I N T R O D U C C I O N

El Estado Moderno, conceptualizado como organización política, tiene cinco elementos: territorio, población, gobierno, sistema jurídico y fines.

Entendiendo al territorio de un Estado como el ámbito espacial de validez de las normas jurídicas promulgadas por el poder público, el Estado por mucho tiempo ejerció su poder tributario a las personas físicas o morales que consideraba como sus nacionales.

Con el desarrollo del comercio internacional, la actividad económica de los nacionales de un Estado, se manifestó fuera del territorio de ese Estado en mayor medida.

Asimismo con el desarrollo de las comunicaciones y transportes, los pobladores de un Estado no eran necesariamente sus nacionales, sino simplemente extranjeros que residían dentro de su territorio.

Fue entonces cuando el Estado Moderno buscó ejercer su soberanía en materia tributaria a los residentes en su territorio o a los que aún sin ser residentes realizaban alguna actividad económica dentro de su territorio y producían riqueza con base en los recursos naturales del Estado o con base en la infraestructura en servicios públicos que ese Estado les prestaba.

Las legislaciones internas de cada uno de los Estados cambiaron sus criterios de sujeción a la jurisdicción tributaria, a fin de no sólo gravar los ingresos de sus nacionales, sino también gravar los ingresos de los residentes en su territorio, o de los no residentes en su territorio, pero que obtenían ingresos por fuente de riqueza ubicada dentro del Estado.

El objetivo de este trabajo es analizar como los Estados Unidos Mexicanos hemos incorporado a nuestro sistema jurídico-fiscal estos nuevos conceptos de vinculación tributaria del Estado con las personas físicas y morales, en especial para estudiar al

establecimiento permanente y a la base fija como figuras "sui generis" en las que se ha innovado un sistema de cálculo de ingresos que no sigue los principios de la Teoría Clásica de la Personalidad y el Patrimonio.

Asimismo se analizará al establecimiento permanente en su proyección internacional, al ser una figura incorporada al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), mismo que ha servido como texto base para la celebración por parte de México de los Tratados Internacionales Para Evitar la Doble Tributación.

Para lograr lo anterior en el primer capítulo se realizó el estudio del origen poder tributario del Estado en el caso de los extranjeros, así como el estudio constitucional de la obligación tributaria de los extranjeros en México.

En el segundo capítulo se exponen los cuatro grandes sistemas de sujeción a la jurisdicción tributaria en su contexto del sistema jurídico mexicano.

En el tercer capítulo se analizan las figuras del establecimiento permanente y la base fija en la Ley del Impuesto sobre la Renta, su constitución y su régimen fiscal comparados con la Teoría Clásica de la Personalidad y el Patrimonio.

Por último se culmina con el cuarto capítulo con el estudio de los fundamentos constitucionales de los Tratados Internacionales Para Evitar la Doble Tributación, sus efectos y sujetos obligados. Para dar paso al análisis de la figura del establecimiento permanente y de la base fija en el Modelo de la O.C.D.E.

El anterior trabajo surgió de la necesidad de estudiar las causas y las consecuencias de la figura del establecimiento permanente, ya que con la actuación comercial transnacional de las empresas se pone en jaque las estructuras jurídicas basadas en la soberanía de un Estado sobre un territorio, dando pie a esta figura "sui generis" ante la cual es necesario considerar si forma parte de un sistema jurídico internacional más avanzado y especializado, o forma parte de un sistema jurídico decadente y vulgarizado.

CAPITULO I

LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE LOS EXTRANJEROS

Todas las leyes y demás disposiciones generales de carácter impositivo requieren, en primera y última instancia, estar soportadas en la Constitución.

El artículo 31 fracción IV Constitucional establece el imperativo para los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, el cual a la letra dice:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

En este capítulo analizaremos si existe fundamento o soporte constitucional para imponer contribuciones a los extranjeros.

1. EVOLUCION HISTORICA DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.

Para comprender mejor el contenido jurídico de la fracción IV del artículo 31 constitucional, es necesario analizar su contenido histórico, para lo cual, este trabajo será apoyado por un estudio del licenciado Salvador Rocha Díaz.¹

¹ Rocha Díaz, Salvador. "Estudios Jurídicos y otros Escritos", Primera Edición, México, Editorial Harla, 1991, pág. 15 a la 45.

1.1 Antecedentes históricos y constitucionales hasta 1856.

Por razones filosóficas e históricas de indiscutible validez, el texto vigente del artículo 31 constitucional tiene amplios antecedentes en lo que atañe principalmente a las fracciones I a III.

En lo que se refiere a la obligación de los mexicanos contenida en la fracción IV esta viene cobrando relevancia en los últimos tiempos, conforme la vida económica y el crecimiento demográfico del país han vuelto de particular importancia contribuir a un gasto público creciente y apremiante.

Para efectos de este estudio, hemos de limitarnos a los antecedentes de la obligación tributaria contenida en la fracción IV.

1. El Acta del Ayuntamiento de México, del 19 de julio de 1808, por la cual se declara insubsistente la abdicación de Carlos VI y Fernando VII, en su vigésimo cuarto párrafo señala:

"éste es el concepto general del Reino que explica México como su Metrópoli; manifiesta a v.E. y a todo el orbe. Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con sus personas, sus bienes, y derramarán hasta la última gota de su sangre para realizarlo. En defensa de causa tan justa la misma muerte les será apacible, hermosa y dulce..."

En el anterior texto encontramos el indisoluble vínculo que la nacionalidad impone, entre la entrega de la propia vida y el compromiso económico con la patria.

Desde este primero y destacado texto de nuestra historia como nación, se encuentra el reconocimiento de que ésta requiere de un compromiso personal y cabal de todos; hoy no se requiere ya la entrega de la vida, pero sí es indispensable la acción solidaria personal; hoy ya no se requiere la entrega de los bienes propios para la causa común, pero sí es indispensable la contribución económica, apropiada y justa, para conservar nuestra unidad.

2. El Bando de Hidalgo, del 6 de diciembre de 1810, suscrito en la ciudad de Guadalajara y por el cual se declara abolida la esclavitud en su declaración 2ª, convoca a:

"que cese para la sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía".

El anterior texto constituye un singular testimonio, en el sentido de que la arbitrariedad tributaria es uno de los más patentes signos de regímenes políticos injustos y autoritarios.

3. La Constitución Política de la monarquía española, promulgada en Cádiz, el 19 de marzo de 1812 y en cuyas Cortes México participó con un buen número de diputados, contenía al respecto tres destacados artículos:

Artículo 8º. También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para gastos del Estado.

Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

En estos preceptos, encontramos los más remotos antecedentes en nuestro constitucionalismo, de los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, que hoy constituyen piedras angulares del marco constitucional de los tributos en México.

4. En los Sentimientos de la Nación o Veintitrés Puntos, sugeridos por José Ma. Morelos para la Constitución de 1814, suscritos en Chilpancingo, el 14 de septiembre de 1813, el punto veintidós se refiere específicamente al tema que nos ocupa, al decir:

" que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobien, y se señale a cada

individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados".

La sabiduría de Morelos toca en este punto, temas de gran trascendencia en relación con la obligación tributaria de los mexicanos. Por una parte el agobio que significa para el individuo la multiplicidad de tributos, así como sus técnicas de recaudación, que pueden llegar a ser causa de opresión; igualmente se refiere a la buena administración de los fondos públicos, aún cuando lo refiera a su momento y circunstancia, que constituye un permanente motivo de disputa entre la administración pública y los contribuyentes.

Su mensaje no puede ser más claro: cargas tributarias que no agobien ni opriman, y buena administración de los recursos públicos.

5. El Acta de Independencia de México, expedida por el Congreso de Anáhuac, el 6 de noviembre de 1813 en la ciudad de Chilpancingo, destaca la indisoluble vinculación entre los deberes de la nacionalidad y la contribución al gasto público al declarar:

" reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia, ya protegiendo a los europeos, opresores, de obra, palabra o por escrito, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios o pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras".

6. El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionada en Apatzingán, el 22 de octubre de 1814, se refiere al objeto de nuestro estudio, en sus artículos 36 y 41:

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

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

Al leer estos textos, sentimos la necesidad de afirmar que es en esta visión, en la del patriotismo, que los mexicanos debemos vivir nuestra obligación de contribuir a los gastos públicos, y que los administradores públicos deben entender la grave ofensa que para los mexicanos significa que se presenten fenómenos de arbitrariedad o corrupción en la imposición y administración de los bienes que éstos entregan al poder público, en cumplimiento de un compromiso que impone la nacionalidad.

7. El Acta de la Independencia Mexicana, levantada en la ciudad de México, el 28 de septiembre de 1821, establece, en lo referente al tema:

"la nación sostendrá a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos, si fuere necesario, esta solemne declaración...".

8. El Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en la ciudad de México, el 18 de diciembre de 1822, contiene el artículo 15 con el siguiente texto:

Artículo 15. Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de su proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

En este precepto, se recoge la proporcionalidad como requisito de la obligación tributaria, que aparece en la Constitución de Cádiz, lo mismo que el destino del gasto público, cuyo antecedente remoto encontramos en el mismo ordenamiento constitucional.

9. El plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana, fechado en la ciudad de México, el 16 de mayo de 1823, en su Base 1ª, nos señala, en lo que atañe a nuestro tema:

Los ciudadanos que la componen (la Nación Mexicana) tienen derechos y están sometidos a deberes.

Sus deberes son: 1°. Profesar la religión católica, apostólica y romana, como única del Estado. 2°. Respetar las autoridades legítimamente establecidas. 3°. No ofender a sus semejantes. 4°. Cooperar al bien general de la Nación.

10. El tratado entre México y España, por medio del cual esta nación reconoció la Independencia Mexicana, firmado por la Reina Ma. Cristina de España, el 28 de diciembre de 1836, en su artículo 6° contiene afirmaciones que anuncian el principio de igualdad tributaria como se desprende de su texto:

Artículo 6°. Los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de su Majestad católica, que se establecieren, traficaren o transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país, gozarán de la más perfecta seguridad en sus personas y propiedades y estarán exentos de todo servicio forzoso en el ejército o armada o en la milicia nacional y de toda carga, contribución o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos, y demás cargas generales, como la protección y franquicia en el ejercicio de su industria...

11. Las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, suscritas en la ciudad de México, el 29 de diciembre de 1836, en la fracción II del artículo 3° de la Primera Ley, se disponía:

Artículo 3°. Son obligaciones del mexicano:

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

En este precepto, encontramos el antecedente del principio de legalidad, que hoy ha alcanzado la precisión a la cual nos hemos de referir en el momento oportuno de este estudio.

12. El Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, fechado en la Ciudad de México el 30 de junio de 1840, confirma la obligación del mexicano de contribuir a los gastos públicos, en la fracción II del artículo 10°, en los términos siguientes:

Artículo 10°. Son obligaciones del mexicano:

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

13. Las Bases Orgánicas de la República Mexicana acordadas por la Junta Legislativa establecida conforme a los decretos del 19 y del 23 de diciembre de 1842, sancionadas por el Supremo Gobierno Provisional, el 12 de junio de 1843, y publicadas por Bando Nacional, el día 14, contienen el artículo 14 que reitera la obligación del mexicano para contribuir a los gastos de la nación, con el siguiente texto:

"Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la nación".

14. El Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana dado en el Palacio Nacional, el 15 de mayo de 1856, contenía el artículo 4°. relativo a las obligaciones de los habitantes de la República, de conformidad con el texto siguiente:

Artículo 4°. Son obligaciones de los habitantes de la República: observar este estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio e industria que ejercen, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.

En este precepto, vuelve a aparecer el principio de legalidad al que está sujeta la obligación tributaria de los mexicanos.

1.2 La Constitución de 5 de febrero de 1857.

El proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México, el 16 de junio de 1856, dedicó el artículo 36 a las obligaciones de los mexicanos, en los siguientes términos:

Artículo 36. Es obligación de todo mexicano: defender la Independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En la sesión del 26 de agosto de 1856, se dio lectura al artículo 36 del proyecto y el diputado Moreno propuso que se eliminara el adjetivo "justos" antes del sustantivo "intereses", dado que no se podía pensar en intereses de la patria que no lo fueran, moción que fue aprobada por unanimidad de los 79 diputados presentes, al igual que el texto de este artículo, el cual pasó a ser el artículo 31 de la Constitución Política del 5 de febrero de 1857, y su texto quedó dividido en dos fracciones como sigue:

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la Independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Entre el 5 de febrero de 1857 y la misma fecha de 1917, dos son los acontecimientos importantes.

En primer lugar, que el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, expedido en el Palacio de Chapultepec, el 10 de abril de 1865, contenía tres preceptos relativos a la obligación tributaria:

Artículo 59. Todos los habitantes del Imperio disfrutaban de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes

fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.

Artículo 72. Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente.

Artículo 73. Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.

En segundo lugar, se debe señalar que el artículo 31 de la Constitución de 1857 fue adicionado el 10 de junio de 1898 con la fracción II, que es un antecedente de la fracción III del texto actual, razón por la cual la original fracción II pasó a ser la fracción III sin cambio en su texto.

La fracción II adicionada establecía que era obligación de todo mexicano prestar su servicio en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

Durante la vigencia de la Constitución de 1857, empezó a ser motivo de especial preocupación para la comunidad jurídica nacional y para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el alcance de la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público y los límites de los Poderes Legislativos para imponer contribuciones.

1.3 La Constitución de 5 de febrero de 1917.

Los artículos 4, 12 y 14 del Programa del Partido Liberal Mexicano fechado en San Luis Missouri, Estados Unidos de América, el 1° de julio de 1906, propuso reformas constitucionales relativas a la supresión del servicio militar obligatorio y para declarar y hacer obligatoria la educación y la enseñanza de artes y oficios, pero no se refirió a la obligación tributaria, porque las preocupaciones de la época se centraron en tales temas.

En el mensaje que Venustiano Carranza leyó ante el Congreso Constituyente, al abrir su sesión el 1° de diciembre de 1916, no se refirió a la reforma propuesta para el artículo 31 de la

Constitución de 1857, como puede leerse en el Diario de Debates,² quizá porque no se proponía una reforma que afectara de fondo de su contenido, pues sólo pluralizaba el encabezado del precepto y presentaba sus mandatos en cuatro fracciones, de las cuales la fracción IV era una reproducción textual de la fracción III del artículo 31 de 1857.

El proyecto presentado decía:

Artículo 31. Son obligaciones de todo mexicano:

I. Concurrir a las escuelas públicas o privadas, los menores de diez años, durante el tiempo que marque la Ley de Instrucción Pública de cada Estado, a recibir la educación primaria, elemental y militar;

II. Asistir, en los días y horas designados por el ayuntamiento del lugar en que residan, a recibir instrucción cívica y militar, que los mantengan aptos en el ejercicio de los derechos del ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;

III. Alistarse y servir en la guardia nacional, conforme a la Ley Orgánica respectiva, para asegurar y defender la Independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

IV. 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.

Correspondió a la Primera Comisión de Constitución, integrada por los diputados Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, formular el dictamen relativo al

² Congreso Constituyente 1916-1917. Diario de Debates, edición de la Comisión Nacional para las Celebraciones del 175 Aniversario de la Independencia Nacional y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana, Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, México, 1985, Tomo I, pág. 385 a la 399.

artículo 31, el cual fue presentado en la sesión ordinaria celebrada el martes 16 de enero de 1917.

En dicho dictamen,³ la Comisión destacó las dos innovaciones principales de la reforma propuesta, relativas a la obligación de los menores de diez años de concurrir a las escuelas públicas o privadas y a la obligación de los mexicanos para asistir a recibir instrucción cívica y militar, a que se referían las fracciones I y II del proyecto.

En el mismo dictamen, la Comisión consideró pertinente proponer la modificación de la fracción I, para que la obligación de asistir a las escuelas públicas y privadas no recayere en los menores de edad, sino en los mexicanos que tuviesen la patria potestad o custodia, y aumentar la edad para que la obligación se estableciera hasta en tanto el menor no hubiese cumplido quince años de edad.

La Comisión no propuso modificación a las fracciones II, III y IV.

En la sesión del viernes 19 de enero de 1917,⁴ se presentó a discusión el artículo 31, en los términos propuestos por la primera Comisión de Constitución, y no habiéndose presentado discusión alguna se reservaron para su votación las fracciones I y II. A continuación se transcribe el Diario de Debates al respecto, dada la importancia de la discusión:

- Están a discusión estas dos últimas fracciones.

El Ciudadano Medina. - Para hacer una sencilla observación.

El Ciudadano Presidente. - Tiene usted la palabra.

El Ciudadano Medina. - Yo me permito rogar a la primera Honorable Primera Comisión, si tiene a bien, suprima eso que no puede caber en las garantías individuales; el pago de los impuestos por los representantes del pueblo o por el actor, a quien la Constitución no le da derecho de decretar contribuciones.

³ Congreso Constituyente 1916-1917. Diario de Debates, op. cit. Tomo II, pág. 482 y 483.

⁴ Ibid., pág. 383 y 384.

El Ciudadano Presidente.- Tiene la palabra la Comisión.

El Ciudadano Colunga.- Señores diputados: la fracción IV del artículo 31 dice:

"IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El señor diputado Medina propone que se establezca como derecho de los mexicanos que no puedan ser obligados a pagar ninguna contribución o impuesto, si no ha sido decretada por el ayuntamiento, legislador de los estados o por el Congreso General. Me parece que esa adición queda incluida en estas palabras: "De la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El Ciudadano secretario.- ¿No hay quien pida la palabra? Se reserva para su votación.

La transcripción del Diario de Debates que hemos hecho motiva nuestro siguiente comentario.

En primer lugar, eran más de las once de la noche del viernes 19 de enero de 1917, cuando se presentó a discusión el texto del artículo 31, por lo que podemos atribuir al cansancio que el ilustre constituyente por Guanajuato, Don Hilario Medina, no fuese claro en la observación que formuló y que tenía una especial importancia política y jurídica.

Esta sesión se había iniciado con una muy amplia exposición del también ilustre constituyente guanajuatense Don José Natividad Macías, cuya amplitud exigió que su autor pidiese autorización a la Asamblea para exceder el tiempo reglamentario, pues se refería a una cuestión "sumamente ardua y trascendental" relativa al artículo 30 que contiene las reglas para determinar la nacionalidad mexicana, que si jurídicamente tiene importancia y presenta polémica, era históricamente relevante porque involucraba la nacionalidad mexicana de José Ives Limantur, los Braniff y otros científicos. El debate tuvo la pasión que el momento exigía con intervenciones de los constituyentes Rivera Cabrera, Martínez de Escobar, Martí, Colunga, González y Múgica. Quizá ello originó la corta duración y la obscuridad del debate acerca del artículo

31 y la brevedad de la discusión del artículo 32, ambos aprobados por 139 votos, después de que la presidencia suplicó a los diputados que no abandonaran sus curules porque un día antes no se había podido realizar la votación porque a la hora de votar ya no había quórum.

Por otra parte, resulta imposible que un Diario de Debates refleje cabalmente lo que un congreso discute, máxime cuando se trata de un Congreso Constituyente, pues no narra las discusiones suscitadas dentro de las Comisiones y menos las conversaciones y pláticas que se dan al pie de las curules y en todo momento de la permanencia de los diputados en la sede de sesiones.

A nuestro entender, resulta claro que el constituyente Medina estaba preocupado por el criterio imperante en la Suprema Corte de Justicia en la época, en el sentido de que el Poder Judicial Federal, por la vía de amparo, no podía ejercer control sobre la actuación de los poderes legislativos y calificar si un determinado impuesto reclamado por un particular, era o no constitucional; la Suprema Corte de Justicia consideraba que el remedio a los impuestos ruinosos y exorbitantes no era atribución del Poder Judicial sino del pueblo mismo, mediante el sufragio al elegir a sus legisladores. En nuestra opinión, si otras hubiesen sido las circunstancias, la aceptación de la observación del diputado Medina hubiese adelantado la evolución jurisprudencial en la interpretación que de este precepto, que más adelante se dio.

1.4 Reforma constitucional del 25 de octubre de 1993.

Desde que se aprobó el texto de la fracción IV del artículo 31 por el Congreso Constituyente de 1917, se mantuvo sin modificaciones hasta el 25 de octubre de 1993.

La reforma no fue substancial y su objetivo sólo fue incluir al Distrito Federal como una entidad, cuyos gastos públicos debían ser cubiertos por los mexicanos residentes en él. Lo anterior, debido a que en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece un régimen jurídico específico para el Distrito Federal, por lo cual no se le puede considerar en estricto sentido como un Estado de la República, y dado que en la fracción IV del artículo 31 Constitucional sólo se refería al

"Estado" como genero, era necesario incluir al Distrito Federal, el texto vigente dice a la letra:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

2. EL PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL.

"Uno de los pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual, en términos generales implica una sumisión del Poder Tributario del Estado al orden jurídico que nos rige. Este Principio se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional respetando así la jerarquía normativa de nuestro sistema jurídico".⁵

"Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra."⁶

⁵ Arrijoa Vizcaino, Adolfo. "Derecho Fiscal", Séptima Edición, México, Editorial Themis, 1991, pág. 227.

⁶ Loc. Cit.

"De acuerdo con los postulados de la jerarquía normativa, no todas las leyes poseen el mismo rango y por ello, es necesario distinguirlas de acuerdo con su importancia, a fin de determinar cuáles deben ser aplicadas en forma preferente. Ahora bien, dentro del orden jurídico total de cualquier Estado, el primer rango está ocupado por las normas constitucionales cuya función es la de expresar las bases fundamentales de dicho orden. Así la Constitución opera como el vértice y el punto de apoyo de todo ese orden normativo. En tales condiciones, la legislación restante queda obligada a inspirarse y a no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, pues de otra suerte dicha legislación, al estar desprovista de principios rectores que la unifiquen y le den congruencia, irremediablemente se precipitaría en el caos jurídico, propiciando continuas contradicciones y desvíos dentro de un mismo orden normativo. Por eso la Constitución es indistintamente calificada como Ley Fundamental y como Ley Suprema; porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo Derecho Positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional."⁷

El principio de la supremacía de la Constitución es desarrollado por el maestro Ignacio Burgoa en este mismo sentido diciendo: "Si la Constitución es la "ley fundamental", al mismo tiempo y por modo inescindible es la "ley suprema" del Estado. Fundamentalidad y supremacía, por ende son dos conceptos inseparables que denotan dos cualidades concurrentes en toda Constitución jurídico-positiva, o sea, que ésta es suprema por ser fundamental y es fundamental porque es suprema. En efecto, si la Constitución no estuviese investida de supremacía, dejaría de ser el fundamento de la estructura jurídica del Estado ante la posibilidad de que las normas secundarias pudiesen contrariarla sin carecer de validez formal. A la inversa, el principio de supremacía se explica lógicamente por el carácter de ley fundamental que ostenta la Constitución, ya que sin el no habría razón para que fuese suprema. Por ello, en la pirámide Kelseniana la Constitución es a la vez la base y la cumbre, lo fundatorio y lo insuperable, dentro de cuyos extremos se mueve toda la estructura vital del Estado, circunstancia que inspiró a Don José Ma. Iglesias el prologo

⁷ Loc. Cit.

que dice: "Super constitutionem, nihil; sub constitutione, omnia". (Sobre la Constitución, nada; bajo la Constitución todo).⁸

El principio de supremacía constitucional descansa en sólidas consideraciones lógico-jurídicas. En efecto, atendiendo a que la Constitución es la expresión normativa de las decisiones fundamentales de carácter político, social, económico, cultural y religioso, así como la base misma de la estructura jurídica del Estado que sobre estas se organiza, debe auto-preservarse frente a la actuación de los órganos estatales primarios y de los derivados. Dicha autopreservación reside primordialmente en el mencionado principio según el cual se adjetiva al ordenamiento Constitucional como "ley de leyes". Objetivamente, la supremacía de la Constitución implica que ésta sea el ordenamiento "cúspide" de todo el derecho positivo del Estado, situación que la convierte en el índice de validez formal de todas las leyes secundarias u ordinarias que forman el sistema jurídico estatal, en cuanto que ninguna de ellas debe oponerse, violar o simplemente apartarse de las disposiciones constitucionales. Por ende, si esta oposición, violación o dicho apartamiento se registran, la ley que provoque estos fenómenos carece de "validez formal", siendo susceptible de declararse "nula", "inválida", "inoperante" o "ineficaz" por la vía jurisdiccional o política que cada orden Constitucional concreto y específico establezca.⁹

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que debe contribuirse a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa "que dispongan las leyes", consagrando en esta última frase el Principio de Legalidad Tributaria.

En tales condiciones, La Carta Magna confirma el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, además de estar soportada en un marco constitucional que imponga la obligación primigenia general y abstracta de contribuir al gasto público del Estado. Por lo tanto, está haciendo

⁸ Burgoa, Ignacio. "Derecho Constitucional Mexicano", Segunda Edición, México, Editorial Porrúa, pág. 344.

⁹ Loc. Cit.

referencia a la llamada "piedra angular" del Derecho Fiscal, expresada al través del célebre aforismo latino "nullum tributum sine lege" (no hay tributo sin ley), es decir, no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen.

En realidad no podía ser de otra manera, la consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemorables una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y que derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

"Consecuentemente la Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera "que dispongan las leyes", significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho."¹⁰

Los enunciados a los que obedece el principio de legalidad son los siguientes:

a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada por una ley en sentido formal y material aplicable al caso.

b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les imponga la ley en sentido formal y material aplicable al caso.

¹⁰ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Op. Cit., pág. 249.

Confirmando el Principio de Legalidad la Suprema Corte de Justicia ha establecido la siguiente jurisprudencia:

Instancia: Pleno
Fuente : Apéndice 1985
Parte : I
Sección : AMP LEYES FED
Tesis : 54
Página : 105

RUBRO: IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

TEXTO: El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria

pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

PRECEDENTES:

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

3. LA SITUACION JURIDICA DE LOS EXTRANJEROS EN MEXICO.

3.1 Concepto de "extranjero".

La Constitución Mexicana, supone entre otros ámbitos de validez, el personal y ha establecido determinados requisitos que, una vez satisfechos, tienen como consecuencia que alguien sea considerado como mexicano.

"Extranjero es la persona física o moral que no reúne los requisitos establecidos por el sistema jurídico de un Estado determinado para ser considerado como nacional." ¹¹

En nuestro sistema jurídico el artículo 33 Constitucional establece que son extranjeros los que no posean las cualidades determinadas en el artículo 30 Constitucional.

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

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

Artículo 30. La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

A) Son mexicanos por nacimiento:

I. Los que nazcan en el territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres;

II. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre

¹¹ Arellano García, Carlos. "La condición jurídico-fiscal de los extranjeros en México", en Revista Jurídica de la Sociedad de Alumnos de la Escuela Libre de Derecho, México, Escuela Libre de Derecho, LXV Aniversario (1912-1977), núm.1, Tomo I, (junio de 1977), pág. 16.

mexicano nacido en territorio nacional o de madre mexicana nacida en territorio nacional;

III. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización y

IV. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B) Son mexicanos por naturalización:

I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización; y

II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos y tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que señale la ley.

Tratándose de personas morales, el artículo 9° de la Ley de Nacionalidad establece lo siguiente:

Artículo 9°. Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ellas su domicilio legal.

...

Siguiendo pues el criterio de excepción de nuestro sistema jurídico, serán personas morales extranjeras aquéllas que no cumplan con éstos requisitos.

3.2 Condición jurídica de los extranjeros.

Una vez establecidos estos conceptos, pasaremos ahora a la condición jurídica de los extranjeros.

Siguiendo a Carlos Arellano García, entenderemos por condición jurídica de los extranjeros a los "diversos derechos y

obligaciones imputables en un Estado a las personas físicas o morales que no tienen el carácter de nacionales";¹² es decir, es un concepto que alude a la esfera jurídica de las persona físicas o morales no nacionales en un Estado determinado.

El artículo 1º Constitucional establece lo siguiente:

Artículo 1º. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones con ella misma establece.

Tal ordenamiento contempla, dos supuestos que, para los efectos del tema nos interesa destacar:

a) Que en México "todo individuo" goza de las garantías otorgadas por la Constitución.

b) Que el goce de dichas garantías no puede restringirse ni suspenderse siñó en los casos y con las condiciones que la propia Constitución establece.

El primero de estos supuestos se puede analizar bajo dos aspectos.

Que todo individuo goza de las garantías individuales significa que, en materia de la posesión de tales garantías no se hará distinción alguna con motivo de raza, ideología, nacionalidad, etc., y que estas condiciones, en principio, el extranjero queda equiparado al nacional.

Por otro lado implica que el goce de las garantías, de los derechos, debe ser integro, continuo e ininterrumpido, y sólo por excepción, puede ser afectado en los casos y bajo las condiciones claramente delimitadas por la propia Constitución, lo que se traduce en la consolidación de un principio de certeza y de seguridad jurídica bien definidas.

¹² Ibid., pág. 17.

Uno de los elementos que integran esa esfera jurídica de los extranjeros será la obligación de contribuir al gasto público, correlativa al poder tributario del Estado.

4. CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO Y SU FUNDAMENTACION.

Para el licenciado De la Garza, el poder tributario es "la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".¹³ Por lo tanto constituye la columna vertebral de la actividad financiera del Estado, ya que le proporciona la fuente de recursos, para desempeñar las actividades correspondientes al mismo como son: selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de los medios para alcanzarlos, y las erogaciones y administración de recursos.

Como fundamento de este poder tributario expresamos las ideas del licenciado Guzmán Lozano: "El hombre se desarrolla en colectividad, es de la esencia de toda sociedad una estrecha vinculación entre sus miembros. La convivencia humana no es sino la recíproca común obligación de todos los individuos de ayudarse unos a otros. Este principio de solidaridad social es un deber que está en la naturaleza de todos los individuos, autónomo en cada uno, cuya finalidad es el bien y es connatural al individuo. Se trata de una obligación positiva que implica una actuación y no simplemente una abstención, dinámica, es proporcional, es un deber con todos los miembros del grupo social."¹⁴

"La obligación tributaria parte pues, de la ayuda recíproca común entre los hombres. Tiene un origen anterior al Estado, nace con la familia y se empieza a organizar con la sociedad. Pero, fue la coacción la que surgió con el Estado, no el impuesto en si mismo, cuya naturaleza es la cooperación entre los miembros de la

¹³ De la Garza Cargosa, Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", México, Editorial Porrúa, Décima Edición, pág. 193.

¹⁴ Guzmán Lozano, Emilio. "Fundamentación y Justificación del Impuesto", Revista Jus, número 100, México, 1946, pág. 483 y 484.

comunidad, independientemente de la coacción y por tanto del Estado."¹⁵

Esta obligación del individuo da lugar a la fundamentación del derecho del Estado para imponer tributos a los particulares, es la fundamentación de su Poder Tributario, que en el caso de los nacionales de un Estado se entiende claramente lo anterior, pero, aplicado a los extranjeros de este Estado es necesario precisar mejor la fundamentación de ese Poder.

Antonio Berliri cita en relación a los extranjeros: "Igualmente ilimitada es siempre en teoría, la potestad del Estado respecto a la determinación de los sujetos pasivos, ya que aquél puede someter a tributación no sólo a los propios nacionales donde quiera que residan, sino también a los extranjeros que habiten en su territorio y, al menos en teoría incluso a los residentes en el extranjero."¹⁶

Continúa señalando el profesor Berliri: "Consideraciones de orden político inducen a todo Estado a no servirse del poder tributario frente al extranjero sino en medida igual, o casi igual a aquella, con la que lo utiliza respecto a los propios nacionales; pero éste es un problema político y no jurídico: desde el punto de vista jurídico debe concluirse que el poder tributario de todo Estado es ilimitado frente a los extranjeros al igual que lo es con respecto a los propios nacionales. Existiendo en realidad factores de orden extrajurídico que inducen al Estado a limitar el ejercicio de la propia potestad tributaria muy por debajo de los límites de hecho de su soberanía. Dado que el producto tributario debe servir al mantenimiento del Estado es evidente que la imposición de los extranjeros que no tengan alguna relación de derecho o de hecho con aquel Estado sería totalmente injustificada e inicua; dado que los nacionales residentes en el extranjero se benefician de los servicios públicos del Estado a que pertenece en una medida mucho menor de aquella que lo hacen los residentes en territorio nacional, es obvio que una imposición que grave en medida igual a unos y otros chocaría contra la equidad."¹⁷

¹⁵ Loc. Cit.

¹⁶ Berliri, Antonio. "Principios de Derecho Tributario", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971, pág. 184 a la 187.

¹⁷ Loc. Cit.

"Indudablemente está en lo cierto Vanoni cuando escribe que tanto frente a los extranjeros como frente a los nacionales, el tributo aparece ligado a la participación personal - con la presencia en el territorio o con el disfrute de la nacionalidad- o a la participación económica - con la percepción de las rentas producidas en el territorio - en la vida del ente impositor."¹⁸

De lo anterior concluimos que la fundamentación filosófica del poder tributario del Estado, nace con respecto a los nacionales del deber moral de ayuda recíproca común entre los hombres y de la división del trabajo, que se traduce jurídicamente en la obligación del pago de tributos al Estado. Para con los extranjeros, en realidad el fundamento es el mismo, sin embargo, se limita dicho poder a la existencia de una relación directa con el Estado, ya que el extranjero tiene una obligación tributaria primaria con el Estado del cual forma parte, y posteriormente la tiene con aquellos con los que se relaciona.

La expresión "poder tributario" significa, en la opinión de Carlos M. Giuliani Fonrouge, "la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción" ¹⁹

Es por lo tanto fundamental determinar si, un extranjero se encuentra sujeto a la jurisdicción impositiva de un Estado del cual no es nacional. En este orden de ideas, cabe citar a Griziotti quien afirma que "Así como las obligaciones y todos los negocios jurídicos de Derecho Privado tienen una causa, las obligaciones de Derecho Público también deben tener una causa para que resulte legítima la obligación, la causa se traduce en el fin práctico, el motivo del vínculo jurídico. El fin práctico respecto de las obligaciones tributarias, consiste en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la sociedad o a la economía nacional que el Estado representa" ²⁰

¹⁸ Loc. Cit.

¹⁹ Giuliana Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero", Tercera Edición, Buenos Aires, Depalma, 1984, Tomo I, pág. 268.

²⁰ Citado por Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Décimo Séptima Edición, México, Editorial Porrúa, 1976, pág. 128.

De acuerdo con lo anterior, y como lo considera el licenciado Manuel E. Tron, "si un extranjero obtiene ingresos cuya fuente de riqueza se encuentre en México, o bien, que deriven de actividades realizadas en el territorio nacional en forma permanente, dicho extranjero deberá contribuir a los gastos públicos; pues dichos gastos al efectuarse en la prestación de servicios y en obras de infraestructura pública (como por ejemplo agua, drenaje, carreteras, telecomunicaciones, etcétera) permiten la generación de riqueza para el extranjero.²¹ Es decir, en la medida que los gastos públicos benefician al extranjero, justifican su aportación vía contribuciones.

A partir de las ideas anteriores, se debe considerar que la jurisdicción impositiva es una decisión política; la determinación de la extensión en la cual es justo o prudente sujetar el ingreso de las diversas personas o entidades al ejercicio de un poder gubernamental primario y generalmente oneroso.

A continuación trataremos de evaluar, en el caso del Estado Mexicano, la definición de su jurisdicción impositiva respecto de los extranjeros a nivel Constitucional y a nivel de la legislación federal.

5. FUNDAMENTOS EN LA CONSTITUCION POLITICA Y EN LA LEGISLACION SECUNDARIA.

5.1 Consideraciones preliminares.

El licenciado De la Garza, nos dice: "El momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general determinada cuales son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones".²²

²¹ Tron, Manuel E. "Régimen Fiscal de los Extranjeros en México", Tercera Edición, México, Editorial Themis, 1993, pág. 61.

²² De la Garza, Francisco. Op. Cit., pág. 194.

En los Estados modernos se establece para el ejercicio y aplicación del poder tributario, una serie de normas que vienen a constituir lo que se ha llamado Derecho Tributario, regulando los tributos como ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, de su potestad de imperio.

Antes de iniciar propiamente el análisis en este rubro, consideramos oportuno recordar algunos aspectos básicos respecto del ámbito personal de validez de las normas jurídicas.

Siguiendo en este punto a José Mauricio Fernández y Cuevas,²³ encontramos que los distintos niveles que una norma jurídica se encarga de regular comprenden:

i) Qué clase de conducta ha de realizarse u omitirse (ámbito material);

ii) Quién ha de realizar u omitir la conducta ordenada o facultada (ámbito personal);

iii) Dónde ha de realizarse u omitirse la conducta ordenada o facultada (ámbito espacial); y,

iv) Cuándo ha de realizarse u omitirse la conducta ordenada o facultada (ámbito temporal).

En este análisis nos enfocaremos al ámbito personal de validez de las diversas disposiciones que establecen y regulan la obligación tributaria.

5.2 Análisis de los artículo 31 fracción IV, y 73 fracciones VII y XVI constitucionales.

Estos son los preceptos que son el fundamento constitucional de la obligación de los extranjeros para contribuir para los gastos públicos.

²³ Fernández y Cuevas, José Mauricio. "Aspectos fiscales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" en Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al servicio de México, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomo I, pág. 354.

Dichos preceptos señalan lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

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

En primer lugar hay que destacar, como lo señala el licenciado Fernández y Cuevas, que el ámbito personal del artículo 31, fracción IV como norma jurídica, "comprende única y exclusivamente a sujetos que de acuerdo con la misma Constitución poseen una calidad jurídica específica: mexicanos".²⁴

De esta circunstancia se deriva una interrogante fundamental: ¿únicamente los mexicanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos y no así los extranjeros?

Sobre este particular se han pronunciado diversos autores, de los cuales creemos oportuno citar a los siguientes:

Ernesto Flores Zavala señala que: "aún cuando el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y, en consecuencia, puede hacerlo el legislador ordinario."²⁵

²⁴ Ibid., pág. 3

²⁵ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., pág. 198.

Alfonso Cortina Gutiérrez sostiene que: "La obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a los deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido que los extranjeros estén excluidos del pago del tributo".²⁶

Felipe Tena Ramírez afirma que: "correlativa a su vez de la facultad del Congreso para imponer contribuciones, es la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (artículo 31, fracción IV). El artículo 33 de la Constitución de 1857 ampliaba expresamente esta obligación a los extranjeros, lo cual se justifica, pues si estos reciben al igual que los nacionales la protección del poder público para sus personas y sus bienes, sería indebido que no contribuyeran a los gastos que demanda dicha protección. Aunque no conste ya en la ley suprema, nadie discute esa obligación, que por otra parte no necesita ser consignada en la Constitución, pues ella surge lo mismo en los nacionales que en los extranjeros de la facultad general que tiene el Congreso de imponer contribuciones".²⁷

Fernández y Cuevas dice que "afirmar que de conformidad con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General, los mexicanos están obligados a pagar impuestos, sólo significa que la conducta consistente en no pagar impuestos es 'antijurídica' y en tal virtud y, precisamente, en tanto tal, constituye la condición de una sanción".²⁸

El licenciado Manuel E. Tron dice que: "así como las facultades del Congreso de la Unión para establecer contribuciones y para legislar en materia de condición jurídica de los extranjeros, podemos concluir que del hecho de que los mexicanos estemos obligados a contribuir, no se desprende necesariamente que los no

²⁶ Carrasco Iriarte, Hugo. "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria", México, Editorial Themis, 1987, pág. 72.

²⁷ Tena Ramírez, Felipe. "Derecho Constitucional Mexicano", Décimo Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1978, pág. 361.

²⁸ Fernández y Cuevas, José Mauricio. Op. Cit., pág. 352.

mexicanos, que los extranjeros no lo estén, pues el hecho de señalar una obligación expresamente para unos no libera de la misma de la misma a los otros en tanto se faculta al Congreso en los términos antes comentados".²⁹

En nuestra opinión la interpretación realizada por el licenciado Fernández y Cuevas y por el licenciado Tron es adecuada cuando concluyen diciendo: "que en tanto exista una ley federal que así lo indique, los extranjeros estarán obligados a contribuir para los gastos públicos, sin que se pueda interpretar a contrario sensu la fracción IV del artículo 31 Constitucional no imponiendo dicha obligación a los extranjeros".

La anterior interpretación a más de que todo nuestro sistema fiscal la avala, tiene a un fundamento de orden práctico, por la obligación contributiva que genera quien recibe los beneficios de la prestación de los servicios públicos para producir su propia riqueza.

Sin embargo debe reconocerse que la fracción IV del artículo 31 Constitucional fue creada por el Congreso Constituyente en un momento histórico en el que la nacionalidad era el único sistema de sujeción a la jurisdicción tributaria, que al evolucionar los conceptos jurídico-fiscales, para cambiarla por la residencia como sistema de sujeción a la jurisdicción tributaria, dejó ésta norma constitucional con un rasgo histórico, mismo que es necesario actualizar, por lo importante que es el tema de los impuestos en un Estado moderno y soberano.

Es por lo anterior que mi propuesta es una reforma con la adecuada técnica constitucional que establezca expresamente además de la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, la misma obligación para los extranjeros, y enunciar el Principio de Legalidad en materia tributaria con la característica de la generalidad para ambos tipos de sujetos pasivos, reconociendo que el nuevo sistema de sujeción a la jurisdicción tributaria es la "residencia".

²⁹ Tron, Manuel E. Op. Cit., pág. 64.

5.3 Tratados Internacionales sobre condición de los extranjeros.

Existen varios Tratados Internacionales sobre la materia, los cuales enunciamos a continuación:

a) La Convención sobre Derechos y Deberes de los Estados, firmada en Montevideo, el 26 de diciembre de 1933.

b) La Declaración de los Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en París, el 10 de diciembre de 1948.

c) La Convención Americana sobre Derechos Humanos, aprobada por la Conferencia Especializada Interamericana de San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, la cual establece una Comisión y una Corte Interamericana de Derechos Humanos.

d) La Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial de las Naciones Unidas (Asamblea General), Resolución 2106 A (XX), el 21 de diciembre de 1955, ratificada por México en 1975.

De los instrumentos internacionales antes citados cabe señalar cuatro aspectos generales referentes a la condición jurídica de los extranjeros:

a) Todo extranjero debe ser reconocido como sujeto de derecho y, por ello concedérsele respeto a su derecho a la libertad.

b) Debe de respetarse los derechos adquiridos por el extranjero.

c) Se le debe de dar al extranjero acceso a los procedimientos judiciales.

d) El extranjero debe de ser protegido contra toda amenaza a su vida, libertad, propiedad y honor.

Uno de los documentos internacionales en el que existe una disposición específica sobre la obligación de los extranjeros de pagar contribuciones es la Convención sobre Condición de los

Extranjeros, firmada por México en la ciudad de La Habana, Cuba, el 20 de febrero de 1928, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 1931.

Los Estados firmantes del tratado con nuestro país fueron Perú, Uruguay, Panamá, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Bolivia, Venezuela, Colombia, Honduras, Costa Rica, Chile, Brasil, Argentina, Paraguay, Haití, República Dominicana, los Estados Unidos de América y Cuba.

La Convención consta de 9 artículos, de entre los cuales destaca, para nuestro fines, el artículo 4°, que a la letra dice:

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

Por otro lado, consideramos oportuno destacar el contenido del artículo 5° de la misma convención, que 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", lo que implica el beneficio para los extranjeros contribuyentes de impuestos mexicanos, de los principios constitucionales de Legalidad, Generalidad, Obligatoriedad, de Vinculación con el Gasto Público, de Proporcionalidad y de Equidad Tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV constitucional, entre otros, con los consecuentes problemas de interpretación antes apuntados.

CAPITULO II

CRITERIOS DE SUJECION A LA JURISDICCION TRIBUTARIA

1. GENERALIDADES

Los problemas de la moderna imposición internacional han adquirido gran trascendencia por el comercio que se realiza entre los particulares a través de los territorios de varios países, en los cuales realizan inversiones de su capital, obteniendo utilidades de ellas, y que, al cruzar esos ingresos las fronteras tanto del país donde se produjeron como las del Estado donde reside el inversionista, pueden verse sometidas al pago de impuestos correspondientes en cada una de estas entidades estatales, por considerarlos sujetos a su tributación, en sus respectivas legislaciones.

Esta posibilidad de que dos o más países sometan a su jurisdicción impositiva un mismo sujeto del impuesto, por el mismo hecho generador, es consecuencia del ejercicio de su poder tributario, que tiene su fundamento como se vio en el capítulo anterior en el poder de imperio que tiene el Estado sobre su territorio y en la obligación connatural de toda persona de contribuir para los servicios públicos que recibe.

Es por esta razón, que un país puede aplicar criterios diversos para establecer en su legislación fiscal los hechos o actos

jurídicos por los cuales se generará la obligación para las personas físicas y morales de pagar impuestos.

El licenciado Manuel E. Tron los denomina como factores de vinculación y los define de la siguiente manera: "Los factores de vinculación son todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado."³⁰

Es necesario además que el factor de vinculación relacione de tal forma al sujeto con el Estado impositivo, que la obligación de contribuir resulte connatural a la relación establecida entre ambos sujetos. En este orden de ideas, no es un factor de vinculación suficiente el simple tránsito por el territorio de un Estado, sino que se requeriría, en este caso, de una residencia o sede de negocios efectiva, de una presencia relevante en el territorio y en la economía del país, salvo por lo que hace a los impuestos indirectos que, por su propia naturaleza, pueden resultar aplicables aun a los meros transeúntes por los actos gravados que realicen en el transcurso de su estadía en un determinado Estado.³¹

Los criterios que generalmente adoptan los Estados soberanos para el cobro de los impuestos son los que se tratarán en este capítulo.

Estos criterios son distintos según el Estado de que se trate, los diferentes países han optado por desarrollar un sistema tributario en el cual se comprendan varios de estos criterios de vinculación, a fin de que bajo un sistema tributario justo, se obtenga la mayor recaudación de contribuciones, tratando de evitar problemas de doble imposición, de tratos diferentes a los sujetos pasivos del impuesto, con el propósito de obtener la equidad, neutralidad, y eficiencia del sistema tributario.

³⁰ Ibid., pág. 78.

³¹ Loc. Cit.

Los Tratados Internacionales celebrados con las distintas naciones han sido el medio que ha permitido el logro tales objetivos dentro de un Estado, aspecto que tocaremos en capítulos posteriores.

Los principales criterios de sujeción son:

1.- Personales: Nacionalidad de un individuo o de una persona jurídica, domicilio y residencia habitual.

2.- Reales: Lugar de ubicación de los bienes objeto del hecho o acto jurídico.

3.- Relativos a los actos: Lugar de realización del acto o hecho jurídico.

Algunos de estos puntos de sujeción son mera expresión de un hecho, tal como la situación de un inmueble o la estancia de un individuo en un país en un momento dado. Otros son integrantes de conceptos jurídicos como son la nacionalidad, el domicilio, o bien que requieren de una calificación jurídica como lo es el lugar de perfeccionamiento de un contrato.

El criterio de sujeción determina la aplicación de una determinada ley; por lo tanto, es muy importante que el legislador al establecerlos prevea las situaciones a las cuales piensa aplicar la ley y darle la forma debida a los mismos.

Doctrinalmente se clasifican en:

a) Subjetivos.- Se les denomina así cuando se refieren a las características del sujeto del impuesto, y principalmente en la relación que éste tiene con el Estado.

b) Objetivos.- Se les denomina así cuando se refieren a características de los hechos imponibles sin tomar en cuenta las características del sujeto del impuesto.

Estos criterios de vinculación pueden ser definidos o entendidos en diferente forma por lo cual aún cuando entre dos países se adopte un mismo concepto, se puede dar lugar a doble tributación, si la conceptualización de estos es diferente.

El Estado al estructurar su sistema tributario puede utilizar los criterios de vinculación señalados; seguir el principio de residencia, o bien, el de fuente de riqueza, lo que afectara todos sus sistemas de relaciones con los extranjeros dándole una calificación dentro del marco de las relaciones internacionales.

Actualmente cuando el Estado sigue criterios de vinculación objetivos, se dice que sigue el principio de la fuente de riqueza, cuando sigue principios de vinculación subjetivos, se dice que sigue el principio de residencia.

Por lo general, estos principios dan origen a dos tipos de imposición, una global, por todos los ingresos percibidos, para quienes siguen el principio de residencia, y una celular, que grava sólo el ingreso de fuente doméstica a los bienes localizados dentro del territorio.

En la práctica no existe la observancia de un principio u otro en su forma absoluta, sino que se combinan ambos principios, ocasionándose que también se tenga un uso combinado de principios jurisdiccionales: universalidad y territorialidad, es decir los países sujetan a sus nacionales o residentes a una imposición global universal, referida a todos los ingresos percibidos por el sujeto del impuesto y, a los extranjeros o no residentes, a una imposición celular, referida a un ingreso específicamente. Como sucede en el caso de México que combina sus criterios de vinculación y sujeta a imposición global a los residentes y a los no residentes los grava cuando la fuente de ingreso esta en el país.

2. LA NACIONALIDAD.

2.1 La nacionalidad como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria.

El criterio más antiguo para considerar a una persona como sujeta a la jurisdicción tributaria es el de la nacionalidad, según este criterio, un Estado tiene derecho a exigir el pago de impuestos sobre todos los bienes o rentas percibidas por sus nacionales, así se trate de bienes situados en el exterior o de rentas percibidas

fuera de su territorio, desde luego, también estarán sujetos a su tributación los nacionales que residan en el extranjero respecto de sus rentas cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde provienen las mismas.

Respecto a los individuos, la nacionalidad es el criterio natural para hacer a una persona contribuyente respecto del país del que es nacional; pero, para no dejar libres de gravamen a quienes no siéndolo habiten el país, se combina con el criterio de residencia.

Desde el punto de vista tributario, el concepto de nacionalidad como criterio de sujeción en la moderna teoría ha sido superado y las nuevas tendencias se marcan por puntos de sujeción que permitan el desarrollo del comercio y de la industria, dentro del signo de nuestra época de gran movilidad de personas y capitales de una parte del globo a otra que favorezca en forma más apropiada sus intereses y deseos de desarrollo y bienestar. Esto debido también a la tendencia de dar un tratamiento igualitario a los nacionales y extranjeros.

Observándose lo anterior en México se modificó en 1981 la Ley del Impuesto sobre la Renta para cambiar el criterio de sujeción de nacionalidad por el de residencia. Sin embargo, como en el primer capítulo se trato, nunca se reformó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para dar un adecuado fundamento a esta reforma, y a la fecha el artículo 31 fracción IV Constitucional sigue contemplando el criterio de la nacionalidad como fundamento de nuestro sistema tributario.

Por último, hacemos notar que la utilización de la nacionalidad como elemento de sujeción tributaria, combinado con el de domicilio o residencia, da origen a una jurisdicción tributaria cuyo ámbito se determina sobre una base de "renta mundial". En esta hipótesis, la nacionalidad es fundamental, quedando entonces las empresas sujetas a la potestad tributaria por razón del lugar de constitución o sede efectiva, independientemente del lugar geográfico en donde las mismas actúan. Este criterio de renta mundial adoptado por los países desarrollados posee una raíz política innegable por cuanto a que en su expresión inicial se parte de la premisa de que la responsabilidad fiscal de una persona es una parte de las obligaciones que tiene ésta para con

el Estado, obligación que por ser inherente a su condición de nacional, no la abandona cuando aquella se radica en el exterior.

2.2 La nacionalidad en la Teoría General del Derecho.

Sin pretender un estudio extensivo con respecto a la nacionalidad, tan sólo indicaremos que: en Derecho Romano se marcó claramente la distinción entre la "natio" significando un grupo sociológicamente formado, y el "populus" agrupación unificada por el Derecho.

Esta distinción subsiste por toda la edad media y se desvanece hasta el renacimiento cuando empiezan a usarse indistintamente las ideas de pueblo y nación con significado equivalente, viniendo a ser substituido posteriormente el primer concepto por el segundo. No puede decirse que este movimiento de superposición de los dos conceptos se certificaría simultáneamente en toda Europa. Lo fue primero en aquellos países en que la población había perdido la conciencia de su diversidad étnica.

La nacionalidad no puede definirse jurídicamente si no es dentro del Estado; para que tal concepto adquiriera valor jurídico precisa que sea condición o resultante de las normas de derecho que tienen siempre como centro de producción al Estado.

Toda persona física o moral forma parte de un Estado, siendo éste, por medio de su legislación interna el que atribuye al individuo el vínculo jurídico y político que determina su pertenencia al mismo Estado, a este vínculo se le ha llamado nacionalidad. Autores como Niboyet la definen como "El vínculo político y jurídico que liga a un individuo con el Estado."³²

Además de su aspecto jurídico, la nacionalidad tiene un significado sociológico. En este aspecto la nacionalidad no es otra cosa que un conjunto de signos materiales y espirituales que conforman y unen a los grupos humanos. Estos signos materiales son la región geográfica, la herencia etnológica o racial, etc. Y desde el punto de vista espiritual podemos considerar al lenguaje, la religión, tradición, costumbres, la conciencia común, etc.

³² Niboyet, J.P. "Principios de Derecho Internacional Privado", Traducción por Andrés Rodríguez Ramón, Editora Nacional, México, 1965, pág. 1.

Considerando ambos aspectos forman un conjunto de factores que hacen un distingo propio de los grupos étnicos.

Lerebours-Pigeonniere define la nacionalidad como "la calidad de una persona en razón de su nexo político y jurídico que la une a un Estado, del cual ella es uno de los elementos constitutivos".³³

"Así de su definición de nacionalidad se destacan tres elementos esenciales: el Estado que la otorga, el individuo que la recibe y el nexo que se establece entre ambos.

a) El Estado que la otorga.- La nacionalidad sólo puede otorgarla un Estado soberano, el cual establece de manera unilateral y discrecional las condiciones y requisitos según los cuales debe regirse la nacionalidad, los cuales determinan, entre otras cuestiones, su adquisición, pérdida, transmisión, etc.

Esta unilateralidad y libertad de todo Estado soberano para determinar la regulación de su propia nacionalidad no debe hacer perder de vista que ese Estado se encuentran en una comunidad internacional; por tanto, dicha regulación deberá hacerla de manera que no provoque problemas y conflictos de nacionalidad.

b) El individuo que la recibe.- Toda persona física y moral es sujeto capaz de recibir una nacionalidad, condición que constituye un derecho de la persona; sin embargo, a menudo y por diversos motivos, algunas personas carecen de nacionalidad, en cuyo caso se conocen con el nombre de apátridas.

Una persona física puede llegar a tener una o más nacionalidades, aunque lo más deseable es que, al llegar a su mayoría de edad, opte por una sola; no obstante los problemas que pueda suscitar la doble o múltiple nacionalidad se resuelven en forma relativa y se minimizan cuando dos o más Estados celebran tratados, convenios o acuerdos acerca de la materia.

c) El nexo de la nacionalidad.- En este elemento se pueden considerar dos aspectos esenciales: la naturaleza del nexo y los principios en los que se basa la atribución del mismo.

³³ Citado por Pereznieto Castro, Leonel. "Derecho Internacional Privado", México, Editorial Harla, Quinta Edición, 1993, pág. 33 y 34.

En cuanto a la naturaleza del nexo, algunos autores sostienen que debe considerarse ubicada dentro del ámbito del derecho público, de manera específica dentro del derecho constitucional y administrativo, pues se trata de un estatuto establecido por las constituciones de los países y reglamentado y aplicado por los órganos administrativos de los gobiernos.

Los principios que fundamentan el nexo obedecen a factores históricos, a las necesidades del Estado y a consideraciones de orden internacional.

La historia demuestra cómo los habitantes de cualquier sociedad desarrollada, en la cual la riqueza generada por las personas que la integran se redistribuye en su propio beneficio, el Estado afronta diversas necesidades que solo son subsanables con el concurso y esfuerzo de sus nacionales. Dicho con otras palabras, el Estado es simplemente una entelequia, un concepto jurídico que sólo se justifica en la medida en que realiza los fines de las personas que lo forman y al mismo tiempo; puede decirse que el nexo de la nacionalidad, en su calidad de vinculante entre la persona y el Estado es necesario para ambos."³⁴

Sin embargo, el concepto de nacionalidad examinado como criterio de sujeción tributaria, supone ciertamente una noción jurídica de la nacionalidad, es decir en su carácter legal como vínculo que une al individuo con el Estado, y no como proyección del concepto sociológico.

La nacionalidad que atribuyen los Estados se puede clasificar en atribución de origen y la atribución adquirida por propia voluntad del interesado.

La nacionalidad para las personas físicas se adquiere según las distintas legislaciones por el principio del lugar de nacimiento llamado "ius soli", adoptado por los países de inmigración, y por el principio del "ius sanguinis", que consiste en atribuir a la persona la nacionalidad de sus padres, sin tomar en consideración el lugar de nacimiento, este principio es adoptado por los países de emigración.

³⁴ Loc. Cit.

Muchos países incluidos entre ellos México, combinan ambos criterios para otorgar la nacionalidad, así podemos encontrar que resulten conflictos de nacionalidad porque los Estados apliquen diversos criterios para atribuir la misma, considerando con frecuencia a una misma persona como su nacional respectivamente.

Asimismo la doctrina se ha preocupado por establecer un criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria para las personas morales, que sea universalmente válido y justo, al respecto la licenciada Beatriz Chapoy Bonifaz apunta: "Respecto a las personas jurídicas, los criterios principales para sujetarlas a imposición, son atender al sitio de constitución, considerándolas como nacionales del país cuyas leyes hacen derivar su existencia legal; o atender a la sede del centro de dirección desde donde se controla el funcionamiento de la compañía. Hay otros criterios atendiendo al país en el que las actividades son generalmente desarrolladas, la localización de las instalaciones más importantes, la residencia de los accionistas dominantes o de la Asamblea de Directores".³⁵

2.3 Atribución de la nacionalidad.

El Estado es quien a través de su propio orden jurídico establece quienes son sus nacionales, al ser la población un elemento fundamental de esta organización política y siendo la nacionalidad jurídicamente el atributo que señala al individuo como miembro del pueblo de un Estado, es un aspecto que no deja de regularse en la parte orgánica de las Constituciones de los diferentes países. Sin embargo, ni aún siendo este asunto una de las decisiones fundamentales de un Estado soberano, puede romper arbitrariamente las normas prescritas por el Derecho Internacional, al conferir o atribuir nacionalidad a los individuos a los cuales no les corresponde, provocando problemas y conflictos de nacionalidad.

A este respecto, en 1930 la Sociedad de las Naciones hizo a todos los países las siguientes recomendaciones:

³⁵ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. "Veinte Años de Evolución a la Imposición a los Rendimientos de Capital", (1956-1976) Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 1977, pág. 211.

a) Todo individuo debe poseer nacionalidad.

b) Todo individuo no debe poseer más de una nacionalidad.

Ambos principios fueron recogidos por la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, expedida en París (10 de diciembre de 1948), por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas.

El concepto de nacionalidad, así como el medio para atribuir y aceptar o rechazar la nacionalidad en el caso de las personas morales, es objeto por parte de quien estudia Derecho Internacional Privado, de grandes teorías y polémicas, en las que se tienen las más variadas opiniones, por lo que sólo se señala que en el caso de México se atribuye nacionalidad a las personas físicas en la forma señalada en el artículo 30 Constitucional, y para el caso de las personas morales, se reconoce esta en el artículo 9 de la Ley de Nacionalidad al establecer:

Artículo 9. Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal.

3. EL DOMICILIO.

3.1 El domicilio como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria.

La evolución del Derecho Tributario, provocó que internacionalmente ya no se considerase el criterio de la nacionalidad como el más óptimo para la sujeción de una persona a la jurisdicción tributaria de un país, por lo que el domicilio tomó preeminencia, considerando que era un criterio más justo.

Este criterio sujeta a la persona física o moral a contribuir en el Estado en donde tenga su domicilio, sin importar la nacionalidad que tengan.

Sin embargo, se ha preferido utilizar el concepto de residencia como medio de sujeción al sistema tributario y no el domicilio. En

lo anterior, influye el hecho de que el domicilio es ante todo un concepto jurídico desarrollado a través del tiempo y su estructura es más compleja en relación a la que presenta la residencia. El domicilio como criterio de vinculación permite el manejo de obligaciones y derechos de carácter fiscal a un nivel interno, pero impidiendo en una relación con el extranjero la suficiente flexibilidad para resolver las situaciones propias que presenta la tributación cuando intervienen autoridades tributarias de distintos países, lo que propicia que los tratados sobre doble tributación, el domicilio no goce de la aceptación que se muestra por el concepto de residencia.

Lo anterior no obstaculiza que en legislaciones que no tienen el suficiente desarrollo doctrinario o cuando convenga a los intereses del país se utilice el concepto de domicilio.

Pugliese señala: "Es evidente, sin embargo, que la noción de domicilio fiscal de los extranjeros tiene valor solamente para los efectos del derecho tributario formal y procesal interno y no influye en manera alguna sobre las relaciones de derecho tributario internacional"³⁶ reafirmando las ideas expuestas con anterioridad.

3.2 Concepto del domicilio.

El domicilio es ante todo un concepto jurídico que nace del Derecho Civil y se transformó y aplicó a la teoría del Derecho Fiscal para complementarlo e integrarlo al mejor cumplimiento de sus fines.

"La palabra domicilio, deriva del griego domus, casa y del latín, domicilium. Puede tener dos acepciones; la primera, la casa o lugar donde se habita y la segunda, la residencia de una persona. Ambas acepciones se complementan, aunque la última sea la más exacta"³⁷

³⁶ Pugliese, Mario. "Compendio de Derecho Financiero", Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1976, pág. 182.

³⁷ Valverde Valverde, Calixto. "Tratado de Derecho Civil Español", Tomo I. Parte General, Madrid, 1935, página 364. Citado por Galindo Garfias, Ignacio. "Derecho Civil", Décima Edición, México, Editorial Porrúa, 1990, pág. 360.

"El domicilio es un atributo de la persona, se define como el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él"³⁸

La Convención Interamericana sobre Domicilio de las Personas Físicas en el Derecho Internacional Privado celebrada en Montevideo, Uruguay en 1979, ratificada por México en 1987, dice en su artículo 2° lo siguiente:

Artículo 2°. El domicilio de una persona física será determinado, en su orden, por las siguientes circunstancias:

1. El lugar de la residencia habitual;
2. El lugar del centro principal de sus negocios;
3. En ausencia de estas circunstancias, se reputará como domicilio el lugar de la simple residencia;
4. En su defecto, si no hay simple residencia, el lugar donde se encontrare.

"El concepto jurídico de domicilio tiene dos elementos:

- 1.- La residencia habitual o sea, el dato objetivo, susceptible de prueba directa, y
- 2.- El propósito de establecerse en determinado lugar o sea, el dato subjetivo que no podemos apreciar siempre mediante prueba directa, pero que es posible comprobar a través de presunciones."³⁹

Estos dos elementos conformaban el anterior texto del artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal, antes de la reforma de

³⁸ Galindo Garfias, Ignacio. "Derecho Civil", Décima Edición, México, Editorial Porrúa, 1990, pág. 360.

³⁹ Rojina Villegas, Rafael. "Compendio de Derecho Civil", Editorial Porrúa, Décimo Segunda Edición, México 1976, Tomo I, pág. 187.

1988, en el cual, se presumía que una persona tenía el propósito de residir en un determinado lugar, si permanecía en él por más de seis meses.

"En el texto del artículo 29 después de la reforma de 1988, se prescinde del propósito o intención y basta para fijar el lugar del domicilio de una persona, que permanezca en un lugar por más de seis meses. Es suficiente el hecho de permanecer en ese lugar, sin que interese en manera alguna el propósito o la intención de radicar allí, para que esa persona haya adquirido domicilio."⁴⁰

El texto actual del artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal, es el siguiente:

Artículo 29. El domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar donde se halle.

En cuanto a las personas morales, el Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 33 dice:

Artículo 33. Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se haya establecido su administración. Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a esos actos se refiere.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

Por su parte el artículo 32 del Código Civil para el Distrito Federal, establece una regla para dirimir los conflictos que se presentasen cuando con base en los artículos anteriores se

⁴⁰ Galindo Garfias, Ignacio. Op. Cit., pág. 360.

considerase que una persona tiene dos o más domicilios, el artículo 32, a la letra dice:

Artículo 32. Cuando una persona tenga dos o más domicilios se le considerará domiciliada en el lugar en que simplemente resida, y si viviere en varios, aquél en que se encontrare.

Los efectos del domicilio desde el punto de vista civil son:

"En primer lugar, el domicilio como atributo de la persona tiene por objeto determinar un lugar para recibir notificaciones, emplazamientos, etc. (artículos 114 y 117, del Código Procedimientos Civiles para el Distrito Federal).

En segundo lugar, el domicilio llena la función de precisar el lugar donde una persona debe cumplir con sus obligaciones, por regla general. (artículo 2082 del Código Civil para el Distrito Federal).

En tercer lugar, el domicilio sirve para fijar la competencia del juez (artículo 156 fracciones V a XII, del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal).

En cuarto lugar, el domicilio tiene por objeto establecer el lugar donde se han de practicar ciertos actos de estado civil (celebración de matrimonio, levantamiento de actas de nacimiento, de defunción, etc.)

Y por último, es función primordial del domicilio realizar la centralización de los bienes de una persona, en caso de juicios universales (quiebra, concurso o herencia)."⁴¹

3.3 El domicilio en el Derecho Fiscal Mexicano.

El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 10. Se considera domicilio fiscal:

⁴¹ Ibid., pág. 362.

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de las personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

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

Es posible distinguir en este artículo del Código Fiscal de la Federación que los supuestos para considerar el domicilio de una persona, son completamente objetivos, sin darle importancia al elemento subjetivo del domicilio, incluso si el contribuyente hubiere externado su intención de considerar otro lugar como su domicilio, la ley no le reconoce validez alguna estableciendo en

forma imperativa los elementos objetivos, dándole lugar sólo al "domicilio legal".

Sólo se reconoce el "domicilio voluntario" en el caso del domicilio que establece el contribuyente para oír y recibir notificaciones al momento de presentar una promoción ante autoridades fiscales como lo establece el artículo 18 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Los efectos desde el punto de vista civil son ampliados en el derecho tributario y podemos agregar a los anteriores que constituyen la base los siguientes:

- 1.- El domicilio de una persona sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto.
- 2.- En los Estados Federales sirve para determinar que Entidad Local o Municipio tienen derecho a gravar.
- 3.- Sirve para determinar la oficina en que el sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.
- 4.- Para fijar que oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al Estado."⁴²
- 5.- Para determinar el lugar en donde la autoridad fiscal podrá llevar acabo las notificaciones y cualquier otro tipo de diligencias.

4. LA RESIDENCIA.

4.1 La residencia como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria.

⁴² Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., pág. 198.

El principio de residencia consiste en que los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por personas físicas y morales, cuando éstas posean el carácter de residentes en el mismo, conforme a las leyes aplicables, este principio es invocado por los países altamente desarrollados y exportadores de capital, pues son éstos los más interesados en gravar los ingresos de los residentes en su territorio, no obstante que dichos ingresos se hayan obtenido en otros países.

4.2 La residencia en la Teoría General del Derecho.

La residencia como anteriormente se explicó, desde el punto de vista del Derecho Civil, es sólo una situación de hecho que forma parte del concepto de domicilio; sin embargo, en materia fiscal, la residencia es un concepto autónomo, teniendo gran variedad de facetas de acuerdo con la legislación de los diferentes Estados.

La licenciada Chapoy Bonifaz dice al respecto: "La mayoría de los países que gravan el ingreso extranjero, se basan en este criterio. El término 'residencia' da lugar a múltiples problemas por la diversidad de criterios que siguen los distintos países para definirlo, ya sea atendiendo al domicilio, a la presencia en el país por un período determinado, o la ejecución de hechos que hagan presumir la voluntad de residir en el país.

Por lo que respecta a las sociedades, también existen varios criterios para determinar la residencia, atendiendo al lugar de constitución, al país desde el cual se ejerce el control de la sociedad, al país en que se encuentra establecida la oficina principal, a aquel en que se reúne el consejo de administración, o al de residencia de los principales accionistas o al país en que se desarrollan las actividades propias del negocio."⁴³

En tesis general y de acuerdo con el Derecho Civil, la "residencia" connota una relación material de permanencia entre una persona y un lugar determinado, que si bien se califica jurídicamente, se constituye fundamentalmente por una circunstancia de facto. Sin embargo, el hecho de que la residencia

⁴³ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. Op. Cit., pág. 182.

este sujeta a calificación jurídica, puede producir y produce la discriminación impositiva, que precisamente es la que se intenta evitar, cuando los Estados de que se trate usen la prueba de residencia, pero definan el concepto de residencia cada uno en forma diferente.

Los criterios para determinar la residencia de una persona en un determinado Estado, varían de legislación en legislación, los más comunes son:

a) Es residente quien se encuentra domiciliado en el territorio del Estado.

b) En otros Estados, el residente es una persona que mantiene una habitación permanente en ese Estado.

c) En una tercera clase de Estados, una persona es residente cuando mantiene una "habitación permanente" por un período de tiempo determinado durante el año fiscal.

d) En una cuarta clase de Estados, una persona es residente cuando simplemente se encuentra dentro del territorio de un Estado, por un período de tiempo determinado durante el año fiscal.

e) Por último, en otros Estados, se es residente si se es ciudadano.

4.3 La residencia en el Derecho Tributario Internacional.

El concepto de residencia es actualmente el principal criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria de un Estado, y su concepto ha sido empleado por los tratados de doble tributación.

El Texto del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, Informe 1977, del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.), traducción no oficial al español, que a la letra dice:

Artículo 1°. Ambito subjetivo.

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 4°. Residente.

1. A los efectos del presente Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a la imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que obtengan en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física resulte residente de ambos Estados Contratantes, el caso se resolverá de la siguiente manera:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física, sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Se desprende de los artículos del modelo O.C.D.E., que en el ámbito internacional, se tiene a la residencia como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria y de acuerdo con la estructura que se le imprime, presenta la siguiente característica: Se aplica a quien está gravado por todo su ingreso (renta mundial), y se desarrolla en el artículo 4, el proceso para definir con que Estado se tiene una verdadera integración económica.

En el primer párrafo del artículo 4°, se habla de residencia, en el sentido de criterio de vinculación utilizado por el Estado contratante que sujeta a imposición universal al residente del mismo, excluyendo a los que son contribuyentes por fuente de riqueza.

En Derecho Internacional Privado, para resolver los conflictos de leyes, se ha buscado utilizar según el profesor L.I. de Winter, el concepto de residencia como elemento autónomo para ser aplicado a todas las legislaciones, teniendo como fundamento las siguientes pautas:

"a) Al establecer su residencia una persona, escoge al mismo tiempo el medio ambiente en el cual va a vivir, y la esfera jurídica que ha de regir sus actos.

b) Los actos se dan en el lugar en que se reside, y se busca resolver los problemas de acuerdo con la ley en que se reside.

Continúa señalando el profesor De Winter, a la objeción suscitada en relación a las normas de conflicto de leyes basadas en el domicilio, por los diferentes significados que son atribuidos a la

noción de domicilio, se aplicó el nuevo concepto de "residencia habitual" y prácticamente se desaloja del moderno Derecho Internacional Privado la concepción del "domicilio". Se reafirmó que la "residencia habitual" significaba una situación de hechos opuesta al domicilio como concepto legal, es una noción de hecho que no necesita de una conexión con un sistema jurídico.

Se puede tener distintos conceptos sobre la "residencia habitual" pero se tienen ventajas de tener mayor amplitud para decidir si una persona tiene o no la residencia en un país. Se considera que se tiene la residencia habitual cuando se ha integrado socialmente al grupo y se presupone una permanencia por tiempo determinado en ese lugar."⁴⁴

Fiscalmente es imposible pedir que se tenga la integración social a la que se refiere el profesor De Winter, debido a que él empleó el concepto para resolver problemas derivados del estado civil de las personas, sin embargo, los lineamientos establecidos se pueden enfocar al derecho fiscal.

Internacionalmente corresponde buscar un concepto de vinculación que permita la justa atribución de competencia tributaria de los Estados y, el que mejor responde a las necesidades, es el de la residencia, la que es una situación de hecho que presupone una integración a la vida económica de un país. Se establece un mayor grado de integración en el siguiente orden:

- a) vivienda permanente a su disposición.
- b) relaciones económicas y personales.
- c) donde se vive de manera habitual.
- d) discusión a casos particulares o excepcionales.

Fuera de los tratados sobre doble tributación, la residencia no opera como elemento de distribución de competencia tributaria, tiene una función diferente que establecer el ámbito de competencia subjetiva de la ley, y busca al igual que la nacionalidad, el domicilio, etc., un punto de conexión que permita

⁴⁴ L.I. De Winter, "Nationality or Domicile", Academia de Derecho internacional, Printed in the Netherlands by A.W. Sijthoff, Printing Division Lyden 1968, pág. 23 a la 26.

la correcta aplicación de la Ley. Sin embargo, opera sobre las mismas bases y debe ser una situación de hecho que implique una integración a la vida y economía del país.

4.4 La residencia en el Derecho Fiscal Mexicano.

En el caso de México el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación señala:

Artículo 9°. Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

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

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. A las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.

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

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

4.4.1 Las partes integrantes del territorio nacional.

Como el objeto directo de la residencia es el territorio nacional, es importante tener bien presente cuales son las partes que lo componen.

El artículo 42 Constitucional define y establece qué es lo que comprende el Territorio Nacional el cual será el límite de la soberanía y de la potestad tributaria de nuestro país.

Artículo 42. El Territorio Nacional comprende:

I. El de las partes integrantes de la Federación;

II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;

III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;

IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;

V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el derecho internacional y las marítimas interiores; y

VI. El espacio situado sobre Territorio Nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

Respecto de lo establecido en la fracción I antes transcrita, el artículo 43 de la propia Constitución dispone:

Artículo 43. Las partes integrantes de la Federación son 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, Zacatecas y Distrito Federal.

En cuanto a lo señalado en la fracción V del artículo 42 Constitucional, cabe hacer un detallado análisis, ya que al referirse a los mares territoriales, deja que su determinación se realice a través del Derecho Internacional.

Al respecto se refiere la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, fue firmada el 10 de diciembre de 1982, fue aprobada por la Cámara de Senadores el 29 de diciembre de ese año y publicada el 1° de junio de 1983 en el Diario Oficial de la Federación.

A continuación se transcriben los artículos más importantes de este ordenamiento del Derecho Internacional:

Artículo 2°. Régimen jurídico del mar territorial, del espacio aéreo situado sobre el mar territorial y su lecho y subsuelo.

1. La soberanía del Estado ribereño se extiende más allá de su territorio, de sus aguas interiores y, en el caso del Estado archipelágico, de sus aguas archipelágicas, a la franja del mar adyacente designada con el nombre de mar territorial.

2. Esta soberanía se extiende al espacio aéreo sobre el mar territorial, como al lecho y al subsuelo de ese mar.

3. La soberanía sobre el mar territorial se ejerce con arreglo a esta Convención y otras normas de derecho internacional.

Artículo 3°. Anchura del mar territorial.

Todo Estado tiene derecho a establecer la anchura de su mar territorial hasta un límite que no exceda de 12 millas marinas medidas a partir de líneas de base determinadas de conformidad con esta Convención.

Artículo 55. Régimen jurídico específico de la zona económica exclusiva.

La zona económica exclusiva es un área situada más allá del mar territorial adyacente a éste, sujeta al régimen jurídico específico establecido en esta parte de acuerdo con el cual los derechos y la jurisdicción del Estado ribereño y los derechos y libertades de los demás Estados se rigen por las disposiciones pertinentes en esta Convención.

Artículo 56. Derechos, jurisdicción y deberes del Estado ribereño en la zona económica exclusiva.

1. En la zona económica exclusiva, el Estado ribereño tiene:

a) Derechos de soberanía para los fines explotación y exploración, conservación y administración de los recursos naturales, tanto vivos como no vivos de las aguas suprayacentes al lecho y del lecho y el subsuelo del mar, y con respecto a otras actividades con miras a la exploración y explotación económica de la zona, tal como la producción de energía derivada del agua de las corrientes y de los vientos.

b) Jurisdicción, con arreglo a las disposiciones pertinentes de esta Convención, con respecto a:

i) El establecimiento y la utilización de islas artificiales, instalaciones y estructuras;

ii) La investigación científica marina;

iii) La protección y preservación del medio marino.

c) Otros derechos y deberes previstos en esta Convención.

2. En el ejercicio de sus derechos y en cumplimiento de sus deberes en la zona económica exclusiva en virtud de esta Convención, el Estado ribereño tendrá

debidamente en cuenta los derechos y deberes de los demás Estados y actuará de manera compatible con las disposiciones de esta Convención.

3. Los deberes enunciados en este artículo con respecto al lecho del mar, y su subsuelo se ejercerán de conformidad con la parte VI.

Artículo 57. Anchura de la zona económica exclusiva.

La zona económica exclusiva no se extenderá más allá de 200 millas marinas contadas desde líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial.

Recogiendo los principios de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar el artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue reformado para que en su párrafo octavo se señale actualmente:

Artículo 27. ...

La Nación ejerce en una zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente a éste, los derechos de soberanía y las jurisdicciones que determinen las leyes del Congreso. La zona económica exclusiva se extenderá a doscientas millas náuticas, medidas a partir de la línea de base desde la cual se mide el mar territorial. En aquellos casos en que esta extensión produzca superposición con las zonas económicas exclusivas de otros Estados, la delimitación de las respectivas zonas se hará en la medida que resulte necesario, mediante acuerdos con los Estados.

Por lo que respecta a la Ley Federal del Mar, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 8 de enero de 1986, se recogen los principios de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, a continuación se transcriben los artículos más importantes de este ordenamiento:

Artículo 23. La Nación ejerce soberanía en una franja del mar denominada Mar Territorial, adyacente tanto a

las costas nacionales, sean continentes o insulares, como a las Aguas Marinas Interiores.

Artículo 24. La soberanía de la Nación se extiende al espacio aéreo sobre el Mar Territorial, al lecho y subsuelo de ese Mar.

Artículo 25. La anchura del Mar Territorial mexicano, es de 12 millas marinas (22,224 metros), medidas de conformidad con las disposiciones de esta Ley y su Reglamento.

Artículo 46. La Nación ejerce en una Zona Económica Exclusiva situada fuera del Mar Territorial y adyacente a éste:

I. Derechos de soberanía para los fines explotación y exploración, conservación y administración de los recursos naturales, tanto vivos como no vivos, ya sean renovables o no renovables, del lecho y del subsuelo del mar y de las aguas suprayacentes, y con respecto a otras actividades con miras a la exploración y explotación económica de la Zona, tal como la producción de energía derivada del agua, de las corrientes y de los vientos.

b) Jurisdicción, con relación a las disposiciones pertinentes de esta Ley, de su Reglamento y del derecho internacional, con respecto:

1. Al establecimiento y la utilización de islas artificiales, y estructuras;

2. A la investigación científica marina; y

3. A la protección y preservación del medio marino; y

III. Otros derechos y deberes que fije esta Ley, su Reglamento y el derecho internacional.

Artículo 50. La Zona Económica Exclusiva mexicana se extiende a 200 millas marinas (370,400 metros)

contadas desde las líneas de base a partir de las cuales, de conformidad con el artículo 26 de esta Ley, se mide la anchura del Mar Territorial.

Después de examinar las normas jurídicas transcritas podemos concluir que:

a) El mar territorial no excederá de 12 millas marítimas de anchura, es parte integrante del territorio nacional y México tiene sobre esta zona plena soberanía y, por lo tanto, plena potestad tributaria.

b) La zona económica exclusiva no excederá de 200 millas marinas de anchura, no es parte del territorio nacional, México tiene sobre esta zona soberanía para los fines de explotación, exploración, conservación y administración de los recursos naturales, por lo tanto, no tiene potestad tributaria sobre esta zona.

Sin embargo, aunque existe una adecuada identidad en los conceptos jurídicos plasmados en la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la Ley Federal del Mar, por la criticable tendencia del legislador de establecer conceptos "para efectos fiscales", cae en el error de no respetar los preceptos que constitucionalmente debe respetar.

Lo anterior se puede apreciar en el artículo 8° del Código Fiscal de la Federación en el que se señala lo siguiente:

Artículo 8°. Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Después de realizar la lectura de este artículo, se aprecia que "para efectos fiscales" se considera la zona económica exclusiva como parte del territorio nacional, lo que implica que el legislador ordinario pretendió extender la potestad tributaria más

allá de los límites constitucionales e internacionalmente establecidos.

Esta situación puede llevar a problemas de la determinación de la residencia y de la ubicación de la fuente de riqueza, sin embargo, la persona que resultase perjudicada por la aplicación literal del artículo 8° del Código Fiscal de la Federación, podría atacar el acto administrativo en el Poder Judicial Federal en la vía de amparo, fundamentado en el artículo 42 constitucional.

4.5 La residencia para efectos fiscales de las personas físicas.

4.5.1 Supuestos de adquisición de la residencia para las personas físicas.

En la legislación mexicana, al adoptarse el criterio de la residencia para la sujeción de una persona a la jurisdicción tributaria, pasó a segundo término la nacionalidad de una persona para ser considerada residente en el territorio nacional, pues las circunstancias que se toman para esta calificación, son aplicadas para mexicanos o extranjeros indistintamente, es por eso que el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación establece en forma general la aplicación de las reglas de residencia.

Lo único que diferencia a las personas de nacionalidad mexicana es la existencia de la presunción iuris tantum para las personas físicas de su residencia en el territorio nacional, la cual admite la prueba en contrario con la que la persona acredite su residencia en otro país.

Esta presunción es una reminiscencia del criterio de la nacionalidad como forma de sujeción a la jurisdicción tributaria, que provoca injusticias a los emigrantes de nacionalidad mexicana que viven en otro país, pues el documento que exige el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación es la constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Una persona física adquiere la residencia para efectos fiscales en el territorio nacional, por el solo hecho de establecer su casa

habitación en México salvo que en el año calendario concurren dos circunstancias:

1. Permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no.

2. Acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.

Por lo anterior cobra especial relevancia el concepto de "casa habitación" para poder determinar si una persona es residente en el territorio nacional.

En la opinión de Enrique Calvo N. y de Enrique Vargas A., "el concepto de casa habitación que se emplea en el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse como el lugar en el que una persona establece su domicilio con el propósito de radicar en él, con el propósito de radicar en ese lugar".⁴⁵

Por su parte Manuel E. Tron nos dice sobre este concepto, "la casa habitación es aquella que se considera como la principal o permanente en relación con la o las demás que, en un momento dado, pudiera tener una persona."⁴⁶

En este punto la jurisprudencia ha fijado ciertos requisitos para considerar la casa habitación de una persona, pues su estudio se ha abordado para reconocer exenciones del Impuesto al Valor Agregado y del mismo Impuesto sobre la Renta, a continuación se transcribe las tesis que hay al respecto.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 8A

Tomo : III SEGUNDA PARTE -2

Tesis : 14

Página : 864

Clave : TC051014 ADM

⁴⁵ Calvo Nicolau, Enrique y Enrique Vargas A., "Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (empresas)", México, Editorial Themis, 1986, pág. 78.

⁴⁶ Tron, Manuel E. Op. Cit. pág. 95.

RUBRO: VALOR AGREGADO, LEY DEL IMPUESTO AL, CONCEPTO DE "CASA-HABITACION", PARA EFECTOS DE LA FRACCION II, DEL ARTICULO 9° DE LA.-

TEXTO: Del estudio de los artículos 9°, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 124 y 125 del Código Civil para el Estado de Sonora, se desprende que los elementos necesarios para considerar que un inmueble está destinado a casa-habitación, son los siguientes: a) La residencia constante y el asiento principal de los negocios; b) El propósito de permanecer y establecerse en este sitio. Por tanto, es evidente que los bienes inmuebles que se enajenan mediante la celebración de contratos de compraventa con reserva de dominio, en la modalidad de tiempo compartido, donde los compradores resultan ser copropietarios de la "suite", en la proporción del uso por cada semana a que tienen derecho, es decir, en donde su estancia queda restringida a cierto tiempo, no reúnen los requisitos señalados para considerar que dicho uso está destinado a casa habitación, pues las personas que los adquieren no tienen la intención de establecerse en ellos en forma permanente, sino temporal, por corto tiempo (una semana), de lo que resulta que tienden a prestar un servicio de hospedaje por el lapso que se permanece en ellos, lo que se corrobora aún más porque están ubicados en zona turística, por lo que la enajenación que se hace mediante dicho contrato no actualiza el supuesto de exención que establece el citado artículo 9°, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Amparo directo 211/88. Inmobiliaria Kino, S.A. 29 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Adrián Avendaño Constantino. Secretario: Víctor Hugo Mendoza Sánchez.

Aunque internacionalmente se buscó el criterio de la residencia como sistema de sujeción a la jurisdicción tributaria en el cual sólo se considerarían elementos objetivos, al llegar al concepto

de casa habitación, se utilizan para definirlo elementos subjetivos, como el propósito de la persona, para considerar su vivienda como permanente, lo cual hace difícil su calificación como casa habitación y por lo tanto su calificación como residente de un Estado.

En el concepto de casa habitación, la legislación mexicana es injusta, pues al momento de calificar a una persona como residente, los requisitos son mínimos, pero al considerar la casa habitación como supuesto para exenciones, se le incorporan requisitos adicionales.

Una muestra de lo anterior es el artículo 77 fracción XV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual a la letra dice:

Artículo 77. No se pagará impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XV. Los derivados de la enajenación de casa habitación, siempre que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

En el mismo sentido se encuentra el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que dispone:

Artículo 21. Para los efectos de la fracción II del artículo 9° de la Ley, se considera que son casas habitación, las construcciones adheridas al suelo que sean utilizadas para ese fin cuando menos los dos últimos años anteriores a la fecha de enajenación. También son casas habitación los asilos y orfanatorios.

4.5.2 Efectos de la adquisición de la residencia para las personas físicas.

Al momento que una persona adquiere la residencia para efectos fiscales queda sujeta plenamente a la potestad tributaria del Estado mexicano por la totalidad de los ingresos que perciba y eventualmente, según el objeto de los diferentes impuestos,

también del total de su patrimonio. Sin embargo es necesario distinguir tres supuestos:

1. Cuando una persona adquiere la residencia y no percibe ingresos, no causa el impuesto, pues no se está actualizando la hipótesis normativa.

2. Cuando la persona percibe los ingresos posteriormente a la adquisición de la residencia para efectos fiscales, en el momento en que percibe su primer ingreso, se actualiza la hipótesis normativa y el impuesto se causa conforme a las reglas de los residentes en México.

3. Cuando la persona percibe sus ingresos antes de la adquisición de la residencia.

Sobre este tercer supuesto el artículo 161 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone lo siguiente:

Artículo 161. Las personas físicas contribuyentes del impuesto a que se refiere este Título que durante el año calendario adquieran la residencia en el país, considerarán el impuesto pagado durante el mismo como provisional y calcularán el impuesto por los ingresos percibidos dicho año en los términos del Título IV de la Ley.

De acuerdo a esta norma, según el licenciado Manuel E. Tron se obtienen las siguientes conclusiones:

a) Una persona física que adquiera la residencia para efectos fiscales en México deberá reconocer como acumulables para el pago del impuesto la totalidad de los ingresos que obtenga a partir del momento de adquisición y hasta el 31 de diciembre de ese año, independientemente de la ubicación de su fuente;

b) Esta persona deberá acumular también los ingresos que haya percibido de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional

dentro del mismo año calendario, pero antes de la adquisición de residencia;

c) Esta persona podrá acreditar como pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, las retenciones que le hayan efectuado sobre los ingresos señalados en el subinciso anterior; y

d) Esta persona no tendrá la obligación de acumular aquellos ingresos que haya percibido durante el año de calendario, antes del momento de la adquisición de la residencia provenientes de fuente de riqueza ubicada fuera de México.⁴⁷

Lo anterior con base en el principio de que la renta mundial comenzó en el momento de la adquisición de la residencia, anterior a la adquisición de la residencia sólo se realizó una renta celular.

4.5.3 Supuestos de pérdida de la residencia para las personas físicas.

Siguiendo el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación, para que una persona física residente en el territorio nacional pierda esta calificación, se requiere la actualización de dos supuestos, que ya antes se señalaron:

1. Que permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no.

2. Acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.

Es necesario mencionar que estos supuestos se encuentran en el texto del Código Fiscal de la Federación relacionados con una conjunción copulativa "y", lo cual hace necesario que concurren ambas circunstancias para que la persona física se considere como no residente en el territorio nacional.

La legislación mexicana no es equitativa en este rubro, pues para la adquisición de la residencia sólo establece circunstancias de

⁴⁷ Ibid., pág. 96.

hecho, pero para no considerar como no residente a una persona requiere además de la circunstancia de hecho la calificación jurídica de residente por otro Estado.

No basta con permanecer más de 183 días fuera de México, sino que es necesario que tal número de días hayan transcurrido estando la persona en un solo y determinado país y no en varios. Así también el acreditamiento de la residencia deberá estar relacionado con el mismo país en que se permaneció por más de 183 días dentro de un mismo año de calendario.

4.5.4 Efectos de pérdida de la residencia para las personas físicas.

Al momento que la persona deja de ser residente para efectos fiscales, deja también de estar sujeta al pago de impuestos por la totalidad de sus ingresos independientemente de la ubicación de la fuente de los mismos para quedar sujeta a impuestos por los ingresos que perciba de la fuente de riqueza ubicada en México.

En referencia al cambio de residencia de una persona, el séptimo párrafo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone:

Artículo 74. ...

Las personas físicas residentes en el país que cambien su residencia durante un año calendario a otro país, considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual.

El anterior precepto es una excepción a todo el sistema de pagos provisionales que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, al considerar estos pagos como definitivos, el contribuyente pierde el derecho de presentar declaración anual y por consiguiente el derecho de hacer ciertas deducciones.

Como un caso de excepción a la pérdida de la residencia, el artículo 9° fracción I, inciso b) dispone que se considerarán residentes en el territorio nacional las siguientes personas:

Artículo 9°. Se consideran residentes en territorio nacional:

Fracción I. A las siguientes personas físicas:

Inciso b) Las 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 señalado en el inciso a) de esta fracción.

4.6 La residencia para efectos fiscales de las personas morales.

Antes de la reforma de diciembre de 1996 al Código Fiscal de la Federación este ordenamiento establecía como criterio de adquisición de la residencia el que la sociedad hubiera establecido en México la administración principal del negocio.

Asimismo establecía una presunción iuris tantum de que las personas morales de nacionalidad mexicana se consideran residentes en el territorio nacional.

Actualmente el criterio para considerar a una persona moral residente en México se encuentra plasmado en la fracción II del artículo 9° del Código Fiscal de la Federación de la siguiente forma:

Artículo 9°. Se consideran residentes en el territorio nacional:

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.

El criterio utilizado anteriormente provocó muchas discusiones doctrinales en cuanto a establecer cuales eran los elementos para considerar la ubicación de la administración principal del negocio, así como para determinar los efectos fiscales para una persona moral que cambiaba de residencia en medio de un ejercicio, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta no establecía nada al respecto.

Ahora, el nuevo criterio es muy objetivo y determinado, tan es así, que resulta imposible que una persona moral cambie de residencia, dado que desde su nacimiento estará calificada como residente o no residente en México.

5. FUENTE DE RIQUEZA.

5.1 La fuente de riqueza como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria.

El principio de la fuente, atiende al lugar donde se han generado la riqueza objeto del impuesto y resuelve que es ahí donde debe pagarse el impuesto, sin importar la residencia de los contribuyentes, ni el sitio en que se hubieran celebrado los actos jurídicos que dieron motivo a la producción de la renta.

La licenciada Chapoy Bonifaz, dice en relación al principio de fuente de riqueza: "Este sistema tiene relación con el principio del beneficio. (El principio del beneficio es la aplicación al campo fiscal, del criterio aplicable al sector privado de que los bienes o servicios deben ser pagados por los usuarios. Conforme a éste, los impuestos deben ser pagados como retribución por los bienes o servicios prestados por el Estado. Este principio operaría siempre y cuando los beneficios pudieran ser cuantificados y el gravamen resultante de tal distribución de la carga fiscal fuera equitativo, condiciones que difícilmente se dan en la práctica). La mayoría de los países consideran entre sus facultades la de imponer gravámenes sobre los ingresos derivados de su territorio. Los países que siguen este sistema reclaman el derecho preferente, y a veces exclusivo, para imponer el gravamen, considerando que el beneficio ha sido obtenido dentro de sus fronteras y que así resulta más fácil la determinación de los impuestos y su recaudación."⁴⁸

En este punto, David R. Tillinghast, afirma que: "virtualmente todos los países gravan los ingresos de personas y empresas sobre las que no tienen jurisdicción por domicilio cuando los

⁴⁸ Chapoy Bonifaz Beatriz, "Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 1972, pág. 166 y 167.

extranjeros perciben ingresos que tienen su fuente en el país que grava; la teoría (aparentemente) que justifica esto, es que el país de la fuente contribuyó a la capacidad del extranjero para generar el impuesto en cuestión, lo que justifica invocar la regla del costo compartido." ⁴⁹

La justificación del poder tributario de un Estado al establecer en su legislación el sistema de la fuente de riqueza como criterio de sujeción a la jurisdicción tributaria, encuentra su origen en lo que se comentó en el capítulo anterior, en cuanto a que la potestad del Estado respecto a la determinación de los sujetos pasivos, tiene su fundamento en el caso de los residentes en el extranjero, cuando estos obtienen ingresos cuya fuente de riqueza se encuentre en el territorio de ese Estado, pues la actividad del sujeto pasivo que generó esta riqueza fue directa o indirectamente beneficiada por los servicios públicos que ese Estado presta a todas las personas, sean o no residentes en su territorio.

La figura de la fuente de riqueza es un concepto que se ha desarrollado al mismo ritmo que lo ha hecho el comercio internacional, y ha superado conceptos eminentemente jurídicos desarrollados por el Derecho Internacional, como lo son la nacionalidad, domicilio y residencia.

Lo anterior, porque los criterios tradicionales de sujeción a la jurisdicción tributaria de un Estado, fueron insuficientes en el supuesto del inversionista extranjero, que invertía en un Estado en el que rara vez adoptaba el carácter de residente; pues se concretaba a transferir sus capitales en forma de préstamos, suministro de tecnología y establecimiento de filiales o sucursales; situaciones que daban origen a considerables cantidades de dinero, generadas en el país receptor de esta clase de inversiones, que se beneficiaban por los servicios públicos que ese país prestaba y que emigraban al exterior sin pagar algún impuesto.

En cambio, al establecerse que dichos ingresos quedan afectos al pago de impuesto sobre la renta por las operaciones que se han realizado o que han surtido sus efectos en territorio nacional,

⁴⁹ Tillinghast David R., Tax aspects of International Transactions, E.U.A. International Economic Law, 2a. Edición, 1984, Vol. V, pág. 5.

independientemente del lugar de residencia de los sujetos pasivos, los fiscos de las naciones receptoras participan en alguna medida en esa riqueza que, aunque es generada a base de capital foráneo, deriva de la explotación de sus recursos naturales y humanos.

Sin embargo, aunque la justificación del sistema de la fuente sea justicia económica, es necesario que las legislaciones fiscales de cada uno de los Estados especifique los supuestos de causación del impuesto, siempre cuidando que no sean circunstancias arbitrarias que provoquen un impuesto ruinoso y que desaliente la economía de un país.

Tradicionalmente existen dos tipos de fuentes imponibles de ingresos:

a) Fuente Formal.- Se refiere al lugar donde se celebren los contratos que dan motivo a los ingresos de capital, de trabajo o de la combinación de ambos.

b) Fuente Real.- Se refiere al ámbito territorial donde dichos contratos se ejecutan y producen ingresos gravables.

El concepto de fuente de riqueza ha surgido como un tercer tipo de esta clasificación.

Se debe aclarar que la fuente de riqueza en un estricto sentido tienen un significado unívoco, y corresponde a:

- a) el capital;
- b) al capital unido al trabajo;
- c) o bien, únicamente al trabajo

En el ámbito internacional, al hablar de la teoría de la fuente de riqueza, no se refiere a lo que produce esa riqueza, ni al origen de la misma, se refieren únicamente al sitio donde se ha producido o generado tal riqueza.

La teoría de la fuente de riqueza, establece que se debe gravar por el país en el cual se ubica la fuente productora de la renta.

El licenciado Manuel E. Tron brinda una definición muy clara: "Cuando nos referimos al concepto de fuente de riqueza, el

significado que atribuimos a tal expresión es el lugar en el cual existe o se genera la causa o motivo de una riqueza transmisible de una persona a otra, independientemente del lugar de celebración del acto jurídico de la transmisión y de la ubicación del lugar del cual surjan efectivamente los recursos que constituirán el ingreso."⁵⁰

El mismo licenciado Manuel E. Tron ejemplifica la distinción de la siguiente manera:

"En el supuesto de dos personas de distinta nacionalidad que celebran en un tercer país (el país A) un contrato de compraventa de acciones emitidas por una sociedad residente en un cuarto país (el país B), la situación sería la siguiente:

- La fuente formal o de obligaciones estaría ubicada en el país A, por haberse celebrado ahí el contrato.

- La fuente de ingresos estaría ubicada en el país del cual es originario o residente el adquirente de las acciones, pues de dicho país surgiría o provendrían los recursos que generarían el ingreso gravable.

- La fuente de riqueza estaría ubicada en el país B, pues al ser residente en dicho país la sociedad emisora de las acciones, es en ese Estado en el cual se generó y existe la causa o motivo de la riqueza misma, que no es otra cosa que la existencia y activos de dicha sociedad, elementos que le confieren valor a sus acciones."⁵¹

5.2 Criterios de ubicación de la fuente de riqueza en el Derecho Tributario Internacional.

En términos generales, los criterios de ubicación de la fuente de riqueza son:

a) En relación a los inmuebles, la fuente se ubica en el lugar donde estos se encuentran.

⁵⁰ Tron Manuel E., op. cit., pág. 106.

⁵¹ Loc. Cit.

b) En el caso de los capitales, la fuente se ubica en el lugar desde donde se paga dicho capital.

c) Con respecto a las empresas, el criterio de ubicación se refiere al lugar donde se ejerce la actividad generadora de renta, debiendo satisfacer únicamente dos requisitos, que exista una actividad y que se pueda considerar como generadora de renta.

d) Por último, para el trabajo también se tienen dos formas de ubicar la fuente: en la primera se tiene en el lugar donde se presta el servicio, la segunda es el lugar donde se paga dicho servicio, y una nueva forma que esta desarrollándose es la consideración de el lugar donde se aprovecha el servicio.

De manera general, estos son los criterios de ubicación utilizados en el ambiente internacional, por los países en desarrollo y sirve para atribuir potestad exclusiva al país en el cual se ha ubicado la fuente de riqueza como se desprende de los proyectos de tratados sobre doble tributación.

5.3 Criterios de ubicación de la fuente de riqueza en el Derecho Fiscal Mexicano.

Es el Título V de la ley del Impuesto sobre la Renta el que establece los criterios que en México se siguen para la causación del Impuesto sobre la Renta por residentes en el extranjero, que obtienen ingresos de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional.

El licenciado Agustín López Padilla nos refiere el antecedente de la sistematización de éste título: "Hasta el 31 de diciembre de 1980 las diversas disposiciones que gravaban los ingresos obtenidos por los residentes en el extranjero, se encontraban dispersas en todo el articulado general de la ley abrogada, de tal forma que el objeto del impuesto se encontraba en un capítulo distinto de aquel en que se encontraba la base y la tasa del impuesto, lo que se traducía en un absoluto desorden."⁵²

⁵² López Padilla Agustín, "Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1996", Tomo II, México, Dofiscal Editores, Décimo Séptima, Edición, pág. 343.

"A partir de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, se agrupan en forma ordenada y metódica las diversas disposiciones que gravan los ingresos percibidos por residentes en el extranjero, ya sean éstos personas físicas o personas jurídicas colectivas, independientemente de su naturaleza o actividad. En estas condiciones resultará más sencillo y práctico encontrar el objeto, base y monto del impuesto que deba pagar el contribuyente residente en el extranjero."⁵³

A continuación se listan los diferentes tipos de ingreso y se describe el supuesto en que causa Impuesto sobre la Renta en México, por considerarse que es dentro del territorio nacional donde se obtiene la fuente de riqueza:

- Salarios.- Conforme al artículo 145 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se encuentra en los Estados Unidos Mexicanos cuando el servicio se preste en el país.

- Honorarios.- Conforme al artículo 147 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se encuentra en los Estados Unidos Mexicanos cuando el servicio se preste en el país.

- Otorgamiento de uso o goce temporal de bienes inmuebles.- Conforme al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se encuentra en los Estados Unidos Mexicanos cuando el bien inmueble de que se trate esté ubicado dentro del territorio nacional.

- Otorgamiento de uso o goce temporal de bienes muebles.- Conforme al artículo 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, existen dos supuestos:

Referente a los bienes muebles que se destinen a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, se

⁵³ Loc. Cit

considera que la fuente de riqueza se encuentra en los Estados Unidos Mexicanos cuando se utilicen dentro el territorio nacional.

Referente a los bienes muebles que se destinen a actividades distintas de las empresariales, se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando se haga la entrega material de los bienes dentro del territorio nacional.

- Enajenación de bienes inmuebles.- Conforme al artículo 150 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando el bien de que se trate esté ubicado en el territorio nacional.

- Enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes.- Conforme al artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando la persona que los emita sea residente en México, o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional.

- Enajenación de créditos, operaciones de intercambio de deuda pública por capital (swaps).- Conforme al artículo 151-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando sea residente en nuestro país la persona a cuyo cargo esté el crédito de que se trate.

- Operaciones financieras derivadas de capital que se liquiden en efectivo.- Conforme al artículo 151-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando una de las partes que celebre dichas operaciones sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.

- Operaciones financieras derivadas de capital que se liquiden en especie.- Conforme al artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando la persona que los emita los títulos sea residente en México, o cuando el valor

contable de dichas acciones o títulos valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional.

- Operaciones financieras derivadas de deuda.- Conforme al artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera que la fuente de riqueza se ubica en el Territorio Nacional, cuando una de las partes que celebre dichas operaciones sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país y la operación sea atribuible a dicho establecimiento permanente o base fija. Asimismo se considera que la fuente de riqueza se encuentre en el territorio nacional cuando las operaciones financieras derivadas de deuda que se realicen entre residentes en el extranjero se liquiden con la entrega de la propiedad de los títulos de deuda emitidos por personas residentes en el país.

- Ingresos obtenidos de una persona moral con fines no lucrativos.- Conforme al artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando la persona moral con fines no lucrativos sea residente en nuestro país.

- Intereses.- Conforme al artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando en el territorio nacional se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses que se paguen al extranjero se deduzcan total o parcialmente por un establecimiento permanente o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario se presume que los bienes se utilizan en el país, cuando quien use o goce el bien sea residente en México, o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.

- Ingresos por adquisición de derechos de crédito.- Conforme al cuarto párrafo del artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos, cuando el ingreso en crédito que obtenga un residente en el extranjero con motivo de la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, sea enajenado por un residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país

- Ingresos por arrendamiento financiero.- Conforme al artículo 155 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando los bienes objeto del arrendamiento financiero se utilicen en el país, o cuando los pagos que se efectúen al extranjero por estas operaciones se deduzcan total o parcialmente, por un establecimiento o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero.

- Ingresos por servicio de construcción de obras.- Conforme al artículo 157 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando dichas obras o servicios se realicen dentro del territorio nacional.

- Ingresos por premios.- Conforme al artículo 158 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando la lotería, rifa, sorteo, juego con apuestas y concursos de toda clase se realicen dentro del territorio nacional.

- Empresas de Espectáculos Públicos.- Conforme al artículo 159 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando dicho espectáculo o evento deportivo se realice dentro del territorio nacional.

- Regalías.- Conforme al artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera que la fuente de riqueza se ubica en los Estados Unidos Mexicanos cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechan en México, o cuando los pagos de regalías que se efectúan en el extranjero se deduzcan total o parcialmente por un establecimiento permanente o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero.

CAPITULO III

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA BASE FIJA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. OBJETIVO DEL CAPITULO.

En el presente capítulo se hará un análisis del establecimiento permanente y la base fija en su contexto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la anterior aclaración es pertinente debido a que en la actualidad, en los Estados Unidos Mexicanos tenemos celebrados tratados para evitar la doble tributación con distintos países, cada uno de estos tratados negociado con particularidades especiales que establecen un concepto de establecimiento permanente especial que regulará la actuación impositiva de los Estados firmantes del Tratado en operaciones celebradas por residentes en sus respectivos territorios.

Sin embargo en la búsqueda de un fin sistemático, se estudiará en primera instancia la legislación interna, que regulará la actuación impositiva del Estado Mexicano con respecto de los residente de países con los cuales no tengamos celebrado tratado para evitar la doble tributación. Para en segunda instancia, en el siguiente capítulo, analizar la figura del establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), él cual se ha tomado como texto base para la redacción de todos los convenios que tiene firmado México.

Es necesario también aclarar que el régimen que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta también regulará a los residentes en México y de los residentes de los Estados Contratantes con los que hemos celebrado Tratado para evitar la Doble Tributación, cuando el Tratado no establezca nada en el tema respectivo o cuando el propio Tratado remita a la regulación interna de los Estados Contratantes.

2. AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL RESPECTO A OTRAS RAMAS DEL DERECHO.

Como preámbulo al estudio del establecimiento permanente y la base fija es indispensable considerar el ámbito del Derecho Fiscal respecto de otras ramas del Derecho, sobre todo, por la trascendencia que tendrá en nuestro análisis saber si el Derecho Fiscal es autónomo y puede establecer sus propios conceptos jurídicos independientemente de lo que establezcan otras ramas del Derecho, o por otro lado si el Derecho Fiscal en una visión sistemática, debe adoptar como tal los conceptos jurídicos desarrollados por otras ramas y limitarse sólo a gravarlos.

Sobre este tema, en un estudio histórico de la Doctrina Tributaria, se distinguen tres diferentes etapas:

a) Primera Etapa (Visión Dependiente).

Basada en la Escuela Clásica Inglesa de la Economía, cuyo promotor fue Berliri, en una época en que el mejor impuesto es el que no existe y en el que toda la vida económica debería subordinarse a la actividad auténticamente productora de los particulares, en la que el Derecho Civil es la forma ancestral de protección de la libertad económica individual, era también lógico que reclamase la tutela de las leyes fiscales, la legislación tributaria tuvo que depender en gran medida del adamiaje conceptual que le brindaba el Derecho Civil.

b) Segunda Etapa (Visión Autónoma).

Representada por la literatura germánica, autores como Ball afirman que las instituciones financieras tienen una específica función económica, la cual da sentido particular a los conceptos

en ella expresados, sin que puedan identificarse con los contenidos elaborados por otras ramas del Derecho y, otros autores como Lion, postulan que cuando se advierta la voluntad del legislador tributario de dar diferente sentido a los conceptos tomados de otros campos del Derecho, será lícito hacerlo así.

c) Tercera Etapa (Visión Integradora).

A principios de este siglo Geny se manifiesta por una visión integradora del Derecho, considerando a cada norma como expresión de una racionalidad, que a su vez es manifestación de un orden más completo y materializado en el cuerpo armónico del Derecho Positivo, por tanto, la ley fiscal que responde a una necesidad indiscutible de la comunidad, representada por el Poder Público, quiere aplicarse sobre una organización social, económica, política y jurídica, que se ha constituido de cierta manera por razones de orden y utilidad dictadas por la naturaleza de las cosas. Esa ley no debe destruir, entorpecer, ni modificar dicha organización, que es anterior y superior a ella, sino simplemente adaptarse a la misma. Lejos, pues, de colocarse como rival del Derecho Común, conviene que el Derecho Fiscal se acomode a él lo mejor posible, que se limite a gravar los fenómenos jurídicos tal como son, como grava otras manifestaciones de la vida social, entre las que el Derecho sólo es una parte.

Respecto de este tema, los profesores españoles José Luis Pérez y Eusebio González comentan este tema respecto del artículo 23 de la Ley General Tributaria Española:

"El tema de las relaciones del Derecho Tributario y el Derecho Civil se resuelve en una alternativa a dirimir por el legislador: a) o el Derecho Tributario se sirve de los conceptos elaborados por el Derecho Civil con carácter de auxiliar, es decir, de modo que no sea decisiva la forma jurídica adoptada por este ordenamiento, y entonces habrá que acudir al sustratum económico que constituye el objeto de la imposición, b) o bien quiere ligarse a una determinada forma jurídica, en cuanto la misma recoja exactamente el hecho económico que pretende gravar, y en tal caso habrá que estar al concepto elaborado por el Derecho Civil.

La superación de este punto de vista metodológico representa esta concepción respecto a las etapas anteriores no es difícil de captar, la posición adoptada por el artículo 23 Ley General Tributaria muy próxima a la tesis de A.D. Giannini, viene a consagrar un punto de vista que, al proclamar la unidad entre todas las ramas del Derecho y propugnar la utilización de un método estrictamente jurídico en la interpretación de las normas tributarias, ha contribuido decisivamente a afirmar la independencia calificadora del Derecho Tributario, tanto frente a la ciencia de la Hacienda como respecto al Derecho Civil."⁵⁴

En México, el segundo párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, se manifiesta en el mismo sentido de la Ley General Tributaria de España, mismo que a continuación se transcribe:

Artículo 5°. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por lo anterior podría concluirse que el Derecho Fiscal Mexicano, tiene una autonomía metodológica respecto de las otras ramas del Derecho, sin embargo, reconoce una visión sistemática del Derecho, postura que en ocasiones se ha inclinado más en un sentido o más en el sentido contrario, teniendo dos efectos, uno negativo y otro positivo:

⁵⁴ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González García. "Derecho Tributario I", Primera Edición, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, pág. 109.

a) Efecto Negativo: el legislador ha abusado de la autonomía metodológica del Derecho Fiscal, dado que no sólo ha creado normas fiscales autónomas, sino que, tratando de combatir el problema de la evasión fiscal del contribuyente, pero con falta de técnica jurídica, ha cambiado los principios de varias instituciones jurídicas provocando una vulgarización del Derecho.

b) Efecto Positivo: El Derecho Fiscal Mexicano, por su trascendencia en la economía de las empresas, ha estado a la vanguardia legislativa en relación con otras ramas del Derecho, esta circunstancia, cuando se ha realizado con una correcta visión sistemática del Derecho, ha producido la creación de nuevas figuras jurídicas.

Bajo estos dos puntos de vista se analizará al establecimiento permanente y la base fija, dado que son conceptos creados por el Derecho Fiscal y no tienen un contenido jurídico respecto de otras ramas del derecho.

3. ANTECEDENTES.

En México el concepto de establecimiento permanente aparece por primera vez en la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 1° de enero de 1981 y que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, abrogando a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1964, ésta última había entrado en vigor el 1° de enero de 1965.

El artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 establecía:

Artículo 3°. Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley:

I. Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:

a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

b) Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país.

c) Las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República.

II. Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza en el territorio nacional.

III. Las unidades económicas sin personalidad jurídica; sólo en los casos en que esta ley prevenga se grave en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas.

En los casos de las fracciones anteriores, cuando la fuente de ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta ley. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el Impuesto sobre la Renta, excepto las que correspondan a ingresos derivados de imposición de capitales, se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere este párrafo.

Por su parte el texto del artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980 establecía:

Artículo 1°. Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde precedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Para los efectos de esta Ley se entenderá por México país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Al respecto el licenciado Agustín López Padilla comenta el cambio substancial que se refleja en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980, en el que nos muestra la evolución que tuvieron en México los criterios de sujeción a la jurisdicción tributaria:

"La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, gravaba los ingresos atendiendo a tres conceptos o elementos fundamentales: nacionalidad, residencia y fuente de riqueza.

Respecto del concepto de nacionalidad, tanto las personas físicas como las jurídicas colectivas de nacionalidad mexicana estaban obligadas a pagar el impuesto sobre la renta respecto de sus ingresos gravables, independientemente de la ubicación de la fuente donde procedían y sin importar si se trataba de mexicanos residentes en el extranjero o no. Bastaba ser de nacionalidad mexicana, de acuerdo a la Ley abrogada para que el sujeto se encontrara obligado al pago del impuesto, sin importar donde tuviera su residencia o lugar donde procedieran sus ingresos.

Este elemento de nacionalidad ocasionaba diversos problemas y múltiples injusticias, pues bastaba ser nacional mexicano para tener la obligación de contribuir con el Impuesto sobre la Renta en México, respecto de ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en Brasil y con residencia en Italia, independientemente de que probablemente las propias legislaciones Brasileña e Italiana obligaban al mexicano en cuestión a pagar impuestos en esos países atendiendo a los conceptos de residencia y fuente de riqueza respectivamente.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, subsisten únicamente los conceptos de residencia y fuente de riqueza, por lo que consideramos atinado el nuevo criterio del legislador, ya que la nacionalidad como elemento para determinar el pago del impuesto, no era práctico y creaba dificultades a las autoridades fiscales para poder controlar a todos aquellos contribuyentes de nacionalidad mexicana cuyo ingreso no tuviera como fuente de riqueza el territorio nacional. No sería posible que las autoridades fiscales pudieran controlar a un mexicano residente en el extranjero cuyos ingresos los hubiera percibido de fuente de riqueza ubicada en país distinto del que es nacional, o simplemente, provenientes de fuente de riqueza ubicada en el mismo país en donde tuviera su residencia, independientemente del excesivo gravamen que tuviera que pagar el mexicano en cuestión.

En los términos en que se encuentra redactada la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la eliminación del concepto de nacionalidad, los nacionales mexicanos residentes en el extranjero que únicamente obtengan ingresos del exterior, ya no están obligados a pagar Impuesto sobre la Renta en México."⁵⁵

El Estado Mexicano, ante el aumento de sus relaciones comerciales internacionales, ante sus programas de coinversión y desarrollo, ante el fenómeno de la globalización, y ante la necesidad de captar de inversión extranjera, se vio en la necesidad de establecer un sistema claro de sujeción a la jurisdicción tributaria mexicana.

Es así como se establecen reglas claras de la hipótesis normativa del establecimiento permanente, adoptándolas del concepto que se

⁵⁵ López Padilla, Agustín. Op. Cit., pág. 6.

había desarrollado en el Derecho Fiscal Internacional compuesto principalmente por los modelos de convenios para evitar la doble tributación, como lo son:

a) La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.

b) El Modelo del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América.

c) El Modelo de Convenio de la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

Aunque la Ley de 1964, ya establecía bajo la jurisdicción impositiva del Estado Mexicano a las empresas de nacionalidad extranjera establecidas en el país, este concepto era impreciso, sin reglas claras y sólo referido a las personas morales.

El nuevo texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta definía el régimen fiscal preciso al que estarían sometidas las personas físicas y morales residentes en el extranjero establecidas en el país bajo los requisitos que se incorporaron a la figura del establecimiento permanente, misma que tiene particularidades muy especiales que se ponen en entredicho cuando son estudiadas a la luz de las instituciones jurídicas de la Tradición Romano Canónica.

4. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA BASE FIJA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.1 Sujetos pasivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El licenciado Adolfo Arrijoja Vizcaíno conceptúa al sujeto pasivo de la obligación tributaria como: "La persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador del tributo o contribución, es decir, la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa."⁵⁶

⁵⁶ Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., pág. 169.

Es el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, el que establece quienes serán los sujetos pasivos de la Impuesto sobre la Renta, dicho artículo a continuación se transcribe:

Artículo 1°. Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

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

De la lectura del artículo anterior se puede distinguir tres tipos de regímenes fiscales diferentes:

a) Residentes en México.- El de las personas físicas y morales residentes en México, las cuales están obligadas a pagar Impuesto sobre la Renta en México respecto de todos sus ingresos percibidos en el territorio nacional y los provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

b) Residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija.- El de las personas físicas y morales residentes en el extranjero, que tienen un establecimiento permanente o una base fija en México, y que están obligadas a pagar Impuesto sobre la Renta en México respecto de todos los ingresos atribuibles al establecimiento permanente o a la base fija, siendo consideradas con un patrimonio independiente de su sede central residente en el extranjero.

c) Residentes en el extranjero.- El de las personas físicas y morales residentes en el extranjero, obligadas a pagar el Impuesto sobre la Renta en México respecto de sus ingresos procedentes de fuentes de riqueza ubicadas en México.

En el presente estudio se analizará el supuesto del inciso "b)", previsto respecto de los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija situada en el país.

4.2 Supuestos de constitución del establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El primer párrafo del artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone lo siguiente:

Artículo 2°. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá que como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

...

Del párrafo anterior puede sustraerse los elementos esenciales para que exista establecimiento permanente:

a) Lugar de Negocios.

De este elemento se infiere que para la consideración del establecimiento permanente debe necesariamente existir un elemento objetivo, consistente en un espacio físico, a fin de que se considere a esa empresa "establecida" en el Territorio Nacional, por lo que quedarían excluidas aquellas empresas de servicios que no tienen una presencia física. Aunque hace algunos años resultaba difícil pensar en una empresa que tenga ingresos en un Estado sin estar establecida en él, actualmente y aún más en un futuro a corto plazo, este supuesto será muy común con la utilización de

los sistemas de información a través de computadora que están tan avanzados.

Por lo que respecta al concepto de "Negocio", no tiene una connotación jurídica, sin embargo es un concepto íntimamente ligado al de empresa y al de actividades empresariales, lo cual tiene que ver con el segundo elemento.

b) Lugar en el que se desarrollen total o parcialmente actividades empresariales.

La circunstancia expresada como "total o parcialmente", tiene su razón de ser, ya que anteriormente se consideraba que el establecimiento permanente debía contribuir directamente a la actividad y por lo tanto a las utilidades de la empresa, sin embargo con las nuevas acepciones de la empresa, como un organismo integral en el que todas sus partes contribuyen a la productividad del todo, no es un requisito indispensable el contribuir directamente con las utilidades de la empresa.

Así lo reconoce Klaus Vogel cuando dice: "Lo anterior no significa que el establecimiento permanente carezca de una finalidad en sí misma productiva, sino de lo que se trata es que su productividad tiene que ser vista en función de la empresa en su totalidad. Por ello es que el lugar de negocios no necesita contribuir directamente a las utilidades de la empresa, sino que debe servir a la finalidad de la empresa en su integridad."⁵⁷

Por lo que respecta a lo que se debe entender por actividades empresariales, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 16. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

⁵⁷ Vogel, Klaus. "On Double Taxation Conventions." Traducción al inglés de la segunda Edición Alemana, por John Martin, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991, pág. 207. Citado por Luis M. Pérez de Acha "Establecimiento Permanente", Colección de Tratados Internacionales en Materia Tributaria, México, Editorial Themis, pág. 15.

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de las materias primas, acabado de productos y elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considerará empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

En lo referente a las actividades comerciales enunciadas en la fracción I del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, el Código de Comercio es el ordenamiento federal que establece que personas deben considerarse comerciantes, lineamientos que se

establecen en el artículo 3° y respecto de cuales son los actos de comercio en el artículo 75, mismos que a continuación se transcriben:

Artículo 3°. Se reputan en derecho comerciantes:

I.Las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, hacen de él su ocupación ordinaria;

II.Las sociedades constituidas con arreglo a las leyes mercantiles;

III.Las sociedades extranjeras o las agencias y sucursales de éstas, que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio.

Artículo 75. La ley reputa actos de comercio:

I.Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;

II.Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con el propósito de especulación comercial;

III.Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles;

IV.Los contratos relativos a obligaciones del Estado u otros títulos de crédito corrientes en el comercio;

V.Las empresas de abastecimientos y suministros;

VI.Las empresas de construcciones y trabajos públicos y privados;

VII.Las empresas de fábricas y manufacturas;

VIII.Las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua, y las empresas de turismo.

IX.Las librerías y las empresas editoriales y tipográficas;

X.Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas, de negocios comerciales y establecimientos de ventas en pública almoneda;

XI.Las empresas de espectáculos públicos;

XII.Las operaciones de comisión mercantil;

XIII.Las operaciones de mediación en negocios mercantiles;

XIV.Las operaciones de bancos;

XV.Todos los contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior;

XVI.Los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por empresas;

XVII.Los depósitos por causa de comercio;

XVIII.Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y los bonos de prenda librados por los mismos;

XIX.Los cheques, las letras de cambio o remesas de dinero de una plaza a otra, entre toda clase de personas;

XX.Los valores u otros títulos a la orden o al portador, y las obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe que se derivan de una causa extraña al comercio;

XXI.Las obligaciones entre comerciantes y banqueros, sino son de naturaleza esencialmente civil;

XXII.Los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo concerniente al comercio del negociante que los tiene a su servicio;

XXIII.La enajenación que el propietario o el cultivador hagan de los productos de su finca o de su cultivo.

XXIV.Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código.

En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitro judicial.

c) Supuestos que deben entenderse como establecimiento permanente.

Siguiendo con el primer párrafo del artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta enumera en forma enunciativa pero no limitativa algunos supuestos de lo que deberán considerarse como establecimientos permanentes:

- Sucursales
- Agencias
- Oficinas
- Fábricas
- Talleres
- Instalaciones
- Minas
- Canteras
- Cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Vale la pena mencionar que el supuesto de la explotación de recursos naturales fue incluido en la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta de diciembre de 1997, lo anterior reconociendo que algunos recursos naturales se explotan sin que

reconociendo que algunos recursos naturales se explotan sin que necesariamente exista una extracción, por lo que se incluyó la explotación para dejar más detallado el supuesto de causación.

4.3 Supuestos de constitución de la base fija en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El segundo párrafo del artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Artículo 2°...

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros y las profesiones independientes.

Por su parte el primer párrafo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Artículo 74. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. También están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los ingresos atribuibles a éstos.

La figura de la base fija que fue introducida en 1992 en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo no es tan clara en concepto y en régimen como lo es en el establecimiento permanente, la Ley se limita a establecer que la principal diferencia es que, en el caso de la base fija el residente en el extranjero no realiza en el territorio nacional actividades empresariales, (naturaleza mercantil), sino que realiza servicios personales

independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes, (naturaleza civil).

Al establecer el artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que los supuestos enunciados, no son limitativos, al decir que son "entre otros", realmente deja muy abierto el supuesto de causación, sin embargo, es posible interpretar que la Ley se está refiriendo a los ingresos gravados en la Ley en el Capítulo II del Título IV.

Así podemos distinguir los elementos de la base fija:

a) Que exista un lugar físico.

Debe existir, una oficina o cualquier otro en que se puedan desarrollar las actividades que señala la Ley, mismo que deberá estar ubicado en el territorio nacional.

Este elemento es esencial por la naturaleza propia de la base fija, la presencia física del residente en el extranjero debe ser manifiesta, por tanto cualquier persona independiente que preste sus servicios desde su lugar de residencia, aunque perciba ingresos provenientes en el territorio nacional, no constituirá base fija.

b) Que en dicho lugar se presten servicios personales independientes.

En relación a este elemento el licenciado Manuel E. Tron, que comenta:

"En primer lugar, se trata, como lo indica su nombre, de prestación de servicios, es decir, de la realización o cumplimiento de obligaciones de hacer por parte de un residente en el extranjero, no así de obligaciones de dar, en cuyo caso nos encontraríamos frente a un concepto diverso; por otro lado, debe tratarse de servicios que sean personales, entendiéndose por tales aquellos propios para ser desarrollados por una persona física; y, por último, deben ser servicios independientes, es decir, no servicios prestados en una relación de dependencia laboral, sino

como prestador libre, como auténtico profesionista independiente."⁵⁸

El artículo 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta encuadra en su primer párrafo el concepto de servicio personal independiente:

Artículo 84. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no están considerados en el Capítulo I de este Título. Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta el servicio.

Por su parte el segundo párrafo del artículo 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece la obligación del residente en el extranjero que tiene un base fija en el país:

Artículo 84. ...

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de este Capítulo por los ingresos atribuibles a las mismas por la prestación de servicios personales independientes.

Continuando con el estudio que realiza el licenciado Manuel E. Tron en este tema, hace una precisión importante:

"Cabe aclarar que en el caso de personas morales parecería contradictorio y aun imposible el que prestaran tales servicios por no ser, precisamente personas físicas y por lo mismo no podría haber una base fija de una persona moral extranjera; sin perjuicio de lo antes expuesto, lo que sucede en el caso es que tratándose de personas morales extranjeras 'a través de las cuales' sean prestados este tipo de servicios por personas físicas, se les considera como base fija y tributarán, como ya lo hemos mencionado, igual que un establecimiento permanente."⁵⁹

⁵⁸ Tron, Manuel E. Op. Cit. pág. 280.

⁵⁹ Loc. Cit.

4.4 Supuestos con reglas especiales para la constitución de un establecimiento permanente o base fija.

4.4.1 Residentes en el extranjero con representante.

El tercer y quinto párrafos del artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen:

Artículo 2° ...

...

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente 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 la celebrar de contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de actividades de éste en el país, que no sean las mencionadas en el artículo 3°.

...

De igual forma se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

II. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.

III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o a control general del residente en el extranjero.

IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.

V. Perciba remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

VI. Efectúe operaciones para el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Los dos párrafos de la ley antes transcritos fueron objeto de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de diciembre de 1996, el anterior texto, era muy general y daba lugar a interpretaciones que resultaban ilógicas, aunque siempre se contaba con el derecho de probar que no existía establecimiento permanente, con documentación que acreditara que la operación realizada con la persona física o moral a través de la cual se actuaba en el territorio nacional se desarrollaba en términos y condiciones similares a una transacción independiente entre partes sin intereses relacionados.

Respecto de la reforma el licenciado Enrique Calvo Nicolau comenta: "Respecto de la presunción de existencia de un establecimiento permanente o base fija en el país, se disponía en la Ley su presencia si el residente en el extranjero al cual pertenecían, actuaban en el territorio nacional a través de una persona física o moral. Ahora se precisa que estas últimas personas deben ser distintas de un agente independiente para que se presuma que a través de ellas funciona un establecimiento permanente o base fija del residente en el extranjero. Estimo que la reforma sólo aclara la disposición, pues a esta misma conclusión se llegaba interpretando los preceptos de la Ley. Es por ello que ahora se dispone claramente en el texto legal la

existencia de un establecimiento permanente o base fija en el país de un residente en el extranjero, si actúa en el territorio nacional a través de una persona física o moral que, no obstante ser agente independiente, no se desempeñe en el marco ordinario de su actividad lo que, propiamente, propicia que se convierta en agente dependiente del residente en el extranjero."⁶⁰

Estamos de acuerdo en lo que comenta el licenciado Calvo, sin embargo, es necesario hacer algunas puntualizaciones; antes de la reforma citada, el artículo 2° enunciaba supuestos de presunciones "juris tantum" respecto de los supuestos en los que debía considerarse establecimiento permanente. En el nuevo texto los supuestos enunciados en el artículo 2° son presunciones "juris et de jure" de cuando debe considerarse que un agente independiente no actúa en el marco de ordinario de su actividad.

Este cambio es en detrimento del contribuyente, ya que al suprimirse el quinto párrafo del artículo 2° de la Ley, mismo que establecía que no se consideraría la existencia del establecimiento permanente, si el residente en el extranjero contaba con la documentación necesaria para demostrar que las operaciones que efectúa se hubieren realizado en términos y condiciones similares a las que se hubieren pactado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados. A nuestro parecer dicho párrafo no debió haber desaparecido, ya que como está actualmente redactado este artículo causará grandes injusticias sin que el contribuyente pueda exponer los documentos que demostrarían una relación diferente con el residente en el extranjero, un ejemplo de agentes independientes que pueden resultar perjudicados son los agentes independientes transportistas, pues su actividad puede encuadrarse en alguno de los supuestos establecidos en el nuevo texto del artículo 2°.

Por los demás puntos, la reforma es loable, dado que es motivada por el concepto de agente independiente que maneja el Modelo de Convenio de Doble Tributación sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), y es un ejemplo de la influencia que tiene el Derecho Fiscal Internacional en el Derecho Fiscal de nuestro país, lo cual resulta benéfico para la unificación de instituciones jurídicas en

⁶⁰ Calvo Nicolau, Enrique. "Comentarios a la Reforma Fiscal 1997", Primera Edición, México, Editorial Themis, 1997, pág. 5.

esta materia, además que esta influencia a nivel mundial evita en todos los países normas fiscales injustas, confusas y faltas de técnica.

En la citada reforma también fue modificado el supuesto contenido en la fracción IV, suprimiendo el concepto de agente independiente, que actualmente se contiene en la regla general.

También se adicionó la fracción VI, en el que se dio cabida al concepto de precios de transferencia entre partes relacionadas, al respecto, se puede observar que en el texto artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula el sistema de precios de transferencia, es un requisito "sine qua non" para la aplicación de este régimen, el que sean partes con intereses relacionados, sin embargo tal como está redactado la nueva fracción VI, es una excepción, en la cual, si un residente en el extranjero efectúa operaciones a través de una persona física o moral, confiriéndole facultades para celebrar contratos a su nombre, no obstante que esa persona sea un agente independiente, si los precios de dichas operaciones son inferiores a los que se pactarían entre partes independientes, se entenderá la existencia de un establecimiento permanente del residente en el extranjero y con la posibilidad de que la autoridad fiscal le determine ingresos acumulables con las reglas de los precios de transferencia.

4.4.2 Empresas Aseguradoras.

Adicionado en la reforma de diciembre de 1997, el actual cuarto párrafo del artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un supuesto especial para las empresas aseguradoras mismo que a la letra dice:

Artículo 2° ...

...

...

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero cuando ésta perciba ingresos por cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una

persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

...

En la iniciativa de Ley que modifica diversas disposiciones fiscales se estableció que el motivo principal de la inclusión de este párrafo es el establecer un trato simétrico en relación con las aseguradoras mexicanas que operan en el extranjero y que, por tal motivo, están sujetas a un gravamen fuera de México.

En nuestra opinión en la reforma se está estableciendo un supuesto especial de causación que tiene una regla clara para la determinación de la constitución de un establecimiento permanente, inclusión que vemos adecuada.

4.4.3 Asociaciones en participación y fideicomisos.

El que actualmente es sexto párrafo del artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Artículo 2°...

...
...
...
...

Para los efectos de este artículo, en los contratos de asociación en participación y de fideicomiso con actividad empresarial se considera que los asociados y los fideicomisarios, residentes en el extranjero, respectivamente, actúan a través de personas distintas de agentes independientes que ejercen poderes para celebrar contratos a nombre de los fideicomisarios o asociados de residentes en el extranjero.

...

Este párrafo del artículo 2° fue reformado en diciembre de 1996, el licenciado Enrique Calvo Nicolau, opina sobre la modificación de la siguiente manera:

"Respecto de este tema sí hubo un cambio que permite determinar que, jurídicamente, existe un establecimiento permanente o base

fija en el país del residente en el extranjero; consistente en que éste sea asociado o fideicomisario en contratos de asociación en participación o de fideicomisos que lleven a cabo actividades empresariales. Hasta 1996 la Ley sólo disponía la existencia en México de un establecimiento permanente (pero no base fija) del residente en el extranjero, si el asociante desarrollaba actividades en lo que sería establecimiento permanente si fuera residente en el extranjero. Ahora este supuesto se amplía a la actividad empresarial que se lleve a cabo en México a través de fideicomisos; dispone la Ley que se considera que los asociados y fideicomisarios residentes en el extranjero actúan a través de personas distintas de agentes independientes por el sólo hecho de que sean asociados o fideicomisarios de los contratos respectivos. Obviamente para que se actualice este supuesto se requiere que la actividad empresarial se lleve a cabo en lo que sería un establecimiento permanente en México.

Considero que esta nueva disposición permite que surja en nuevo concepto de establecimiento permanente en el caso de fideicomisarios, no así en el caso de los asociados, pues este supuesto ya se encontraba regulado de manera adecuada en el sexto párrafo del artículo 2° de la Ley."⁶¹

4.4.4 Residentes en el extranjero que realizan servicios de construcción de obra.

El último párrafo del artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta enuncia el tercer supuesto de regulación especial de la constitución de un establecimiento permanente, dicho artículo dice:

Artículo 2°...

...
...
...
...
...

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje de bienes

⁶¹ Calvo Nicolau, Enrique. Op Cit., pág. 6.

inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses.

Por su parte el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece al respecto:

Artículo 3°. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 2° penúltimo párrafo y 157 de la Ley, el término de construcción de obras incluye: cimentaciones, estructuras, casas y edificios en general, terracerías, terraplenes, plantas industriales y eléctricas, bodegas, carreteras, puentes, caminos, vías férreas, presas, canales, gasoductos, oleoductos, acueductos, perforación de pozos, obras viales de urbanización, de drenaje y de desmonte, puertos, aeropuertos y similares, así como la proyección o demolición de bienes inmuebles.

El cómputo de días de duración de los servicios a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 2° mencionado, se hará considerando la totalidad de días naturales comprendidos entre el inicio y la terminación de los servicios.

Para los efectos del cómputo a que se refiere el párrafo anterior se considerará la duración de la totalidad de las obras, demoliciones, instalaciones, mantenimiento o montaje de bienes inmuebles o actividades de proyección o inspección relacionadas con ellos que realice en el territorio nacional el prestador del servicio; cuando el contratista no haya iniciado directamente actividades o ya las hubiera concluido y subcontrate el servicio con otras empresas los días utilizados por éstas se incluirán en dicho cómputo.

En los casos en que por la naturaleza de los servicios se considere que la duración de los mismos excederá de

183 días naturales en un período de doce meses, el contribuyente deberá cumplir con sus obligaciones conforme a lo dispuesto por el Título II, II-A o Título IV, Capítulo VI de la Ley, según corresponda desde el inicio de sus actividades.

Respecto de ésta disposición reglamentaria, es necesario comentar que aunque en el texto del artículo refiere al penúltimo párrafo del artículo 2°, actualmente es el último párrafo desde la reforma de diciembre de 1993. Estas imprecisiones son producto de las continuas modificaciones a las normas fiscales que no se hacen con una visión sistemática y definitiva, tal parece que se realiza una reforma de carácter temporal, sin tener la visión de los efectos que causan en los contribuyentes y en la economía del país.

En general este supuesto referido a los servicios relacionados con inmuebles está bien regulado y detallado, salvo el último párrafo, respecto del cual, el licenciado Tron realiza la siguiente crítica:

"...consideramos que lo dispuesto en el último párrafo parece contrario a toda lógica ya que se pretende hacer tributar a un determinado contribuyente bajo un régimen fiscal que ni siquiera sabe si existirá. En nuestra opinión sólo deberá considerarse que existe establecimiento permanente una vez que hayan transcurrido efectivamente los 183 días naturales a que se refiere el último párrafo del artículo 2° de la Ley dentro del plazo de los doce meses que la misma establece; sin embargo, el efecto deberá reconocerse desde el primer día."⁶²

4.5 Supuestos en que no se considera la constitución de un establecimiento permanente.

El artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los supuestos que no constituyen establecimiento permanente, excepciones que se aplican aunque se reúnan los requisitos de constitución antes vistos, a continuación se transcribe dicho artículo:

⁶² Tron, Manuel E. Op. Cit., pág. 284.

Artículo 3° No se considerará que constituye establecimiento permanente:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II. 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 transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. 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 prestamos, o de otras actividades similares.

V. 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.

La fuente de éstos supuestos es propiamente el párrafo cuarto del artículo 5° del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E., respecto del cual se harán algunas precisiones en el siguiente capítulo, sin embargo, por lo que respecta al artículo de la Ley, es necesario hacer algunas comentarios.

El supuesto de la fracción IV es reglamentado, en cuanto al concepto de actividades previas o auxiliares, por el artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta que dice:

Artículo 4°. Para los efectos de la fracción IV del artículo 3° de la Ley, se considera que no son actividades previas o auxiliares, las que sean iguales a las actividades del residente en el extranjero, salvo que dichas actividades también tengan la naturaleza de previas o auxiliares en el extranjero. No se considerarán actividades auxiliares las de dirección.

La definición de este concepto es importante en este tema, ya que la inversión extranjera a largo plazo, siempre llega en primera instancia para realizar actividades previas a la actividad del residente en el extranjero o a estudiar el mercado potencial, por lo que es muy pertinente la aclaración que en el supuesto de ocupar un lugar de negocios para este tipo de actividades no constituye establecimiento permanente, siempre y cuando las actividades que se realizan no sean aparentemente previas o auxiliares, cuando en realidad el residente en el extranjero ya esté realizando la actividad que le es propia y que le deja utilidades. Sin embargo, aunque la hipótesis normativa está correctamente redactada en base a la "ratio legis", lo cierto es que en la práctica es difícil establecer el límite entre una actividad previa y una actividad propia del residente en el extranjero, dicha interpretación deberá hacerse por el propio contribuyente al autodeterminarse o de la autoridad fiscalizadora al momento de ejercitar sus facultades de comprobación.

4.6 Régimen fiscal del establecimiento permanente y de la base fija.

4.6.1 Sistemas para la determinación de ingresos.

El Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. reconoce dos sistemas para la determinación de ingresos y deducciones del establecimiento permanente y la base fija, los cuales son:

a) Sistema de los ingresos atribuibles y de la contabilidad separada de la sede central.

El principio general de este sistema consiste en que el establecimiento permanente es una entidad contable con un patrimonio independiente y separado de la oficina central, de tal manera que los ingresos y las deducciones serán sólo los relacionados directamente con el establecimiento permanente, es decir, únicamente los atribuibles a la actividad desarrollada por el establecimiento permanente, independientemente de los ingresos y deducciones de la oficina central, los cuales no afectan la base gravable del establecimiento permanente.

b) Sistema de la Renta Mundial y Prorrrateo.

Este sistema reconoce que tanto la oficina central como el establecimiento permanente son una misma entidad contable y jurídica, y aunque el Estado en el que está ubicado el establecimiento permanente tiene la potestad de gravar sus ingresos, estos serán calculados proporcionalmente con base en los ingresos y deducciones que obtiene la empresa a nivel mundial, considerando a la oficina central y a todos sus establecimientos permanentes en todo el mundo.

En México se sigue como principio general el "sistema de los ingresos atribuibles y de la contabilidad separada de la sede central", por lo que una vez actualizada la hipótesis normativa del establecimiento permanente o de la base fija, la principal consecuencia jurídica es que la persona moral o física de que se trate, desde ese momento está obligada a pagar Impuesto sobre la Renta en México respecto de todos los ingresos atribuibles al establecimiento permanente o a la base fija, imputándole un régimen fiscal muy parecido al de una persona física o moral residente en México, y considerándolo un contribuyente distinto y con un patrimonio independiente de su sede central residente en el extranjero.

Se convierte en una persona con un tratamiento fiscal especial y parecido al que tienen los residentes en México, acumulando ingresos y efectuando las deducciones permitidas por la ley, según el Título II si son personas morales o el Título IV si son personas físicas.

Adicionalmente es necesario mencionar que la Ley del Impuesto sobre la Renta en ciertos supuestos de excepción, sigue el sistema de renta mundial, mismo que la O.C.D.E. permite utilizar para los establecimientos permanentes en los cuales es imposible calcular los ingresos que les son atribuibles en forma separada de la oficina central, sin embargo, este régimen de excepción no está bien determinado en cuanto a los supuestos de causación, ni en cuanto a su forma de cálculo proporcional, por lo que crea lagunas legales, mismas que se mencionan más adelante.

4.6.2 Ingresos acumulables

4.6.2.1 Ingresos atribuibles

El artículo 4° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece cuales son los ingresos atribuibles al establecimiento permanente y a la base fija, mismo que a continuación se transcribe:

Artículo 4°. Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, respectivamente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos del Título II o IV de esta Ley según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país, 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.

De acuerdo a lo establecido en la Ley, al momento en que el residente en el extranjero realiza negocios en otro Estado y actualiza la hipótesis normativa de la existencia del establecimiento permanente, es necesario determinar los ingresos que conformarían la base del impuesto sobre la renta.

En México esta determinación se resolvió siguiendo el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. estableciendo que la base del impuesto solo la conformarían los "ingresos atribuibles" al establecimiento permanente o base fija.

El artículo 4° de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos permite razonar que uno de los principales efectos de la existencia del establecimiento permanente es el considerarlo con un patrimonio independiente de su sede central, entendiéndose que, si el establecimiento permanente tiene que realizar operaciones comerciales con su sede central, estas deben efectuarse en condiciones y precios de mercado.

Este sistema es el que ha desarrollado el Derecho Fiscal Internacional y en especial el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico la O.C.D.E. para el cálculo de los beneficios del establecimiento permanente, en el que con base en el principio de la contabilidad separada se calculan los beneficios del establecimiento permanente.

Incluso con base en el "principio de atracción" se consideran dentro de los ingresos atribuibles al establecimiento permanente los que establece la parte final del artículo 4° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales son:

- a) También acumularán los ingresos provenientes de la enajenaciones de mercancías efectuadas por la oficina central, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero.
- b) También acumularán los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles efectuadas por la oficina central, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero.

Continuando con el estudio, por lo que respecta a las personas morales, encontramos en el Título II "De las Personas Morales", del Capítulo I "De los Ingresos", la norma que regula la acumulación de ingresos un párrafo destinado al establecimiento permanente:

Artículo 15. ...

...

Las personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes o bases fijas en el país acumularán la totalidad de ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente o base fija la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

Por lo que respecta a las personas físicas también existen normas que son el fundamento de esta acumulación de ingresos:

a) Por la prestación de un servicio personal independiente encontramos en el Título IV "De las personas físicas" Capítulo II "De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente", en el que el segundo párrafo del artículo 84 establece:

Artículo 84. ...

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de este capítulo por los ingresos atribuibles a las mismas por la prestación de servicios personales independientes.

...

b) Por la realización de actividades empresariales en el Título IV "De las Personas físicas", en el Capítulo VI "De los ingresos por Actividades Empresariales" en el que el tercer y cuarto párrafos del artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Artículo 107. ...

...

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a dichos establecimientos.

Para determinar los ingresos a que se refiere este Capítulo se aplicarán las disposiciones del Capítulo I del Título II de esta Ley.

4.6.2.2 Ingresos obtenidos fuera del territorio nacional.

Existe otro tipo de ingresos acumulables al establecimiento permanente y a la base fija, que señala el último párrafo del artículo 4° de la Ley del Impuesto sobre la renta referido a los ingresos que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, los cuales serán acumulables en México al establecimiento permanente o base fija ubicados aquí, en la proporción en que hayan participado en las erogaciones incurridas para la obtención del ingreso.

Esta norma es otro rasgo distintivo del parecido que tiene el régimen fiscal del establecimiento permanente y la base fija con respecto a las personas residentes en México, ya que impone al establecimiento permanente y a la base fija el mismo sistema con respecto a los ingresos obtenidos fuera del territorio nacional a través de su oficina central o de otro establecimiento permanente.

Por otro lado la ley no dice nada de los ingresos atribuibles al establecimiento permanente que se hubieran obtenido fuera del territorio nacional sin la participación de la oficina central o de otro establecimiento, los cuales bajo nuestro criterio también estos ingresos se deben acumular, tal como lo hiciera un residente en México y de acuerdo al principio de contabilidad separada.

4.6.3 Deducciones.

4.6.3.1 Deducciones del establecimiento permanente y de la base fija.

Por lo que respecta a las deducciones que pueden realizar los establecimientos permanentes y las bases fijas, el primer párrafo del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un régimen específico:

Artículo 23. 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 establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrodeen con la oficina central o sus establecimientos y alguno de ellos se encuentre en el extranjero, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y su Reglamento.

...

Por lo que respecta a este párrafo, se puede concluir que el establecimiento permanente y, la base fija por la reminiscencia del artículo 2° de la Ley, pueden realizar todas las deducciones que son autorizadas para un residente en México, mismas que se establecen en el artículo 22 de la Ley, aunque se hayan efectuado fuera del territorio nacional, siempre y cuando cumplan dos condiciones:

- a) Que correspondan a las actividades del establecimiento permanente o de la base fija.
- b) Que cumplan todos los requisitos establecidos para las deducciones en la Ley y el Reglamento, sobre todo los enunciados en el artículo 24 de la Ley, que como se sabe son estrictamente vigilados por la autoridad fiscal, y que algunos de ellos son tan detallados que sorprenden a cualquier residente en el extranjero acostumbrado a realizar sus deducciones sin tantas restricciones.

Asimismo existe una norma en la Ley del Impuesto sobre la Renta que especifica el valor que se le debe dar a los bienes que reciban del extranjero los establecimientos permanentes ubicados en México, misma que a continuación se transcribe:

Artículo 29. El valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

4.6.3.2 Deducciones prorrateadas con la oficina central o con otros establecimientos.

La parte final del párrafo primero del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un supuesto muy especial, mismo que a continuación se transcribe nuevamente dada su trascendencia:

Artículo 23. ..., aun cuando se prorrateen con la oficina central o con sus establecimientos y alguno de ellos se encuentre en el extranjero, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y su reglamento.

Esta norma es muy especial, ya que se reconocen las deducciones que se realizan en otro Estado bajo una diferente jurisdicción, sin embargo éstas están condicionadas a que cumplan con los requisitos del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo el prorrateo de deducciones sólo será posible realizarlo en relación con los ingresos que la Ley considera atribuibles al establecimiento permanente, y cuando así sea necesario conforme al principio de atracción.

4.6.3.3 No deducibles.

El segundo párrafo del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Artículo 23. ...

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o 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, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Basado en el principio de la "contabilidad separada", esta norma, no reconoce como deducible la remesa enviada del establecimiento permanente a la oficina central, ya que no se considera un gasto, lo negativo es que se le quiera dar el mismo tratamiento fiscal a otros supuestos, con el argumento de evitar que el contribuyente incurra en evasión de impuestos realizando simulación de actos jurídicos, actos que tienen su propia tipicidad como delito fiscal y que tienen su propia sanción. Por otro lado, la legislación está muy desarrollada en el tema de precios de transferencia, por lo que cualquier precio excesivo por los rubros mencionados en esta norma podría ser objeto de determinación presuntiva de ingreso.

4.6.3.4 Empresas de transporte internacional aéreo o terrestre.

El tercer y cuarto párrafos del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen un régimen especial para las empresas de Transporte Aéreo o Terrestre, dichas normas establecen:

Artículo 23. ...

...

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 22 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año calendario, efectuarán la deducción antes citada, considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean mayores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00.

En el caso especial de las empresas de transporte internacional aéreo o terrestre si se establece un procedimiento especial para el cálculo de las deducciones, lo cual nos parece lo más adecuado dada su naturaleza.

4.6.3.5 Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero por el establecimiento permanente o la base fija.

El artículo 6° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el derecho de los residentes en México para acreditar los impuestos pagados en el extranjero que fueron causados por los ingresos procedentes de fuentes de riqueza ubicadas fuera del país. A continuación se transcribe el primer párrafo de dicho artículo:

Artículo 6. Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley.

...

La anterior norma es muy clara para aplicar el régimen de acreditamiento a los residentes en México, sin embargo vía reglamento se ha hecho extensivo este derecho para el establecimiento permanente y la base fija que tuviere un residente en el extranjero.

El segundo y tercer párrafos del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Artículo 6°. ...

Cuando un residente en el extranjero tenga establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 6 de la ley, en los términos señalados en la misma, únicamente por aquellos ingresos que hayan sido sujetos a retención.

La parte del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que no sea acreditable no será deducible conforme a lo previsto por el artículo 25 fracción I de la ley.

La existencia de esta norma es muy importante para los establecimientos permanentes y las bases fijas establecidas en México, dado que les confiere un derecho que iguala su régimen fiscal al de los residentes en el país. Sin embargo, la parte final del párrafo segundo antes transcrito establece como condicionante para el acreditamiento que los ingresos hayan sido sujetos a retención, este requisito no tiene razón de ser en tanto que no resulta trascendente que el impuesto se haya pagado directamente o vía el método de retención. Tan es así que esta condicionante no se establece para el acreditamiento de un residente en México, por lo que tampoco debería establecerse como requisito para el acreditamiento del establecimiento permanente.

En el supuesto desarrollado en este subtema ocurren situaciones muy particulares con el establecimiento permanente, ya que todo este régimen tiene un origen eminentemente soportado en la equidad recaudadora de la soberanía de dos Estados, sin tomar en cuenta la doctrina desarrollada en relación con la personalidad jurídica de una empresa, dado que podría existir un establecimiento permanente que tuviera ingresos de fuente de riqueza ubicada en el país en el que es residente su oficina central, provocando que esa persona moral que cuenta con un solo patrimonio tenga en el país

donde es residente ingresos por su oficina matriz e ingresos por su establecimiento permanente ubicado en otro país.

4.7 Personalidad jurídica de las personas morales extranjeras.

A la luz del régimen fiscal del establecimiento permanente y la base fija, es necesario estudiar la naturaleza jurídica de la actuación de una persona moral residente en el extranjero que realiza actos de comercio en México.

Los artículos en materia común que se refieren al reconocimiento de personalidad por parte de los Estados Unidos Mexicanos a las personas morales son:

El artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal establece:

Artículo 25. Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal.
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que fueren desconocidas por la ley;
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada en los términos del artículo 2736.

Por su parte el artículo 2736 del ordenamiento citado establece:

Artículo 2736. La existencia, capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, funcionamiento, transformación, disolución, liquidación y fusión de las personas morales extranjeras de naturaleza privada se regirán por el derecho de su constitución,

entendiéndose por tal, aquél del Estado en que se cumplan los requisitos de forma y fondo requeridos para la creación de dichas personas.

En ningún caso el reconocimiento de la capacidad de una persona moral extranjera excederá a la que le otorgue el derecho conforme al cual se constituyó.

Cuando alguna persona extranjera de naturaleza privada actúe por medio de algún representante, se considerará que tal representante, o quien lo sustituya, está autorizado para responder a las reclamaciones y demandas que se intenten contra dicha persona con motivo de los actos en cuestión.

El artículo 28 bis Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal establece:

Artículo 28 bis. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada no regidas por otras leyes, solamente podrán establecerse en el territorio de la República, cumpliendo con las disposiciones legales aplicables y previa autorización de la Secretaría de Relaciones Exteriores.

En relación con este artículo, el 2737 establece:

Artículo 2737. La autorización a que refiere el artículo 28 bis no se concederá a menos que las personas morales extranjeras prueben:

I. Que están constituidas con arreglo a las leyes de su país y que sus estatutos nada contienen que sea contrario a las leyes mexicanas de orden público;

II. Que tienen representante domiciliado en el lugar donde van a operar, suficientemente autorizado para responder de las obligaciones que contraigan las mencionadas personas morales.

El artículo 2738 establece:

Artículo 2738. Concedida la autorización por la Secretaría de Relaciones Exteriores, se inscribirán en el Registro los estatutos de las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

Por lo que respecta a las sociedades de naturaleza mercantil, la Ley General de Sociedades Mercantiles establece en sus artículos 250 y 251 la forma en la que el Estado Mexicano les reconoce personalidad jurídica:

Artículo 250. Las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen personalidad jurídica en la República.

Artículo 251. Las sociedades extranjeras sólo podrán ejercer el comercio desde su inscripción en el Registro.

La inscripción sólo se efectuará mediante autorización de la Secretaría de la Economía Nacional, que será otorgada cuando se cumplan los siguientes requisitos:

I. Comprobar que se han constituido de acuerdo con las leyes del Estado del que sean nacionales, para lo cual se exhibirá copia auténtica del contrato social y de más documentos relativos a su constitución y un certificado de estar constituidas y autorizadas conforme a las leyes, expedido por el representante diplomático o consular que en dicho Estado tenga la República;

II. Que el contrato social y demás elementos constitutivos no sean contrarios a los preceptos de orden público establecidos por leyes mexicanas.

III. Que se establezcan en la República o tengan en ella alguna agencia o sucursal.

Las sociedades extranjeras estarán obligas a publicar anualmente un balance general de la negociación, visado por un contador público titulado.

De la lectura de estos ordenamientos podemos concluir que las personas morales extranjeras se les reconoce en nuestro derecho personalidad jurídica, así lo confirma el licenciado Roberto Mantilla Molina cuando estudia este tema y concluye: "Si se siguiera la tesis, que ha sido sostenida por algunos autores, de que las sociedades solo tienen personalidad jurídica en el país de origen, habría de negarse la posibilidad de que una sociedad extranjera realice actos jurídicos en México. Pero no es ésta la solución adoptada en derecho positivo, ya que el artículo 250 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que: Las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen personalidad jurídica en la República."⁶³

Es por esta conclusión que el licenciado Mantilla Molina establece que para la actuación ocasional de una persona moral extranjera en el país, no se debe supeditar a la inscripción el Registro Público de Comercio, ni a formalidad alguna, sin embargo corresponderá a la sociedad extranjera probar ante su contraparte o ante el funcionario que corresponda su legal constitución.

Sin embargo para el caso del establecimiento permanente, la sociedad deberá ser considerada como establecida en el territorio nacional, para lo cual los artículos 15 y 24 del Código de Comercio, establecen:

Artículo 15. Las sociedades legalmente constituidas en el extranjero, que se establezcan en la República o tengan en ella alguna agencia o sucursal, podrán ejercer el comercio sujetándose a las prescripciones especiales de este código en todo cuanto concierna a la creación de sus establecimientos dentro del territorio nacional, a sus operaciones mercantiles y a la jurisdicción de los tribunales de la nación.

En lo que se refiera a su capacidad para contratar, se sujetarán a las disposiciones del artículo

⁶³ Mantilla Molina, Roberto L. "Derecho Mercantil", Vigésimo Octava Edición, México, Editorial Porrúa, 1992, pág. 467.

correspondiente del título de "Sociedades extranjeras".

Artículo 24. Las sociedades extranjeras que quieran establecerse o crear sucursales en la República, presentarán y anotarán en el Registro, además del testimonio de la protocolización de sus estatutos, contratos y demás documentos referentes a su constitución, el inventario o último balance, si lo tuvieren, y un certificado de estar constituidas y autorizadas con arreglo a las leyes del país respectivo, expedido por el ministro que allí tenga acreditado la República, o, en su defecto, por el cónsul mexicano.

Los requisitos enunciados por la ley, son de alguna manera con la finalidad de dar certeza y seguridad jurídica a la actuación en el país de una sociedad extranjera, sin embargo, según el licenciado Mantilla Molina, hay la necesidad de una interpretación:

"Si la autorización de la Secretaría es previa a la inscripción en el Registro Público de Comercio, y ésta una condición para ejercer el comercio, parece encerrarse a las sociedades extranjeras en un círculo vicioso, o invitarlas a una violación de la ley, al supeditar la autorización para que ejerzan el comercio a la condición de que tengan alguna agencia o sucursal, cuya existencia implicaría el ejercicio de comercio que debe ser autorizado. Y es que la ley no distinguió entre los requisitos para el otorgamiento de la autorización y requisitos para su subsistencia. Los de las fracciones I y II del artículo 251 son, estrictamente, requisitos para el otorgamiento de la autorización; por el contrario, el requisito de la fracción III, y lo dispuesto en el párrafo final del artículo 251, deben entenderse como requisitos para la subsistencia de la autorización."⁶⁴

Sin embargo, no obstante todos estos requisitos de carácter civil y mercantil, no son presupuesto para que la legislación fiscal considere que existe un establecimiento permanente de una

⁶⁴ Ibid., pág. 469.

sociedad residente en el extranjero que está actuando en el territorio nacional.

4.7.1 Problemática del patrimonio independiente del establecimiento permanente y la base fija.

Como se analizó en los subtemas anteriores, una de las principales consecuencias de la constitución de un establecimiento permanente, es el considerar una contabilidad separada e independiente de la oficina matriz ubicada en el país en el cual es residente el contribuyente.

4.7.1.1 Teoría clásica del patrimonio.

La consecuencia jurídica antes enunciada a la luz de la Teoría Clásica del patrimonio, ha recibido muchas críticas, a continuación se establecen los principios de ésta teoría:

"Dentro de la teoría clásica francesa del patrimonio, que también se le denomina del PATRIMONIO-PERSONALIDAD, el patrimonio está en vinculación constante con la persona jurídica, a quien sigue, como lo explican los ilustres mentores de esta teoría, Aubry y Rau, como la SOMBRA AL CUERPO.

Son cinco sus principios:

- 1) Sólo las personas pueden tener un patrimonio, ya que sólo ellas son capaces de derechos y obligaciones.
- 2) Toda persona necesariamente debe tener un patrimonio.
- 3) Cada persona sólo tendrá un patrimonio: es una masa única.
- 4) El patrimonio es inseparable de la persona.
- 5) El patrimonio es, por último, la prenda tácita que garantiza las deudas contraídas por la persona."⁶⁵

⁶⁵ De Ibarrola, Antonio. "Cosas y Sucesiones", Sexta Edición, México, Editorial Porrúa, 1986, pág. 49 y 50.

El principio enunciado con el número "3)" es el que resulta contrario al régimen fiscal del establecimiento permanente, ya que este último establece la separación del patrimonio del residente en el extranjero, con el fin de poder calcular los ingresos que tiene un establecimiento permanente en el país en donde está actuando.

La teoría clásica del patrimonio ha sido criticada por varios autores entre ellos Planiol, con el argumento de que confunde el patrimonio con la capacidad. Y señalándole varias excepciones del derecho positivo francés.

4.7.1.2 Teoría del patrimonio afectación.

La Teoría del Patrimonio Afectación habló de que se debía tomar en consideración el destino que en un momento dado tengan determinados bienes, derechos y obligaciones, con relación a un fin jurídico y económico. "Bienes y deudas están inseparablemente ligados a un fin económico y, en tanto no se haga la liquidación, no aparecerá el "activo neto". Los autores sostienen que una persona puede tener distintas masas de bienes, distintos patrimonios:

a) Jurídicamente se protege a un conjunto de bienes como en el patrimonio de familia.

b) O se logra la continuidad de la persona desde el punto de vista económico: ausencia o sucesión.

c) O se resguarda un fin jurídico económico que una persona pretende realizar, como en el fideicomiso."⁶⁶

4.7.1.3 Teoría que sigue el Código Civil en comparación con el régimen fiscal del establecimiento permanente.

Nuestro código parece inclinarse por la teoría clásica en cuanto a que según él, toda persona debe tener un patrimonio y en que sólo pueden tenerlo las personas. Parece apartarse en cuanto que

⁶⁶ Ibid., pág. 53.

aparenta autorizar diversas masas en un mismo patrimonio y la enajenación del mismo en vida.

"Aun cuando autores de la talla de Gény y Capitant se pronuncian contra la teoría clásica del patrimonio de Aubry y Rau, sus razones distan mucho de ser convincentes. En especial son tan débiles las de Capitant, que su sola lectura inclina a creer que dicho autor en realidad no desea apartarse de la tesis que está criticando. Creemos que en esencia son certeros los postulados de la teoría clásica. En cuanto a la pluralidad de patrimonios en cabeza de una sola persona, basta profundizar un poco para cerciorarse de que no hay tal. Hay a veces diversos sectores independientes en un mismo patrimonio, pero para explicar no es necesario acudir a la ficción de creer que existen diversos patrimonios ligados a una sola personalidad. Y es que no deben confundirse las nociones de patrimonio y universalidad jurídica. Todo patrimonio es una universalidad jurídica; pero no toda universalidad jurídica es un patrimonio. Podemos perfectamente imaginar que el patrimonio de una persona se divide en varias masas independientes, sin necesidad de acudir a la ficción de que existen varios patrimonios, en la misma forma en que sería ridículo tratar de explicar que un alumno domina perfectamente dos materias o especialidades diferentes atribuyéndole dos cerebros.⁶⁷

Por la anterior conclusión del licenciado Ibarrola, podemos considerar que en principio el establecimiento permanente es sólo una masa separada del patrimonio de la persona residente en el extranjero, sin que pueda considerarse que es un patrimonio diferente del patrimonio de la oficina matriz, con un fin jurídico, económico y tributario muy específico.

Sin embargo, el régimen fiscal que le atribuye la Ley del Impuesto sobre la Renta al establecimiento permanente, es más allá de considerarlo una masa de bienes separada, dado que lo convierte en un sujeto pasivo del impuesto atribuyéndole derechos y obligaciones.

⁶⁷ Ibid., pág. 57.

Asimismo el licenciado Mantilla Molina expone las consecuencias jurídicas, de considerar un patrimonio independiente del establecimiento permanente, en el supuesto de la quiebra:

"En rigor lógico, la circunstancia de que una sociedad extranjera establezca en México una agencia o sucursal, y tenga en México los bienes y valores necesarios para la normal explotación de dicha sucursal, no supone la constitución de un patrimonio separado, pues tales bienes y derechos habrían de ser considerados como propiedad de la persona moral radicada en el extranjero. Por tanto, continuando con el razonamiento estrictamente lógico, en el caso de quiebra de la sociedad en el extranjero, los bienes existentes en la República Mexicana deberían confundirse con la masa de bienes de la matriz y de las demás sucursales de la propia sociedad, y los acreedores surgidos de las relaciones jurídicas establecidas en México, habrán de presentarse en el tribunal extranjero que conociera de la quiebra, a cobrar el dividendo que les correspondiera.

Esta solución, cuya estricta lógica no puede negarse, ha sido propugnada por los países capitalistas que tienen grandes empresas con sucursales en el extranjero, y a cuyos intereses conviene concentrar en la matriz bienes de todas las sucursales, en caso de quiebra.

Por lo contrario, en los países en que están establecidas sucursales de sociedades extranjeras, la aplicación rigurosa del principio de la unidad del patrimonio y consecuentemente de la unidad de la quiebra, traería consecuencias gravemente perjudiciales. De aquí que el párrafo final del artículo 13 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos dé una norma especial para las sucursales de empresas extranjeras, las cuales pueden ser declaradas en quiebra independientemente de la situación de la matriz, y de modo que afecte sólo a los bienes situados en la República y a los acreedores por operaciones realizadas con la sucursal. Aunque la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos no es explícita, debe entenderse que con el producto de los bienes situados en la República se hará pago a los acreedores correspondientes y que sólo el remanente, si lo hubiere, se pondrá a disposición del síndico de la quiebra de la matriz."⁶⁸

⁶⁸ Mantilla Molina, Roberto L. Op. Cit., Pág. 472.

Con la actuación comercial transnacional de algunas empresas se pone en jaque las estructuras jurídicas basadas en la soberanía de un Estado sobre un territorio, tal es el caso del establecimiento permanente, que debe reconocerse como un régimen de excepción a la Teoría Clásica del Patrimonio, y llevar este principio hasta sus últimas consecuencias, ya que el querer establecer una figura híbrida, provoca inseguridad jurídica e incongruencias, la única directriz que se tiene es la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, que en este tema es poco clara, por la importancia de sus consecuencias y dado la apertura del país a la inversión extranjera, debería establecerse un régimen claro, preciso y acorde a todo el sistema jurídico mexicano, aun en su naturaleza de figura sui generis con un tratamiento especial.

CAPITULO IV

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO

1. OBJETIVO DEL CAPITULO.

En el contexto comentado en el capítulo anterior en el presente capítulo se hará un análisis de la figura del establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), él cual se ha tomado como texto base para la redacción de todos los convenios que tiene firmado México con otros países, cada uno de estos tratados negociado con particularidades especiales que establecen un concepto de establecimiento permanente especial que regulará la actuación impositiva de los Estados firmantes en operaciones celebradas por residentes en sus respectivos territorios.

Sin embargo, aunque sea necesario recurrir al Tratado respectivo en el estudio de un caso específico de un residente en un Estado con el que tengamos celebrado dicho Tratado, es necesario tener una visión clara del Modelo de la O.C.D.E., dado que en los comentarios realizados a cada uno de los párrafos del Modelo se expone una interpretación importante del texto del Modelo, e

inclusive es el propio Modelo el que da las pautas de los puntos que doctrinalmente se pueden negociar por los Estados Contratantes a la firma del Tratado, a fin de generar un texto con las particularidades que su interrelación exija.

2. MARCO CONSTITUCIONAL DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.

A partir de la celebración, por parte del Estado Mexicano, de convenios internacionales de carácter fiscal, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecen gravámenes u obligaciones para los residentes en el extranjero, pueden verse modificadas o extinguidas en atención a la residencia del contribuyente.

Sin embargo, para interpretar los convenios o tratados internacionales, es necesario situar a los mismos en el ámbito normativo mexicano.

2.1 Definición de tratado internacional.

La Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969 establece en su artículo 2° inciso a) la definición de "tratado" para efectos de la propia Convención:

Artículo 2°. Para los efectos de la presente Convención:

a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, sea que conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;

...

La Ley sobre la Celebración de Tratados de nuestro país define al "tratado" en el artículo 2° fracción I:

Artículo 2°. Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

I. "Tratado": el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asume compromisos.

2.2 Marco Constitucional de los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

Los artículos constitucionales que establecen la formalidad para que un tratado internacional sea Ley Suprema de la Unión, son los que se transcriben a continuación:

Artículo 76. Son facultades exclusivas del Senado:

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

...

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

...

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

"En este último punto cabe hacer una acotación importante. Existe una corriente de opinión ortodoxa sobre la exclusividad del Presidente de la República para celebrar tratados. En la especie, algunos tratados de doble imposición o para el intercambio de información han sido firmados por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, por lo cual podrían ser tachados de invalidez, alegando que la facultad que se le confiere al Presidente en la fracción X del artículo 89 de la Constitución no es delegable.

En este caso conviene aclarar que en la celebración de tratados para evitar la doble imposición, no se presentaría ese conflicto, ya que nada impide que el Secretario del ramo actúe como mandatario o apoderado, por cuenta de, no en vez de, por lo cual el tratado así firmado no infringe la disposición constitucional comentada."⁶⁹

Asimismo en el Derecho Internacional se reconoce la posibilidad de que un Estado u Organismo Internacional sea representado así lo manifiesta el licenciado Carlos Arellano García:

"Por supuesto, como los Estados y los organismos internacionales carecen de sustantividad psico-física, requieren que personas físicas los representen. Por tanto, el consentimiento para realizar un tratado internacional se expresará a través de los representantes de los Estados o de los representantes de los organismos internacionales."⁷⁰

También en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados trata el problema de la representación en su artículo 7°, el cual a continuación se transcribe:

Artículo 7°. Plenos Poderes

1. Para la adopción o la autenticación del texto de un tratado, o para manifestar el consentimiento del

⁶⁹ Tron, Manuel E. Conferencia celebrada ante el Seminario Técnico de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C. celebrada en Acapulco, Guerrero en 1994 y transcrita en la revista "Práctica Fiscal", segunda quincena de septiembre de 1994, página 57.

⁷⁰ Arellano García, Carlos. "Derecho Internacional Público", Primera Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1983, página 631.

Estado en obligarse por un tratado, se considerará que una persona representa a un Estado:

- a) si presenta los adecuados plenos poderes; o
- b) si se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados, o de otras circunstancias, que la intención de esos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la presentación de plenos poderes.

2. En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado:

- a) los jefes de Estado, los jefes de gobierno y ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado;
- b) los jefes de misión diplomática, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados;
- c) los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos para la adopción del texto de un tratado en tal conferencia, organización u órgano.

Por otra parte es importante señalar que las entidades federativas no pueden celebrar tratados internacionales, así lo establece el artículo 117 fracción I:

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado, o coalición con otro Estado ni con potencias extranjeras;

...

Sin embargo, la Ley sobre la Celebración de Tratados reconoce la posibilidad para la celebración de acuerdos interinstitucionales a las dependencias u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal, pero circunscribe el ámbito material de estos acuerdos a las atribuciones propias de las dependencias u organismos descentralizados que los celebren. Por tanto, al ser la Ley del Impuesto sobre la Renta una ley federal, sería imposible que un acuerdo interinstitucional de este tipo versara sobre esta materia.

Otro límite que establece la Constitución y que tiene gran trascendencia en materia fiscal es el establecido en el artículo 15:

Artículo 15. No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano.

Conforme a lo transcrito, los tratados internacionales deben de respetar las garantías y derechos establecidos en la Constitución, puesto que, de lo contrario se celebrarían en contra de la misma y por lo tanto no formarían parte de la Ley Suprema de la Unión. Por lo tanto a través de un tratado de intercambio de información tributaria de los que ha venido celebrando el Estado Mexicano no puede atacarse la garantía constitucional de audiencia, o la de la necesaria fundamentación y motivación de actos de autoridad y que de manera general expresan que se necesita una orden de visita para una auditoría.

El tratado debe de respetar los principios de legalidad, de proporcionalidad y de equidad de los impuestos contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, ¿qué sucede cuando un tratado viola los principios constitucionales mencionados?, ¿puede invocarse esta circunstancia para evitar su aplicación?

La Convención de Viena, señala en su artículo 46 primer párrafo, lo siguiente:

Artículo 46. Disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados.

1. El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados, no podrá ser alegado como vicio del consentimiento a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

También la misma Convención de Viena, en su artículo 27, señala:

Artículo 27. El derecho interno y la observancia de los tratados.

Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se extenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.

Como lo veremos más adelante en este capítulo, es importante tomar en cuenta que el sujeto obligado por el Tratado Internacional es el propio Estado mexicano, por lo que cualquier trato preferencial que el Estado mexicano hubiera concedido mediante un tratado internacional, podrá ser invocado por el particular a fin de que no se le aplique lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Es así como el licenciado Manuel Tron llega a la siguiente conclusión:

"El Estado Mexicano no podría invocar un diverso contenido de su Ley del Impuesto sobre la Renta para no aplicar un tratado en

materia de doble tributación, aun cuando contenga disposiciones que se contrapongan."⁷¹

2.3 Jerarquía de las normas en el sistema jurídico mexicano.

El artículo 133 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos establece la jerarquía de las normas en nuestro sistema jurídico:

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.

"El precepto revela que los dos grados superiores de la jerarquía normativa están integrados, en nuestro derecho:

- Por la Constitución Federal.
- Por las leyes federales y los tratados internacionales.

Las leyes federales y los tratados internacionales tienen, pues, de acuerdo con la disposición anteriormente transcrita, exactamente el mismo rango."⁷²

Sin embargo, en materia fiscal este principio tiene sus particularidades que más adelante se exponen.

2.4 Sujetos obligados por los tratados internacionales.

⁷¹ Tron, Manuel E. Conferencia celebrada ante el Seminario Técnico de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C. celebrada en Acapulco, Guerrero en 1994 y transcrita en la revista "Práctica Fiscal", segunda quincena de septiembre de 1994, página 57.

⁷² García Maynez, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho", Trigésimo Novena Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1988, página 87.

Las leyes federales y los tratados internacionales tienen distintos ámbitos de regulación; en efecto, mientras que la regulación de las primeras es el Derecho Interno del Estado, los segundos actúan en el ámbito del Derecho Internacional.

De lo anterior se desprende el hecho de que los sujetos obligados por el tratado son distintos a los de la ley.

Tratándose de leyes que regulan el derecho interno, los sujetos obligados son los gobernados, por otro lado los sujetos obligados por los tratados son los propios Estados suscriptores.

En este entendido, los tratados internacionales no obligan a los gobernados de un Estado, pero las conductas de los gobernados actualizan la obligación que contrajo el Estado suscriptor del tratado, y en ese momento el gobernado se convierte en coadyuvante de la obligación que contrajo su propio Estado.

2.5 Principio de autoridad formal de la ley, principio de legalidad en materia fiscal y la jerarquía normativa superior de Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre el Tratado Internacional.

El principio de autoridad formal de la ley, se enuncia de la siguiente manera:

"Un ley en sentido formal y material sólo puede ser derogada o modificada por otra ley en sentido formal y material"

En estricto sentido un Tratado Internacional par evitar la Doble Tributación no es una ley en sentido formal y material, por lo que no podría entonces modificar a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El derecho para presentar la iniciativa de una ley federal lo confiere la Constitución en su artículo 71 a:

Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I. Al Presidente de la República;

II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión; y

III. A las legislaturas de los Estados

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los Estados o por las diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a comisión. Las que presentaren los diputados o senadores, se sujetarán a los trámites que designe el reglamento de debates.

Por lo que respecta al procedimiento de discusión y aprobación de una ley federal se debe seguir el establecido en el artículo 72 de la Constitución, el cual en su inciso f) reconoce el principio de autoridad formal de la ley, mismo que a continuación se transcribe:

Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones;

...

f) En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

Por otro lado el artículo 73 Constitucional establece la facultad del Congreso de la unión para establecer contribuciones:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto;

...

En este orden de ideas, para que una ley federal que imponga contribuciones, pueda crearse, reformarse o derogarse, es necesario un procedimiento de discusión y aprobación por el Congreso de la Unión en donde la Cámara de origen será la de Diputados y la revisora, la de Senadores.

"Un Tratado Internacional que es celebrado por el Ejecutivo y aprobado por el Senado, no puede crear contribuciones o alterar los elementos de causación o el objeto del impuesto, pues corresponde al Congreso el imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto"⁷³

Por otro lado el Principio de Legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, el cual se enuncia diciendo: "Toda contribución y los elementos principales de la misma como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, deben de estar establecidos en una ley en sentido formal y material".

Dicho principio ya fue desarrollado en el primer capítulo de este trabajo, por lo que en afán de no realizar repeticiones, remitimos en este punto a las conclusiones ahí vertidas y a la jurisprudencia ahí citada, sin embargo es un elemento muy importante a considerar en el análisis de la jerarquía que tiene la ley sobre el tratado en materia fiscal.

El tratado internacional no puede establecer contribuciones que graven a los particulares, podrá el Estado mexicano obligarse a conceder un trato preferencial al residente en el país con el cual celebró el tratado internacional, pero nunca establecer contribuciones, por lo que en materia fiscal la ley siempre tendrá una jerarquía mayor que el tratado internacional.

2.6 Sistemática de la aplicación de un tratado para evitar la doble tributación.

Para la aplicación práctica de los tratados fiscales, será necesario seguir el siguiente procedimiento:

a) Tratándose de operaciones en las que intervengan residentes en el extranjero, deberá buscarse la existencia de un gravamen en los

⁷³ Tron, Manuel E. Conferencia celebrada ante el Seminario Técnico de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C. celebrada en Acapulco, Guerrero en 1994 y transcrita en la revista "Práctica Fiscal", segunda quincena de septiembre de 1994, página 58.

términos de las Leyes Federales, pues la ley es la única vía por la cual puede establecerse un gravamen o contribución.

b) De existir una obligación fiscal o gravamen para el residente en el extranjero, es necesario estudiar la existencia de un Tratado Internacional para evitar la Doble Tributación que haya firmado México con el país del cual es residente el contribuyente gravado.

c) Asimismo, deberá estudiarse si es aplicable el Tratado al contribuyente y al caso concreto para, finalmente, atender a las posibles reducciones impositivas o exenciones que beneficien al preceptor del ingreso.

3. MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.).

Después de haber estudiado los fundamentos constitucionales en los cuales se ha fundamentado el Estado mexicano para la celebración de Tratados para Evitar la doble Tributación sobre la Renta y el Patrimonio, pasaremos al estudio del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E., mismo que tiene mucha importancia en este tema, ya que con base en él, se han firmado los Tratados en esta materia.

A continuación, se exponen algunos interesantes antecedentes que ayudan a comprender la evolución del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la O.C.D.E., los cuales tienen su fuente en la presentación de la traducción de dicho Modelo por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España.⁷⁴

3.1 Antecedentes.

⁷⁴ "Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio", Informe 1977 del Comité Fiscal de la organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Traducción de J.R. Fernández Pérez, José María de la Villa Gil y F. Zancada Peinado, Madrid, 1978.

El fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo. Los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y en los movimientos de capitales son muchos, de ahí la importancia que tiene la remoción del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los países miembros de la O.C.D.E.

Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (O.E.C.E.) adoptó su primera Recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, se habían conseguido ya determinados éxitos en la tarea de evitar la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medidas unilaterales. En aquella fecha el número de convenios bilaterales de carácter general firmados entre los países que ahora son miembros de la O.C.D.E. se elevaba a setenta. Esto se debió en buena parte a los trabajos comenzados en 1921 por la Sociedad de Naciones. Dichas actuaciones condujeron al establecimiento, en 1928, de los primeros modelos de convenios bilaterales, que finalmente condujeron al establecimiento de los Modelos de Convenios de México (1943) y de Londres (1946), en cuyos principios se inspiraron, de una u otra forma, los numerosos convenios bilaterales concluidos o revisados durante la década siguiente. Sin embargo, ninguno de estos Modelos fueron aceptados completa y unánimemente. Por otro lado presentaban importantes divergencias y contenían algunas lagunas sobre varias cuestiones esenciales.

La interdependencia económica, cada vez más estrecha, de los países miembros de la O.E.C.E. en el período de la posguerra y la cooperación económica existente entre ellos mostraron claramente la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional. Se reconoció la necesidad de extender la red de convenios bilaterales de doble imposición a todos los países Miembros de la O.E.C.E. y después de la O.C.D.E., alguno de los cuales hasta entonces no había concluido más que un número limitado de convenios y algunos ninguno. Al mismo tiempo se hacía deseable una armonización de estos convenios de acuerdo con los

principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, así como un acuerdo de interpretación común.

Ante esta nueva situación de cooperación económica y con este nuevo espíritu, el Comité Fiscal inicio sus trabajos en 1956 con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de doble imposición evidentes entre los países miembros de la O.C.D.E. y que fuera aceptable para todos ellos. Desde 1958 a 1961 el Comité Fiscal preparó su informe final titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio".

3.2 Proyecto de Convenio de 1963.

El Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, contenido en el Informe del Comité Fiscal de 1963, tuvo amplias repercusiones. En efecto, el Proyecto ha sido seguido en gran medida por los países miembros de la O.C.D.E. con ocasión de la conclusión o revisión de convenios bilaterales.

La importancia de los trabajos del Comité Fiscal no debe medirse solamente por el número de convenios concluidos entre los países miembros, sino también por el hecho de que, de acuerdo con la recomendación del Consejo de la O.C.D.E., tales convenios adoptan la estructura y, en la mayoría de los casos, lo esencial de las disposiciones del Proyecto de Convenio. La existencia del Proyecto de Convenio facilitó las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la O.C.D.E. y consiguió una deseable armonización de los convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales.

Adicionalmente se expidieron los comentarios al Proyecto de Convenio, mismos que facilitaron la interpretación y la aplicación de los convenios bilaterales de acuerdo con criterios comunes.

Asimismo, el impacto del Proyecto de Convenio de 1963 sobrepasó el marco de la O.C.D.E., puesto que utilizó como documento básico de referencia en las negociaciones entre países miembros y países no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones

internacionales, mundiales o regionales, en el ámbito de la doble imposición y problemas conexos.

El Comité Fiscal de la O.C.D.E. había previsto, al presentar su informe en 1963, que el Proyecto de Convenio pudiera complementarse ulteriormente con estudios más amplios. Tal revisión se ha hecho necesaria también para tomar en consideración la experiencia obtenida por los países miembros en las negociaciones de nuevos convenios o en su aplicación práctica. A ello habría que añadir, por un lado, los cambios en los sistemas impositivos y el incremento de las relaciones fiscales internacionales, y, por otro, el desarrollo de nuevos sectores de actividades industriales y comerciales y las formas complejas de organización adoptadas por las empresas en el ámbito de sus actividades internacionales. Estas circunstancias han complicado los problemas fiscales ha resolver. Por tales razones, el Comité Fiscal y, desde 1971, el Comité de Asuntos Fiscales y, en particular, su Grupo de Trabajo número 1 acometieron la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios. Tales trabajos produjeron nuevo texto de Convenio, denominado "Modelo del Convenio de 1977" así como nuevos comentarios.

3.3 Modelo del Convenio de 1977.

El Modelo de Convenio de 1977, proporcionó parámetros uniformes en relación con los problemas más comunes que se plantean en el campo de la doble imposición internacional. En esencia, el nuevo texto no difirió sensiblemente del anterior, pues el objetivo de la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 no era cuestionar sus principios y estructura general.

Durante la revisión, el Comité de Asuntos Fiscales examinó detalladamente numerosas cuestiones teóricas y prácticas de carácter jurídico, surgidas en la aplicación de los convenios existentes.

En determinados temas, una amplia base de acuerdo posibilitó ampliaciones o cambios en el texto de diversos artículos. La parte esencial de los trabajos del Comité se refleja, sin embargo, en los comentarios de los artículos que han sido objeto de importantes adiciones, precisiones o puestas al día. En otros

casos, el Comité ha considerado que no tenía utilidad dedicar largos comentarios a reflejar la diversidad de situaciones o de opiniones planteadas. La importancia de los debates y trabajos del Comité de Asuntos Fiscales no debe medirse solamente por el número y naturaleza de las reformas incorporadas a los textos de 1963, sino por los múltiples intercambios de puntos de vista y experiencias en los que han intervenido los expertos gubernamentales que testifican una ininterrumpida cooperación internacional.

Debido a que en ciertos puntos no fue posible el acuerdo unánime, el modelo de Convenio de 1963, incorporó algunas reservas. Las diferencias en las legislaciones fiscales y en las situaciones económicas e intereses implicados han determinado la incorporación de las reglas particulares, así como reservas formuladas por algunos Estados al Modelo de Convenio u observaciones a los Comentarios.

3.4 Estructura del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.).

En primera instancia se estudiará un marco general de las disposiciones del Modelo, para que en el siguiente subtema se estudie a detalle lo que el convenio establece para el establecimiento permanente y la base fija.

3.4.1 Ambito de aplicación y definiciones.

El Convenio se aplica a todas las personas que sean residentes de uno o ambos estados contratantes, artículo 1°, y se refiere a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, que se relacionan con carácter general en el artículo 2°.

En el capítulo II se definen algunos términos y expresiones utilizados en todo el texto del Convenio, aunque muchos otros conceptos, como "dividendos", "intereses", "cánones", "bienes inmuebles" y "trabajos independientes", se definen en los artículos del Convenio que trata de esas materias.

3.4.2 Disposiciones para evitar la doble imposición.

Para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos clases de reglas. Por un lado los artículos 6° a 21°, para diferentes clases de rentas, y el artículo 22°, para el patrimonio, determinan el derecho a gravar que corresponde al Estado de la fuente o al Estado de la residencia, según el caso.

Para determinadas categorías de renta y patrimonio se confiere el derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados Contratantes. En este caso el otro Estado Contratante no puede gravarlas, evitándose definitivamente de esta manera la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de la residencia.

Respecto de otras categorías de renta y patrimonio, la atribución del derecho a gravar no es exclusivo. Para dos clases de rentas (dividendos e intereses), el gravamen del Estado de la fuente es limitado. En la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente un derecho de imposición pleno o limitado, el Estado de la residencia debe permitir la imputación con el fin de evitar la doble imposición; este es el contenido de los artículos 23° A) y 23° B).

El Convenio deja a los Estados Contratantes la posibilidad de escoger entre los dos métodos, el de exención y el de imputación.

De acuerdo con el régimen aplicable en el Estado de la fuente, las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías:

a) Rentas y patrimonio que pueden gravarse sin limitación en el Estado de la fuente, las cuales son:

- Las rentas de bienes inmuebles situados en este Estado (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes y el patrimonio que representan (artículo 6°, primer párrafo del artículo 13° y primer párrafo del artículo 22°).

- Los beneficios de los establecimientos permanentes situados en este Estado, las ganancias derivadas de la enajenación de estos

establecimientos permanentes y el patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte del activo del citado establecimiento (artículo 7° y segundo párrafo del artículo 13° y segundo párrafo del artículo 22°); excepción: si el establecimiento permanente se utiliza para la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y las embarcaciones dedicadas a la navegación interior.

- Las rentas derivadas de las actividades de los artistas del espectáculo y de los deportistas, independientemente de que tales rentas se atribuyan a los mismos artistas o deportistas o a otra persona, (artículo 17°).

- Las rentas de profesiones independientes atribuidas a una base fija situada en este Estado, las ganancias provenientes de la enajenación de esta base fija y el patrimonio representado por los bienes muebles que pertenecen a la misma (artículo 14°, segundo párrafo del artículo 13° y segundo párrafo del artículo 22°).

- Las participaciones de Consejeros pagas por una sociedad residente de este Estado (artículo 16°).

- Las remuneraciones por razón de un empleo dependiente en el sector privado ejercido en este Estado, siempre que el empleado permanezca en el Estado durante un periodo que exceda de ciento ochenta y tres días en el año y concurren ciertas condiciones, y las remuneraciones de un empleo dependiente ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en el tráfico internacional o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en este Estado (artículo 15°).

- Las remuneraciones y pensiones pagadas por servicios públicos bajo determinadas condiciones (artículo 19°).

b) Rentas que pueden someterse a tributación limitada en el Estado de la fuente, las cuales son:

- dividendos: el Estado de la fuente debe, en el caso de que la participación que genera tales dividendos no esté efectivamente relacionada con un establecimiento permanente o una base fija situados en este Estado, limitar su gravamen al 5% (cinco por ciento) del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario

efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25% (veinticinco por ciento) del capital de la sociedad que pague los dividendos y al 15% (quince por ciento) de este importe bruto en todos los demás casos (artículo 10°);

- intereses: en las mismas que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% (diez por ciento) del importe bruto de los intereses en tanto cuanto éstos no excedan de un importe normal (artículo 11°).

c) Rentas y patrimonio que no pueden gravarse en el Estado de la fuente, esta situación se extiende a todas las demás categorías de renta o patrimonio no enunciadas en los incisos a) y b), las cuales por regla general, sólo pueden gravarse en el Estado de la residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para los cánones que no constituyen rentas de bienes inmuebles (artículo 12°), las ganancias derivadas de la enajenación de valores mobiliarios (cuarto párrafo del artículo 13°), las pensiones del sector privado (artículo 18°), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación (artículo 20°), el patrimonio representado por valores mobiliarios (cuarto párrafo del artículo 22°), los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional o embarcaciones, las ganancias derivadas de su enajenación, o el patrimonio que ellos representan, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que este situada la sede de la dirección efectiva de la empresa (artículo 8° , tercer párrafo del artículo 13° y tercer párrafo del artículo 22°).

Si un contribuyente residente de un Estado contratante recibe rentas de fuentes situadas en el otro Estado contratante o posee en él un patrimonio que de acuerdo con el Convenio, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia, no se plantea problema de doble imposición, ya que el Estado de la fuente deberá conceder la exención.

Si por el contrario de acuerdo con el Convenio las rentas o el patrimonio pueden ser gravadas de forma limitada o ilimitada en este otro Estado, el Estado de la residencia puede elegir alguno de los dos siguientes métodos para eliminar la doble imposición:

- El método de exención: las rentas o el patrimonio gravado en el Estado de la fuente están exentos en el Estado de la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente en el Estado de la residencia;

- El método de la imputación: las rentas o el patrimonio gravado en el Estado de la fuente son también gravadas en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente son también gravados en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente se imputa al impuesto causado por tales rentas o patrimonio en el Estado de la residencia.

3.4.3 La no discriminación.

Este principio está contemplado en el artículo 24° del Modelo de Convenio y se refiere a la equidad impositiva que deben de recibir los nacionales de uno de los Estados contratantes con respecto a los nacionales del Estado contratante.

En este rubro es necesario destacar, que no obstante que en el artículo 1° del propio Modelo se establezca como criterio para determinar el ámbito subjetivo de aplicación a "la residencia" de las personas físicas o morales y basa en este concepto la mayor parte de las disposiciones del Modelo, en este capítulo refiere al criterio de la nacionalidad, lo anterior derivado de que la nacionalidad era vista como el único vínculo jurídico-político que relacionaba a una persona con un Estado.

Este tipo de derechos que un Estado resguardaba respecto de sus nacionales, al evolucionar los conceptos de vinculación a la jurisdicción tributaria a los conceptos de residencia, establecimiento permanente y base fija, el Estado debería de vigilar que este tipo de derechos sean otorgados a sus residentes y a sus establecimientos permanentes de la misma manera que lo hace con sus nacionales.

En el texto del artículo 24° del Modelo, si se establecen principios de no discriminación para los residentes y los

establecimientos permanentes del Estado, pero estos son referidos en forma parcial refiriéndose a los conceptos deducibles.

3.4.4 Procedimiento amistoso.

Regulado por el artículo 25° del Modelo, el texto del procedimiento es muy interesante, pues la vieja discusión doctrinal sobre la existencia o no de la coactividad del Derecho Internacional se hace manifiesta.

Un particular residente en uno de los Estados Contratantes, que resulta afectado por que el otro Estado Contratante que violó alguna disposición del Convenio, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente, quien si la reclamación le parece fundada y si ella misma no esta en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un "acuerdo amistoso" con la autoridad competente del otro Estado Contratante.

Lo que no se establece en el Convenio es que sucederá en el supuesto de que el Estado Contratante que está cometiendo la violación no respete las condiciones del "acuerdo amistoso" o simplemente no quiera celebrarlo, el Estado Contratante ante el cual se presento la reclamación no tendría algún medio coactivo sobre el Estado que está cometiendo la violación, salvo las medidas diplomáticas y políticas que pudiera ejercer sobre él y las que se salen del ámbito estrictamente jurídico.

Por lo anterior, el medio más práctico que puede buscar el particular afectado, y que se deja entrever el Modelo del Convenio, es el ejercer los recursos previstos por el Derecho interno del Estado Contratante que está cometiendo la violación, a fin de que la autoridad que conozca del asunto ejerza su poder coactivo sobre el órgano del Estado que está cometiendo la violación.

3.4.5 Intercambio de información.

Establecido en el artículo 26° del Modelo, el intercambio de información entre Estados Contratantes está adecuadamente

formulado, ya que respeta en el Derecho interno de los Estados Contratantes, además de establecer la obligación del Estado que está manejando la información a mantenerla en secreto, con la única excepción de que se revelen a autoridades, tribunales u órganos administrativos encargados de la gestión o recaudación de impuestos.

Aquí lo cuestionable es la posibilidad de un Estado Contratante de establecer una contribución con base en la información proporcionada por otro Estado, sin que el Estado Contratante que está estableciendo la contribución haya obtenido la información por sus propias facultades de comprobación que le reconoce su Derecho Interno.

Al respecto, en México, el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 54. Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.

Así nuestro derecho interno incorpora al intercambio de información referido en los Convenios a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además de establecerlo como una presunción iuris tantum, ya que es posible que los Estados se intercambien información parcial o sujeta algún recurso ulterior, ante lo cual sea interpretada de diferente manera o no constituya la verdad legal definitiva.

3.4.6 Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.

En el artículo 27° del Modelo se establece como excepción a las disposiciones de los Convenios que se firmen los privilegios fiscales que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

3.4.7 Extensión territorial.

En el artículo 28° del Modelo fue ideado para la precisión del territorio del Estado Contratante, sobre todo para el caso de los Estados que poseen otros territorios o en el caso de que en referencia algún territorio del Estado Contratante, en virtud de alguna disposición especial, se tenga que hacer mención expresa de que también se aplica sobre el Convenio que se está firmando.

3.4.8 Entrada en vigor y denuncia.

Estos dos elementos son imprescindibles para el Convenio que se suscribirá, dado que refieren al ámbito temporal de validez del Convenio en cuestión.

En el caso de algunos Convenios para evitar la Doble Tributación que México ha celebrado se prevé, en el texto de los mismos, que la entrada en vigor de los Tratados será al momento de que se intercambie la segunda de las notas diplomáticas que se intercambiaron los Estados Contratantes.

Sin embargo el artículo 4° de la Ley sobre la Celebración de Tratados establece en su segundo párrafo:

Artículo. 4° ...

Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.

Por la naturaleza de los tratados para evitar la doble tributación, en los cuales los sujetos obligados a cumplirlos son los mismos Estados Contratantes y no propiamente los súbditos, y dado que puede interpretarse que la razón de ser del artículo 4° de la Ley sobre la Celebración de Tratados conozcan los súbditos el contenido de los propios tratados, sobre todo en el caso de estos tratados en los cuales lo que se genera para el particular son derechos.

Y máxime que la Constitución no establece que la obligatoriedad de los tratados que celebre México esté supeditada a la publicación en el Diario Oficial, por lo que a través de una ley secundaria, como lo es la Ley sobre la Celebración de Tratados, no cabe

incorporar al proceso de creación de los tratados un supuesto que no establece la norma fundamental. Por otra parte, en la Convención de Viena se establece que los tratados entran en vigor con el intercambio de notas diplomáticas entre los Estados Contratantes, por lo que a partir del inicio de su vigencia obliga a las partes que lo suscribieron a adecuar sus conductas a lo que dicha norma disponga. Es decir, que sin necesidad de que se publiquen en el Diario Oficial, los tratados son obligatorios para el Estado mexicano desde el intercambio de notas diplomáticas.⁷⁵

En el mismo orden de ideas, otra situación muy particular que se presenta en los Tratados para evitar la Doble Tributación que ha firmado México con otros Estados, es la excepción al principio de retroactividad, principio que tiene su fundamento en el artículo 28 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados que a la letra dice:

Artículo 28. Las disposiciones de un tratado no obligarán a una parte respecto de ningún acto o hecho que hayan tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir,

Conforme a lo explicado anteriormente, en los Tratados Internacionales a los que referimos, los Estados contratantes, al ser los sujetos obligados pueden establecer en los mismos que su aplicación sea retroactiva a una fecha anterior a la que se intercambien las notas diplomáticas, tal y como ocurrió en el tratado celebrado entre México y Canadá, el cual entró en vigor el 11 de mayo de 1992 con efectos retroactivos al 1° de enero de ese mismo año, situación que pudo haber dado lugar a la devolución de impuestos por parte del gobierno mexicano a personas residentes en Canadá que resultaron beneficiadas con el contenido del tratado; así como por parte del gobierno canadiense a las personas residentes en México que también resultaron beneficiadas.

⁷⁵ Cfr. Calvo Nicolau, Enrique. "Entrada en Vigor de los Tratados e Inicio de sus Efectos", Comentario 29, Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Primera Edición, México, Editorial Themis, S.A. de C.V., 1994, páginas 9 a 16.

4. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA BASE FIJA EN EL MODELO DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA O.C.D.E.

Después de haber realizado en el capítulo anterior el análisis del establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a continuación se analizará el texto del Convenio Modelo de la O.C.D.E., mismo que ha servido como base para la negociación de los tratados internacionales que tiene firmados hasta la fecha nuestro país.

4.1 Establecimiento permanente.

Es el artículo 5° del Modelo el que se refiere a la figura del establecimiento permanente, por la importancia que tiene este artículo para el presente estudio, a continuación se analizará cada uno de los párrafos que comprenden este artículo en comparación a la Ley del Impuesto sobre la Renta y la interpretación que se realiza en los propios comentarios del Modelo.

Artículo 5°. Establecimiento Permanente

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Por lo que respecta a los elementos para la conformación del establecimiento permanente, encontramos los mismos que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo único que existe como diferencia es que en los comentarios del Modelo es que éstos últimos consideran que aun el depósito aduanero se debe considerar como establecimiento permanente, lo cual no es considerado así por la Ley del impuesto sobre la Renta en el artículo 3° fracción V.

Por su parte los comentarios del Modelo, establecen un régimen excepción, no considerando un lugar fijo de negocios para el residente en el extranjero que realiza únicamente como actividad empresarial el arrendamiento.

Artículo 5. Establecimiento Permanente

1...

2. La expresión establecimiento permanente comprende en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Los comentarios del Modelo reconocen también este listado ilustrativo y no limitativo, ya que para la consideración de la existencia de un establecimiento permanente, deberá atenderse a su definición y elementos esenciales.

El inciso a) de este artículo no está contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta seguramente por no confundirla con el anterior criterio de residencia que establecía el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación para las personas morales, sin embargo los comentarios al Modelo interpretan a la sede de dirección como una oficina, cual si esta contemplada en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En cuanto al inciso f), en los comentarios del Modelo se da la alternativa para considerar o no establecimiento permanente, la prospección de recursos naturales, la cual es la técnica utilizada para la localización de hidrocarburos y de minerales útiles, esta habrá que revisarse en cada texto de Tratado, ya que podría variar, ya que el artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla a la actividad de exploración como establecimiento permanente.

Artículo 5°. Establecimiento Permanente

1...

2...

3. Una obra de construcción extracción o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

La única circunstancia especial en este párrafo del Modelo es que contempla como duración de la obra de construcción "un año" para considerarla establecimiento permanente, mientras que la Ley del Impuesto sobre la Renta es más estricta y contempla sólo "183 días".

Los comentarios adicionalmente explican varios casos, para interpretar la duración de la obra, como son el no contemplar interrupciones materiales como fuera del plazo, ni parcialidades de una misma obra como construidas en un plazo menor a la obra en su conjunto.

Artículo 5°. Establecimiento Permanente

1...

2...

3...

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el "establecimiento permanente" no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las

actividades mencionadas en los apartados a) al e), a condición de que el conjunto de actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

En relación a este párrafo del Modelo, hay una identidad con el texto del artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, salvo que no se contempla en nuestra Ley como excepción la actividad de "entregar", misma que si se ha incluido en el texto de los tratados firmados por México, por lo que habría que tener cuidado cuando se esté catalogando a empresas que realicen esta actividad, y sean residentes en un Estado con el cual tengamos celebrado Tratado.

Lo que si se reconoce en los comentarios del Modelo es que las "entregas" no deberán ser en realidad "ventas", caso en el cual si existirá establecimiento permanente, ya que aunque la empresa realice una actividad que sea excepción, si realiza conjuntamente otra actividad que constituya establecimiento permanente, si existirá este último.

Es aquí importante resaltar el criterio contenido en los comentarios del Modelo para la consideración del carácter preparatorio o auxiliar de una empresa, ya que si una empresa argumenta que su actividad es preparatoria o auxiliar de otra, pero este objeto es idéntico al de la empresa en su conjunto, no se podrá considerar como preparatorio o auxiliar.

Artículo 5°. Establecimiento Permanente

1...

2...

3...

4...

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que la empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por

cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

El objeto de este párrafo es evitar una defraudación fiscal por parte del residente en el extranjero, quien podría realizar su actividad empresarial a través de un apoderado, sin que se considere establecimiento permanente. Sin embargo, esta consideración no es aplicable cuando el apoderado es un agente independiente o el ejercicio de su poder sea para actividades preparatorias o auxiliares. Esta dos últimas circunstancias no eran consideradas por la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta las reformas de diciembre de 1996, provocando anteriormente interpretaciones totalmente injustas.

Artículo 5°. Establecimiento Permanente

1...

2...

3...

4...

5...

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Sin la existencia de este párrafo la figura del establecimiento permanente impediría la prestación de servicios de las empresas independientes, por lo que se ha incluido este párrafo en los textos de los Tratados firmados por México, inclusive se ha incorporado en el texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta las excepciones a la consideración del "agente independiente" que se mencionan en el comentario 37, pero como se comento en el capítulo anterior, no se debió suprimir en la Ley del Impuesto sobre la Renta la posibilidad del contribuyente de probar su carácter de "agente independiente".

Tal como lo permiten los comentarios del Modelo, se ha incluido en los Tratados Internacionales firmados por México, un párrafo adicional al que establece el Modelo, en el cual se establece una regla especial para las empresas aseguradoras en la que no se incluyen los reaseguros, misma que considera que estas empresas tienen establecimiento permanente si recauda primas en el territorio de o si asegura o contrata riesgos por medio de una persona distinta de un "agente independiente". Incluso este párrafo ya se incluyó en el artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta en las reformas de diciembre de 1997.

Artículo 5°. Establecimiento Permanente

1...

2...

3...

4...

5...

6...

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

El supuesto establecido por este párrafo no se encuentra redactado literalmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, por el contexto jurídico de este párrafo del Modelo, podemos decir que se puede concluir lo mismo en una interpretación adecuada de la Ley.

No obstante lo anterior, los comentarios del Modelo se establece que aunque la filial tiene una entidad jurídica independiente de la matriz, si se coloca en alguno de los supuestos de constitución del establecimiento permanente, se darán todas las consecuencias fiscales que esto implica, conclusión que no se ha desarrollado doctrinalmente en nuestro país, ya que se considera excluyente el régimen del establecimiento permanente de la constitución de una

sociedad mexicana por parte del residente en el extranjero que trae inversión extranjera por primera vez a nuestro país.

4.2 Beneficios empresariales.

En el artículo 7° del Modelo de la O.C.D.E. el que establece el régimen fiscal aplicable al establecimiento permanente, mismo que se estudiará con la misma metodología del artículo anterior, analizando párrafo por párrafo.

Artículo 7°. Beneficios Empresariales

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

A principio de cuentas es necesario aclarar que el término "beneficios" debe entenderse en nuestro sistema fiscal como el término "ingresos".

En este artículo se contiene el principio general que en este rubro buscan los Estados Contratantes al suscribir el Tratado: "Una empresa sólo puede ser gravada bajo el sistema de renta mundial en el Estado en que no es residente, sólo cuando constituya en el otro Estado Contratante un establecimiento permanente mismo que podrá ser gravado sólo por los ingresos que le sean atribuibles".

Aunque el texto del Modelo sólo establece que se deberán gravar los ingresos atribuibles, en los tratados para evitar la doble tributación, por el principio de atracción, se han incluido como ingresos que se pueden gravar los obtenidos por la sede central en la venta de mercancías idénticas o similares (tratados celebrados con Canadá Francia y España, entre otros) e incluso, además de los ingresos mencionados, se han incluido los obtenidos

por la sede central en las enajenaciones de cualquier otro tipo de bien (tratados celebrados con Estados Unidos y Alemania).

Artículo 7°. Beneficios Empresariales

1...

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

En este párrafo se encuentra el criterio central que debe servir de base de cálculo de los beneficios imputables a un establecimiento permanente, considerándolo como una empresa distinta y separada de su sede central.

Sin embargo este principio no deja de ser un criterio contable para el cálculo de ingresos en el Estado en que actúa el establecimiento permanente, que sólo establece el régimen hacia el interior de la empresa transnacional, dado que frente a terceros la empresa actúa con una personalidad jurídica única.

Por lo que respecta al cálculo de ingresos del establecimiento por parte de la autoridad fiscalizadora, el comentario 11 de este artículo, establece que cuando no exista contabilidad separada no deberán establecerse beneficios hipotéticos o presuntivos sin una base objetiva.

Asimismo basado en este párrafo son aplicables las normas relacionadas con los precios de transferencia.

Artículo 7°. Beneficios Empresariales

1...

2...

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido en la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

Este párrafo es por demás interesante, ya que basado en la noción ficticia de la empresa separada, en el Modelo se permite que se realicen las deducciones proporcionales de gastos que se han realizado en la empresa en su conjunto, en la medida que dichos gastos se han realizado con el objeto de que el establecimiento permanente obtenga sus beneficios.

Lo anterior, resulta muy justo a la hora de calcular la base del impuesto, sin embargo, en forma práctica es difícil dictar los parámetros de cálculo.

Aunado a lo anterior, representa también problemas, para las autoridades fiscalizadoras contemplar deducciones de gastos que se realizaron fuera del territorio de su Estado, y que muchas de las ocasiones no reúnen los requisitos que establecen sus legislaciones internas, fenómeno que ocurre en México, y que es causado por el ámbito internacional que tiene que cubrir el Derecho Fiscal.

En los comentarios del Modelo, se establecen algunas bases para establecer criterios de cálculo para las deducciones del establecimiento permanente, mismas que son:

a) Intereses o Cánones: cuyo origen sea préstamos o licencias de explotación concedidos por la sede central al establecimiento o viceversa, mismos que no deberán considerarse deducibles, ni ingresos atribuibles al establecimiento, dado que podrían servir de medios de evasión. Salvo en el caso de empresas dedicadas a servicios financieros, las cuales realizan estas operaciones en forma ordinaria y para las cuales si pueden considerarse como ingresos o deducciones según el caso.

b) Prestación de servicios auxiliares: Refiriéndose a los servicios que mutuamente se prestan las la sede central y el establecimiento permanente, no es posible establecer una comisión ficticia que altere las bases gravables de cada uno.

c) Beneficios adicionales por una adecuada gestión: Tampoco cabría la posibilidad de considerarlos para el cálculo de ingresos y deducciones.

Los anteriores criterios, son excepciones al principio de la contabilidad separada, mismos que tendrán que negociarse en los Tratados Internacionales respectivos, tal como lo es en el caso de México, a los cuales se les ha puesto el requisito de que estos sean un reembolso de gastos efectivos, algo que nos parece adecuado en el análisis de una justicia tributaria, pero que sin embargo otorgan un beneficio adicional a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 23, en el cual no se consideran deducibles este tipo de conceptos.

Artículo 7°. Beneficios Empresariales

1...

2...

3...

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

Cuando sea imposible llevar a cabo el principio de la contabilidad separada, el Modelo permite calcular los beneficios en forma proporcional a los que recibe la empresa en forma mundial. Para lo cual existen en las legislaciones internas tres categorías de cálculo:

- basada en los ingresos totales de la empresa
- basada en los gastos totales de la empresa
- Basada en la estructura de capital de la empresa

Este sistema de prorrateo no ha sido bien visto por las legislaciones internas, dado que no se pueden aplicar los sistemas

de comprobación que tiene el Estado soberano, ya que la base de información está fuera de su territorio.

Por lo que respecta a México, aunque si contempla este sistema para el cálculo de las deducciones del establecimiento permanente, realmente no se le ha dado mucha cabida e incluso se ha suprimido este párrafo de algunos Tratados, por ejemplo Estados Unidos, Canadá y Francia.

Artículo 7°. Beneficios Empresariales

1...

2...

3...

4...

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

Ya enunciado en el artículo 5° del Modelo, éste es uno de los supuestos que no constituye establecimiento permanente, sin embargo lo que se menciona en los comentarios de este párrafo es en el caso de un establecimiento permanente que realiza actividades empresariales y que a su vez realiza compras en forma paralela para la sede central, ésta última actividad no debe considerarse para el cálculo de los beneficios atribuibles, ni incrementarse con un importe ficticio.

Artículo 7°. Beneficios Empresariales

1...

2...

3...

4...

5...

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

Es común en las normas jurídico fiscales que representan diferentes alternativas de cálculo, que establezcan el candado para que la alternativa elegida sea aplicable en forma constante e indefinida.

Artículo 7°. Beneficios Empresariales

1...

2...

3...

4...

5...

6...

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Como regla general de interpretación, se enuncia en este párrafo que otras categorías particulares de rentas, reguladas en otros artículos del Modelo, tendrán preeminencia.

4.3 Trabajos independientes.

El artículo 14 del modelo de la O.C.D.E. establece la regulación referente a la base fija, a continuación transcribiremos los dos párrafos de dicho artículo con un breve comentario:

Artículo 14°. Trabajos Independientes

1. Las rentas que un residente en un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o

pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.

El artículo es claro al referirse a las profesiones independientes, excluyendo cualquier actividad que se realiza en forma dependiente, mediante una relación laboral, la enunciación de actividades sólo es enunciativa y no limitativa.

Las disposiciones de este artículo son análogas a las que se aplican a los beneficios de las empresas y se basa en los mismos principios. Las disposiciones del artículo 7° y los comentarios al mismo pueden servir, en consecuencia, de directrices para la interpretación y aplicación del artículo 14. Así, los principios establecidos por el artículo 7°, para distribuir los beneficios entre la sede y el establecimiento permanente podrán aplicarse también para la distribución de rentas entre el Estado de residencia de la persona que ejerce la actividad independiente y el Estado donde esta actividad se ejerce a través de una base fija. Del mismo modo, los gastos efectuados por una base fija, comprendidos los gastos de dirección y los gastos generales, deberán considerarse deducibles para la determinación de la renta imputable a la base fija, de igual manera que los gastos imputables a un establecimiento permanente.

5. TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO.

Para concluir este estudio, es necesario exponer el estado que guarda cada uno de los Tratados Fiscales para Evitar la Doble Tributación, celebrados o que en un futuro celebrará México, mismos que para su mejor presentación se incluirán en el Anexo 1 de este trabajo.

C O N C L U S I O N E S

I. El poder tributario del Estado consiste en la facultad del mismo por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

II. La fundamentación filosófica del poder tributario del Estado, nace con respecto a los nacionales del deber moral de ayuda recíproca común entre los hombres y de la división del trabajo, que se traduce jurídicamente en la obligación del pago de tributos al Estado. Para con los extranjeros, en realidad el fundamento es el mismo, sin embargo, se limita dicho poder a la existencia de una relación directa con el Estado, ya que el extranjero tiene una obligación tributaria primaria con el Estado del cual forma parte, y posteriormente la tiene con aquellos con los que se relaciona.

El poder tributario del Estado para imponer contribuciones a los extranjeros residentes en el mismo, con establecimiento permanente o base fija o con fuente de riqueza ubicada dentro de ese Estado, tiene su origen en la utilización de los servicios públicos por parte del extranjero para producir riqueza.

III. El fundamento constitucional para considerar a los extranjeros sujetos a la jurisdicción tributaria del Estado Mexicano es el artículo 73 fracción VII de la Constitución, norma en la cual se fundamenta la Legislación Federal, para imponerles contribuciones a los extranjeros. Sin embargo por lo que respecta al artículo 31 fracción IV constitucional, se requiere una reforma, ya que el sistema basado en la nacionalidad como criterio de vinculación tributaria de un persona con un Estado ha cambiado,

para utilizar el sistemas basado en la residencia, establecimiento permanente o la fuente de riqueza, mismos que deben ser reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

IV. Los factores de vinculación son todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado.

La residencia, el establecimiento permanente, la base fija y la fuente de riqueza han tomado un contenido jurídico dentro del Derecho Fiscal, mismo que no habían desarrollado en otras ramas del Derecho, como formas de vincular a una persona física o moral con un Estado.

V. Para efectos fiscales se considera la zona económica exclusiva como parte del territorio nacional, lo que implica que el legislador ordinario pretendió extender la potestad tributaria más allá de los límites constitucionales e internacionalmente establecidos. Esta situación puede llevar a problemas de la determinación de la residencia y de la ubicación de la fuente de riqueza, sin embargo, la persona que resultase perjudicada por la aplicación literal del artículo 8° del Código Fiscal de la Federación, podría atacar el acto administrativo en el Poder Judicial Federal en la vía de amparo.

VI. La reforma de diciembre de 1996 a la fracción II del artículo 9° del Código Fiscal de la Federación fue loable en el sentido de establecer un nuevo criterio para considerar la residencia de las personas morales, basado en la circunstancia de haberse constituido de conformidad con las leyes mexicanas. El criterio utilizado anteriormente provocó muchas discusiones doctrinales en cuanto a establecer cuales eran los elementos para considerar la ubicación de la administración principal del negocio, así como para determinar los efectos fiscales para una persona moral que cambiaba de residencia en medio de un ejercicio, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta no establecía nada al respecto.

VII. Aunque el Derecho Fiscal Mexicano tiene visión integradora consagrada en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación,

en los últimos años las reformas a la legislación fiscal han tenido una visión autónoma, lo cual ha provocado dos diferentes efectos que se pueden calificar diferente respecto de cada una de las reformas, los efectos son:

a) Efecto Negativo: el legislador ha abusado de la autonomía metodológica del Derecho Fiscal, dado que no sólo ha creado normas fiscales autónomas, sino que, con el propósito de combatir el problema de la evasión fiscal del contribuyente, con falta de técnica jurídica, ha cambiado los principios de varias instituciones de otras ramas del Derecho provocando una vulgarización del Derecho.

b) Efecto Positivo: El Derecho Fiscal Mexicano, por su importancia en la vida económica de las empresas, ha estado a la vanguardia legislativa en comparación con otras ramas del Derecho, esta circunstancia, cuando se ha realizado con una correcta visión sistemática del Derecho, ha producido la creación de nuevas figuras jurídicas.

VIII. La principal consecuencia de la constitución de un establecimiento permanente es la distinción de patrimonio con la sede central, establecimiento que tendrá un régimen fiscal asimilable al que tienen los residentes en México, al cual se le acumularan todos los ingresos que le sean atribuibles, entendiéndose que, si en establecimiento permanente tiene que realizar operaciones comerciales con su sede central, estas deben efectuarse en condiciones y precios de mercado considerándolo con una contabilidad separada de su sede central.

IX. Con la actuación comercial transnacional de algunas empresas se pone en jaque las estructuras jurídicas basadas en la soberanía de un Estado sobre un territorio, tal es el caso del establecimiento permanente, que debe reconocerse como un régimen de excepción a la Teoría Clásica del Patrimonio.

X. En la reforma de diciembre de 1996, se modificó positivamente el párrafo tercero del artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta incorporando la figura del agente independiente como excluyente del establecimiento permanente, sin embargo, no se debió suprimir el quinto párrafo de dicho artículo, ya que establecía la posibilidad de que el extranjero conservara la

documentación comprobatoria para demostrar que las operaciones que efectuaba se hubieren realizado en términos y condiciones similares a las que se hubieren pactado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados, esta supresión hace interpretar que las fracciones I a VI del artículo 2°, son presunciones "iuris et de jure" mismas que serán causa de injustas interpretaciones para los agentes independientes.

XI. Conforme a lo establecido por el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es posible que el establecimiento permanente calcule sus deducciones prorrateándolas con las de su oficina central, sin embargo estas deben de respetar los requisitos establecidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XII. Basado en el principio de la contabilidad separada, el segundo párrafo del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no reconoce como deducible la remesa enviada del establecimiento permanente a la oficina central, ya que no se considera un gasto. Lo negativo es que se le quiera dar el mismo tratamiento fiscal a otros supuestos como regalías honorarios o pagos por el uso de patentes, con el argumento de evitar que el contribuyente incurra en evasión de impuestos realizando simulación de actos jurídicos, actos que de realizarse en forma ilícita, tienen su propia tipicidad como delito fiscal y que tienen su propia sanción. Por otro lado, la legislación está muy desarrollada en el tema de precios de transferencia, por lo que cualquier precio incorrecto por los rubros mencionados en esta norma podría ser objeto de determinación presuntiva de ingreso.

XIII. El segundo párrafo del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta le confiere al establecimiento permanente la posibilidad de realizar en México el acreditamiento de impuestos causados fuente de riqueza ubicada en el extranjero, otorgándoles a los establecimientos permanentes el mismo derecho que la Ley les otorga a los residentes en el país. Sin embargo, el propio Reglamento establece como condicionante para el acreditamiento que los ingresos hayan sido sujetos a retención, este requisito no tiene razón de ser en tanto que no resulta trascendente que el impuesto se haya pagado directamente o vía el método de retención. Tan es así que esta condicionante no se establece para el acreditamiento de un residente en México, por lo

que tampoco debería establecerse como requisito para el acreditamiento del establecimiento permanente.

XIV. Tratándose de leyes que regulan el derecho interno de un Estado los sujetos obligados son los gobernados, por otro lado los sujetos obligados por los Tratados Internacionales son los propios Estados suscriptores. Es este entendido los Tratados Internacionales no obligan a los gobernados de un Estado, pero las conductas de los gobernados actualizan la obligación que contrajo el Estado suscriptor del Tratado, y en ese momento el gobernado se convierte en coadyuvante de la obligación que contrajo el propio Estado.

XV. Un Tratado Internacional que es celebrado por el Ejecutivo y aprobado por el Senado, no puede crear contribuciones o alterar los elementos de causación o el objeto del impuesto, pues corresponde al Congreso el imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. El Tratado Internacional no puede reformar la ley, sólo otorga un tratamiento específico para los residentes de los Estados suscriptores.

XVI. Para la aplicación práctica de los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición, será necesario seguir el siguiente procedimiento:

a) Tratándose de operaciones en las que intervengan residentes en el extranjero, deberá buscarse la existencia de un gravamen en los términos de las Leyes Federales, pues la ley es la única vía por la cual puede establecerse un gravamen o contribución.

b) De existir una obligación fiscal o gravamen para el residente en el extranjero, es necesario estudiar la existencia de un Tratado Internacional para evitar la Doble Tributación que haya firmado México con el país del cual es residente el contribuyente gravado.

c) Asimismo, deberá estudiarse si es aplicable el Tratado al contribuyente y al caso concreto para, finalmente, atender a las posibles reducciones impositivas o exenciones que beneficien al preceptor del ingreso.

XVII. En los artículos 7° y 14° del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) se contiene el principio general que en este rubro buscan los Estados Contratantes al suscribir el Tratado: "Una persona física o moral sólo puede ser gravada bajo el sistema de renta mundial en el Estado en que no es residente, sólo cuando constituya en el otro Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija mismos que podrán ser gravados sólo por los ingresos que le sean atribuibles".

ANEXO 1

TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACION	NEGOCIACION CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE / DIARIO OFICIAL
ALEMANIA				23/11/93	27/V/93	11/XI/93	ESPAÑOL ALEMAN	3/XII/93	1/1/94 D.O. 16/III/94 D.O. 6/V/94 5/ D.O.15/VI/94 6/
ARGENTINA	X								
AUSTRALIA			X						
AUSTRIA			X						
BELGICA				24/XI/92	1/VI/94	X	ESPAÑOL FRANCES NEERLANDES	1/II/97	1/I/96 D.O. 5/I/97
BRASIL		X							
CANADA				8/IV/91	8/VII/91	X	ESPAÑOL FRANCES INGLES	11/V/92	1/I/92 D.O. 17/VII/92
CANADA 2/				16/III/90	8/VII/91	X	ESPAÑOL FRANCES INGLES	27/IV/92	1/I/93 D.O 15/VII/92
COLOMBIA	X 1/								
COREA				6/X/94 3/	15/XII/94	X	ESPAÑOL COREANO INGLES	11/II/95	1/I/96 D.O 16/III/95
COSTA RICA	X								

- 1/ En materia de transporte internacional
 2/ En materia de intercambio de información
 3/ Sometido a consideración del Senado
 4/ Fecha para la segunda ronda

- 5/ Publicación de Fe de Erratas
 6/ Modificación al Protocolos
 7/ Modificación al Tratado
 8/ Entrada en vigor retroactiva

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACION	NEGOCIACION CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE / DIARIO OFICIAL
------	--------------	----------------	-----------------------	----------	----------------------------------	----------------------------	-------------------	----------	----------------------------

CHINA	X								
DINAMARCA			X						
ECUADOR				30/VII/92	25/V/94	PENDIENTE	ESPAÑOL		
ESPAÑA				24/VII/92	27/V/93	X	ESPAÑOL	6/X/94	1/I/95 D.O. 31/XII/94
EUA				18/IX/92 9/IX/94 7/	12/VII/93 16/XII/94 7/	20/XI/93 X	ESPAÑOL INGLES	28/XII/93 26/X/95 7/	1/I/94 D.O 3/II/94 26/X/95 7/ D.O 25/I/96 7/
EUA 2/				9/XI/89 9/IX/94 7/	19/XII/89 16/XII/94 7/	—	ESPAÑOL INGLES	18/I/90 26/X/95 7/	18/I/90 D.O 23/I/90 26/X/95 7/ 25/I/96 7/
FINLANDIA			X						
FRANCIA				7/XI/91	18/XII/92	X	ESPAÑOL FRANCES	31/XII/92	1/I/93 D.O 16/III/93
HUNGRIA	X								
INDIA			X						
INDONESIA	x								
ITALIA				8/VII/91	25/V/94	X	ESPAÑOL ITALIANO	10/III/95	1/I/96 D.O 29/III/95

- 1/ En materia de transporte internacional
2/ En materia de intercambio de información
3/ Sometido a consideración del Senado
4/ Fecha para la segunda ronda

- 5/ Publicación de Fe de Erratas
6/ Modificación al Protocolos
7/ Modificación al Tratado
8/ Entrada en vigor retroactiva

21 de agosto de 1997

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACION	NEGOCIACION CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE / DIARIO OFICIAL
------	--------------	----------------	-----------------------	----------	----------------------------------	----------------------------	-------------------	----------	----------------------------

ISRAEL			X						
IRLANDA		X							
JAPON				9/IV/96	29/IV/96	X	ESPAÑOL JAPONES INGLES	6/XI/96	1/I/97 D.O 6/I/97
MALASIA		X							
NICARAGUA		X							
NORUEGA				23/III/95	14/XI/95	X	ESPAÑOL NORUEGO	23/I/96	1/I/97 D.O 26/VII/96
PANAMA	X 1/								
PAISES BAJOS				27/IX/93	23/VI/94	X	ESPAÑOL NEERLANDES	13/X/94	1/I/95 D.O 31/XII/94
POLONIA		X							
REINO UNIDO				2/VI/94	8/VII/94	14/XII/94	ESPAÑOL INGLES	15/XII/94	1/IV/94 8/ D.O 15/III/95
RUMANIA			X						
SINGAPUR				9/XI/94	26/IV/95		ESPAÑOL INGLES	14/IX/95	1/I/96

- 1/ En materia de transporte internacional
2/ En materia de intercambio de información
3/ Sometido a consideración del Senado
4/ Fecha para la segunda ronda

- 5/ Publicación de Fe de Erratas
6/ Modificación al Protocolos
7/ Modificación al Tratado
8/ Entrada en vigor retroactiva

21 de agosto de 1997

PAIS	FOR NEGOCIAR	EN NEGOCIACION	NEGOCIACION CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE / DIARIO OFICIAL
SUECIA				21/IX/92	15/XII/92	21/IX/92	ESPAÑOL INGLES	18/XII/92	1/I/93 D.O 10/II/93
SUIZA				3/VIII/93	1/VI/94	X	ESPAÑOL FRANCES	8/IX/94	1/Y/95 D.O 24/X/94
VENEZUELA		X							

- 1/ En materia de transporte internacional
- 2/ En materia de intercambio de información
- 3/ Sometido a consideración del Senado
- 4/ Fecha para la segunda ronda

- 5/ Publicación de Fe de Erratas
- 6/ Modificación al Protocolos
- 7/ Modificación al Tratado
- 8/ Entrada en vigor retroactiva

21 de agosto de 1997

B I B L I O G R A F I A

Arellano García, Carlos. "Derecho Internacional Público", Primera Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1983, 820 páginas.

Arellano García, Carlos. "La condición jurídico-fiscal de los extranjeros en México", en Revista Jurídica de la Sociedad de Alumnos de la Escuela Libre de Derecho, México, Escuela Libre de Derecho, LXV Aniversario (1912-1977), núm.1, Tomo I, (junio de 1977), pág. 10 a 19.

Arrijoa Vizcaino, Adolfo. "Derecho Fiscal", Séptima Edición, México, Editorial Themis, 1991, 479 páginas.

Ataliba, Gerardo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria" Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo Uruguay.

Berliri, Antonio. "Principios de Derecho Tributario", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971, 240 páginas.

Buhler, Ottmar. "Principios de Derecho Tributario" Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

Burgoa, Ignacio. "Derecho Constitucional Mexicano", Segunda Edición, México, Editorial Porrúa, 967 páginas.

Burgoa, Ignacio. "Las garantías individuales", Décimo Quinta Edición, México, Editorial Porrúa, 732 páginas.

Calvo Nicolau, Enrique. "Comentarios a la Reforma Fiscal 1997", Primera Edición, México, Editorial Themis, 1997, 252 páginas.

Calvo Nicolau, Enrique. "Definiciones Generales", Comentario 3, Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Primera Edición, México, Editorial Themis, S.A. de C.V., 1994, 29 páginas.

Calvo Nicolau, Enrique. "Entrada en Vigor de los Tratados e Inicio de sus Efectos", Comentario 29, Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Primera Edición, México, Editorial Themis, S.A. de C.V., 1994, 23 páginas.

Calvo Nicolau, Enrique y Enrique Vargas A., "Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (empresas)", México, Editorial Themis, 1986, 1527 páginas.

Carrasco Iriarte, Hugo. "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria", México, Editorial Themis, 1987.

Chapoy Bonifaz Beatriz, "Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 1972, 230 páginas.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. "Veinte Años de Evolución a la Imposición a los Rendimientos de Capital", (1956-1976) Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 1977, 305 páginas.

"Congreso Constituyente 1916-1917". Diario de Debates, edición de la Comisión Nacional para las Celebraciones del 175 Aniversario de la Independencia Nacional y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana, Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, México, 1985, Tomo I, 876 páginas.

De Ibarrola, Antonio. "Cosas y Sucesiones", Sexta Edición, México, Editorial Porrúa, 1986, 1120 páginas.

De la Garza Cargosa, Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", México, Editorial Porrúa, Décima Primera Edición, 924 páginas.

De Winter, L.I. "Nationality or Domicile", Academia de Derecho internacional, Printed in the Netherlands by A.W. Sijthoff, Printing Division Lyden 1968.

Fernández y Cuevas, José Mauricio. "Aspectos fiscales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" en Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al servicio de

México, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomo I, pág. De la 305 a 402.

Fernández y Cuevas, José Mauricio. "Jurisprudencia en Materia Fiscal" Editorial Jus, México, 1976.

Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Décimo Séptima Edición, México, Editorial Porrúa, 1976, 447 páginas.

Galindo Garfias, Ignacio. "Derecho Civil", Décima Edición, México, Editorial Porrúa, 1990, 758 páginas.

García Maynez, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho", Trigésimo Novena Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1988, 444 páginas.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero", Tercera Edición, Buenos Aires, Depalma, 1984, Tomo I, pág. 1069 páginas.

Guzmán Lozano, Emilio. "Fundamentación y Justificación del Impuesto", Revista Jus, número 100, México, 1946, pág. 480 a la 495.

Jiménez González Antonio. "Impuesto sobre la Renta" Estudio Jurídico-Contable de las Sociedades Mercantiles, Segunda Edición, ELASA México, 1982.

Johnson Okhuysen, Eduardo A. "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" Tercera Edición, Humanistas Centro de Investigación y Postgrado, México, 1983.

López Padilla Agustín, "Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1996", Tomo I y Tomo II, México, Dofiscal Editores, Décimo Séptima, Edición Tomo I, 251 páginas; Tomo II, 379 páginas.

Mantilla Molina, Roberto L. "Derecho Mercantil". Vigésimo Octava Edición, México, Editorial Porrúa, 1992, 546 páginas.

Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano" Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Tercera Edición, México, 1976, 370 páginas.

Margain Manautou, Emilio. "Nociones de Política Fiscal" Editorial Universitaria Potosina, Primera Edición, México, 1980.

"Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio", Informe 1977 del Comité Fiscal de la organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Traducción de J.R. Fernández Pérez, José María de la Villa Gil y F. Zancada Peinado, Madrid, 1978, 279 páginas.

Niboyet, J.P. "Principios de Derecho Internacional Privado", Traducción por Andrés Rodríguez Ramón, Editora Nacional, México, 1965.

Pérez de Acha, Luis M. "Beneficios de las Empresas", Comentario 7, Colección de Tratados Internacionales en Materia Tributaria, México, Editorial Themis, 33 páginas.

Pérez de Acha, Luis M. "Establecimiento Permanente", Comentario 5, Colección de Tratados Internacionales en Materia Tributaria, México, Editorial Themis, 31 páginas.

Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González García. "Derecho Tributario I", Primera Edición, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, 354 páginas.

Pereznieto Castro, Leonel. "Derecho Internacional Privado", México, Editorial Harla, Quinta Edición, 1993, 562 páginas.

Porrás y López, Armando. "Naturaleza del Impuesto sobre la Renta" Textos Universitarios, México, 1976.

Pugliese, Mario. "Compendio de Derecho Financiero", Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1976, 342 páginas.

Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero" Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1976.

Rocha Díaz, Salvador. "Estudios Jurídicos y otros Escritos", Primera Edición, México, Editorial Harla, 1991, 439 páginas.

Rojina Villegas, Rafael. "Compendio de Derecho Civil", Editorial Porrúa, Décimo Segunda Edición, México 1976, Tomo I, 525 páginas.

Sainz De Bujanda, Fernando. "Hacienda y Derecho" Instituto de Estudios Políticos" Madrid, 1955.

Secretaria De Hacienda Y Crédito Publico. Subsecretaria de Ingresos. Dirección General de Legislación Tributaria. "Impuesto sobre la Renta e Ingresos Mercantiles 1965-1976 Legislación Federal Jurisprudencia y Sentencias, Recursos Administrativos" Dirección General de Difusión Fiscal, 1976.

Sellerier Carbajal, Carlos. "Análisis del Impuesto sobre la Renta" Themis, México, 1982.

Tena Ramírez, Felipe. "Derecho Constitucional Mexicano", Décimo Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1978, pág. 361.

Tillinghast, David R. "Tax aspects of International Transactions", E.U.A. International Economic Law, Segunda Edición, 1984, Vol. V.

Tron, Manuel E. Conferencia celebrada ante el Seminario Técnico de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C. celebrada en Acapulco, Guerrero en 1994 y transcrita en la revista "Práctica Fiscal", segunda quincena de septiembre de 1994.

Tron, Manuel E. "Régimen Fiscal de los Extranjeros en México", Tercera Edición, México, Editorial Themis, 1993, 296 páginas.

Valverde Valverde, Calixto. "Tratado de Derecho Civil Español", Tomo I. Parte General, Madrid, 1935.

Vázquez Pando, Fernando. "Regímenes Fiscales de extranjeros en el extranjero, de prestación de servicios subordinados y de prestación de servicios independientes" Revista de Investigaciones Jurídicas E.L.D. No. 3 Año 3, Julio 1979 México.

Ventura Pizano y Rodríguez, María Dolores. "Método programado para dominar la Ley del Impuesto sobre la Renta" Métodos Programados, México, 1977.

Vogel, Klaus. "On Double Taxation Conventions." Traducción al inglés de la segunda Edición Alemana, por John Martin, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991, pág. 207.