

319
Reg.

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**LA SITUACION FISCAL DE LAS PERSONAS
FISICAS EXTRANJERAS EN MEXICO**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
HONORATO GARCIA GARCIA

México, D. F.

1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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 está 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.

I N D I C E

LA SITUACION FISCAL DE LAS PERSONAS FISICAS EXTRANJERAS EN MEXICO

	PAG.
INTRODUCCION.	
CAPITULO I. LA NACIONALIDAD.....	15
1.1 Definición de Nacionalidad.....	15
1.2 Principios Clásicos de la Nacionalidad.....	16
1.2.1 Jus Sanguinis.....	16
1.2.2 Jus Soli.....	17
1.2.3 La elección entre Jus Sanguinis y Jus Soli.....	17
1.3 La Nacionalidad Mexicana.....	18
1.3.1 Por Nacimiento.....	18
1.3.2 Por Naturalización.....	20
CAPITULO II. LOS EXTRANJEROS.....	26
2.1 Definición de Extranjeros.....	26
2.2 Condición Jurídica del Extranjero en el Derecho Comparado.....	26
2.2.1 Sistema de Reciprocidad Diplomática.	26
2.2.2 Sistema de Reciprocidad Legislativa o de Hecho.....	28
2.2.3 Sistema de Equiparación a Nacionales.	30

2.2.4	Sistema Mínimo de Derechos.....	31
2.2.5	Sistema de Capitulaciones.....	33
2.3	Evolución Histórica de los Extranjeros en México.....	35
2.4	Condición del Extranjero en el Derecho Mexicano Vigente.....	38
2.4.1	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	38
2.4.2	Ley de Naturalización.....	41
2.4.3	Ley General de Población y su Reglamento.....	43
CAPITULO III. EL DERECHO FISCAL EN MEXICO.....		48
3.1	Definición del Derecho Fiscal y otras Aceptaciones.....	48
3.2	Principios Constitucionales de los Impuestos.....	49
3.2.1	Principio de Proporcionalidad.....	49
3.2.2	Principio de Equidad.....	51
3.2.3	Principio de Legalidad.....	53
3.3	Fuentes del Derecho Fiscal.....	56
3.3.1	La Ley.....	56
3.3.2	El Decreto Ley y el Decreto Delegado.....	58
3.3.3	El Reglamento.....	60
3.3.4	Las Circulares.....	60
3.3.5	Las Resoluciones.....	61
3.3.6	La Jurisprudencia.....	61
3.3.7	Los Tratados Internacionales.....	63
3.3.8	Los Principios Generales del Derecho.....	63

3.4	Los Ingresos del Estado.....	64
3.5	El Crédito Fiscal.....	66
3.5.1	Nacimiento.....	66
3.5.2	Determinación.....	68
3.5.3	Exigibilidad.....	69
3.5.4	Extinción.....	71

**CAPITULO IV. DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES A
EXTRANJEROS.....** 78

4.1	Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.....	78
4.1.1	Elementos de las Contribuciones.....	78
4.1.2	Residencia para Efectos Fiscales.....	80
4.1.3	Consideraciones respecto a Contribu- yentes Residentes en el Extranjero....	81
4.2	Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.....	82
4.2.1	Elementos de Sujeción en el Impuesto Sobre la Renta.....	84
4.2.2	Importancia del Establecimiento Perma- nente o Base Fija en México.....	85
4.2.3	Ingresos Percibidos por Personas Físicas Extranjeras.....	87
4.2.3.1	Ingresos por Salarios.....	88
4.2.3.2	Ingresos por Honorarios.....	89
4.2.3.3	Arrendamiento de Bienes Inmue- bles.....	90

4.2.3.4	Arrendamiento de Bienes Muebles.....	91
4.2.3.5	Enajenación de Bienes Inmuebles.....	91
4.2.3.6	Enajenación de Acciones o Títulos los Valor.....	93
4.2.3.7	Ingresos por Dividendos.....	94
4.2.3.8	Servicios de Contrucción, Instalación, Mantenimiento o Montaje en Bienes Inmuebles o Actividades inherentes a los mismos.....	94
4.2.3.9	Otros Ingresos Percibidos por Residentes en el Extranjero...	95
4.2.3.10	Exenciones contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	96
4.2.3.11	Representación en México del Contribuyente Residente en el Extranjero.....	99
4.3	Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.....	100
4.3.1	Ingresos por Honorarios.....	100
4.3.2	Ingresos por Arrendamiento de Inmuebles.....	101
4.3.3	Enajenación de Bienes Inmuebles.....	101
4.3.4	Ingresos por Servicios de Contrucción	

	de Obra, Mantenimiento o Montaje de Bienes Inmuebles.....	102
4.4	Ley del Impuesto al Activo y sus Reglamento.	103
4.5	Ley Federal de Derechos.....	103
4.5.1	Derechos Migratorios.....	104
4.5.2	Derechos Consulares.....	107
4.5.3	Derechos por el Otorgamiento de Permisos y otros Trámites realizados en la Secretaría de Relaciones Exteriores...	108
4.5.4	Derechos por Servicios Prestados por el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.....	108

CAPITULO V. TRATO FISCAL A LOS EXTRANJEROS EN EL DERECHO COMPARADO..... 115

5.1	En América.....	115
5.1.1	En Estados Unidos de América.....	115
5.1.2	En Argentina.....	117
5.1.3	En Uruguay.....	120
5.2	En Europa.....	122
5.2.1	República Federal Alemana.....	122
5.2.2	España.....	124
5.2.3	Francia.....	127
5.2.4	Portugal.....	129

CAPITULO VI. LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.....	134
6.1 Antecedentes y Doctrina.....	134
6.2 Medidas para evitar la Doble Imposición Internacional.....	137
6.2.1 Medidas Internas para evitar la Doble Imposición Internacional.....	138
6.2.2 Medidas Internacionales para impedir la Doble Imposición Internacional.....	140
6.2.2.1 Jerarquía Constitucional de los Tratados.....	142
6.2.2.2 Ley Sobre la Celebración de Tratados.....	143
6.2.2.3 Convenio celebrado entre México y Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.....	144
6.2.2.4 Convenio celebrado entre México y Francia para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.....	150
6.2.2.5 Tratado entre México y Estados Unidos de América para evitar la Doble Tributación en Materia de Impuesto Sobre la Renta	151

6.2.2.6 Convenio celebrado entre México y Bélgica para evitar la Doble Tributación Internacional e impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.....	154
---	-----

CAPITULO VII. COMPETENCIA DE AUTORIDADES FEDERALES RESPECTO A LAS PERSONAS FISICAS EXTRANJERAS.....	158
7.1 Secretaría de Gobernación.....	158
7.2 Secretaría de Relaciones Exteriores.....	163
7.2.1 Consultoría Jurídica.....	163
7.2.2 Dirección General de Asuntos Jurídicos	164
7.3 Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.	168
7.3.1 Dirección General de Asuntos Jurídicos	168
7.3.2 Dirección General de Política de Negociaciones Comerciales Internacionales.	169
7.3.3 Dirección General de Soporte Jurídico de Negociaciones.....	169
7.3.4 Dirección General de Inversiones Extranjeras.....	170
7.4 Secretaría de Hacienda y Crédito Público....	172
7.4.1 Facultades no delegables del Secretario.....	172
7.4.2 Facultades de los Subsecretarios.....	173
7.4.3 Procurador Fiscal de la Federación....	173

7.4.4 Dirección de Política Fiscal Interna- cional.....	174
7.4.5 Dirección General de Asuntos Hacен- darios Internacionales.....	176
7.4.6 Dirección General de Recaudación.....	177
CONCLUSIONES.....	178
BIBLIOGRAFIA.....	187

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

La finalidad de este trabajo de investigación, es mostrar una panorámica general de las disposiciones aplicables a las personas físicas extranjeras y en especial el trato fiscal que les da nuestra legislación.

También es importante destacar que la regulación fiscal de las personas físicas extranjeras ha sido poco tratado por los autores mexicanos, inclusive en materia de Impuesto Sobre la Renta, es hasta 1981 cuando se integra un Capítulo específico para los ingresos percibidos por los residentes en el extranjero, ya que con anterioridad las normas que regulaban sus ingresos, estaban dispersas en toda la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el presente sexenio, se ha impulsado de una forma extraordinaria la inversión de capitales extranjeros, modificando inclusive los ordenamientos legales que se han requerido, propiciando con ello la modernización industrial, comercial, financiera y de servicios, generando fuentes de trabajo para los mexicanos y divisas para el país; también a la fecha se han firmado Convenios Internacionales a efecto de evitar la Doble Tributación con Canadá, Francia y Estados Unidos de América.

Adicionalmente, tenemos una nueva Ley de Naturalización que ha dejado sin efecto a la obsoleta Ley de Nacionalidad y Naturalización, siendo inminente la promulgación del Reglamento respectivo y algunas reformas y adiciones a la Ley.

Es importante destacar, que las personas físicas extranjeras se encuentran sujetas a una gran cantidad de disposiciones legales, las que serán citadas durante el desarrollo de este trabajo, también podemos mencionar que estas personas tienen un estrecho trato con las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, Gobernación, Relaciones Exteriores y Comercio y Fomento Industrial.

Asimismo, externamos nuestros puntos de vista al sugerir varias modificaciones y adiciones a las normas legales vigentes, a efecto de lograr una armonía jurídica acorde a nuestra Constitución.

Finalmente, pretendemos con este trabajo hacer una modesta aportación en el campo del derecho, con la finalidad de que las personas físicas extranjeras tengan una visión más clara de sus derechos y obligaciones, especialmente en el campo fiscal.

CAPITULO I. LA NACIONALIDAD.

1.1 Definición de Nacionalidad.

1.2 Principios Clásicos de la Nacionalidad.

1.2.1 Jus Sanguinis.

1.2.2 Jus Soli.

1.2.3 La elección entre Jus Sanguinis y Jus Soli.

1.3 La Nacionalidad Mexicana.

1.3.1 Por Nacimiento.

1.3.2 Por Naturalización.

I. LA NACIONALIDAD

1.1 DEFINICION DE NACIONALIDAD.

Entre los tratadistas existen infinidad de definiciones, por lo que a manera de referencia me permito señalar la del Lic. CARLOS ARELLANO GARCIA: "La nacionalidad es la institución jurídica a través de la cual se relaciona una persona física o moral con el estado, en razón de pertenencia, por si sola, o en función de cosas, de una manera originaria o derivada".

(1)

En razón al tema principal que trataremos en este trabajo y que se refiere específicamente a las personas físicas, considero que es más afortunado definirla como el vínculo jurídico que une al individuo con el estado, ya que todo individuo desde su concepción, durante su vida y hasta su muerte es sujeto de derecho, por la existencia de normas jurídicas que lo protegen, motivo por el cual hay una liga permanente entre el individuo y el estado, la cual es indisoluble; con la salvedad de que renuncie a su nacionalidad, para la adquisición de otra.

(1) ARELLANO GARCIA CARLOS, DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO, ED. PORRUA, MEXICO, 1976, PAGES. 101 Y 102.

1.2 PRINCIPIOS CLASICOS DE LA NACIONALIDAD.

El nacimiento de un individuo da motivo a una nacionalidad originaria, atribuida por la voluntad del estado al que se encuentra ligado en razón a sus leyes.

1.2.1 Jus Sanguinis.

"El hijo debe tener la nacionalidad de sus padres, porque debe seguir los lazos de la sangre. La nacionalidad se determina ante todo por la raza y los lazos de la sangre aseguran en consecuencia la continuación de esa raza, siendo por otra parte, imposible la existencia del estado, si los hijos no tomaran la nacionalidad de sus padres. El derecho romano sostuvo absolutamente esta teoría, ya que forzosamente era ciudadano romano aquél que tenía por padre un ciudadano romano, cualquiera que fuese el lugar del nacimiento del hijo". (2)

Este principio tuvo su origen en el derecho romano, siendo plasmado en el Código de Napoleón instituido en Francia en 1804 y fue secundado por la mayoría de los estados; se refutaba como frances, el hijo nacido en cualquier parte del mundo siempre y cuando fuese hijo de padre o madre francesa,

(2) ARCE, ALBERTO G., DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO, ED. UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, MEXICO, 1979. PAG. 16.

es decir, la nacionalidad se determina por los lazos de sangre.

En consecuencia, en este principio se atribuye al individuo, desde su nacimiento, la nacionalidad de sus padres, misma que deriva del parentesco consanguíneo, dándole al individuo la calidad de nacional de un estado.

1.2.2 Jus Soli.

Dentro de este principio, se atribuye al individuo desde su nacimiento la nacionalidad del estado en cuyo territorio nació.

El origen de este principio fue la dominación del feudalismo, ligando a los seres humanos con la tierra en que nacían.

1.2.3 La Elección entre el Jus Sanguinis y el Jus Soli.

Resulta verdaderamente difícil elegir alguno de estos principios, en razón a los intereses existentes tanto de los estados como de los individuos, ya sea por los lazos sanguíneos o factores geográficos.

El principio del Jus Sanguinis ha sido establecido en forma absoluta en países como Alemania, Austria, Hungría, Japón, Mónaco, Noruega y Rumania.

Entre los países partidarios del Jus Soli, tenemos a Argentina, Bolivia, Chile, Ecuador, Guatemala, Nicaragua, Panamá, Perú y la gran mayoría de los países latinoamericanos.

Por otra parte, existe una postura ecléctica en países que han combinado ambos principios como son: Estados Unidos, España, Francia, Italia, Suecia, México, etc.

1.3. LA NACIONALIDAD MEXICANA.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece dos medios para adquirir la nacionalidad en su artículo 30: Por nacimiento o por naturalización.

1.3.1 Por Nacimiento.

La adquieren los individuos que nazcan en territorio nacional o a bordo de embarcaciones o aviones mexicanos, independientemente de la nacionalidad de sus padres, adoptándose en este caso el principio del Jus Soli.

Se entiende como territorio nacional: Los estados que integran la Federación, las islas incluyendo sus arrecifes y cayos adyacentes, así como también sus zócalos submarinos, la plataforma continental, las aguas de los mares territoriales conforme a lo dispuesto por el derecho internacional, las aguas marítimas interiores y el espacio aéreo del territorio nacional.

Los nacimientos en embarcaciones o aeronaves nacionales, pueden deberse únicamente a la casualidad, motivo por el cual para ser considerados como mexicanos por nacimiento, sugiero se establezca una residencia mínima en el país de 5 años para el otorgamiento de la nacionalidad, esto con el fin de establecer un lazo de identificación entre el individuo y nuestro país.

También se refutan mexicanos por nacimiento, "Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos, de padre mexicano o madre mexicana. En este caso, sólo se considera la nacionalidad de los padres o de alguno de ellos, sin importar el lugar del nacimiento, que aquí se presenta en el extranjero. Este medio se denomina jus sanguinis, es decir, el derecho es transmitido por la filiación". (3)

1.3.2 Por Naturalización.

Los extranjeros que obtengan carta de naturalización de la Secretaría de Relaciones Exteriores y la mujer o varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicanos y tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional.

La nueva Ley de Nacionalidad, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de Junio del año en curso y en vigor a partir del día siguiente, ha finalizado con el complicado y largo procedimiento que disponía la anterior Ley de Nacionalidad y Naturalización, ya que inclusive se requería la intervención de autoridades judiciales, existiendo la naturalización ordinaria y la privilegiada, mismas que han desaparecido.

Es loable la actitud de nuestros legisladores al emitir la Ley de Nacionalidad, más resulta indispensable tomar en consideración los siguientes aspectos, para reformar o adicionar la ley a la brevedad posible:

A).- El artículo 14, hace referencia a que en la solicitud de naturalización, el extranjero formulará las renunciaciones y protestas, sin que se especifique cuales son estas.

Consecuentemente, deberá señalarse que renuncia a su nacionalidad extranjera, así como también a la protección de leyes y gobiernos extranjeros; protestando el cumplimiento a las leyes y autoridades mexicanas.

B).- El mismo artículo 14, al mencionar la documentación que deberá acompañarse a la solicitud, nos remite al Reglamento, mismo que a la fecha no ha sido emitido, lo que provocará que los tramites actuales y los subsecuentes sean resueltos por la Secretaría de Relaciones Exteriores tardíamente o aplicando retroactivamente la Ley de Nacionalidad y Naturalización, violando en perjuicio de los solicitantes el artículo 14 constitucional.

En tal razón, es urgente que el Congreso de la Unión discuta y apruebe el Reglamento respectivo; por lo que toca a la documentación y requisitos que deberá cumplir el extranjero al solicitar la naturalización mexicana, sugerimos los siguientes:

a).- Certificación de residencia, misma que será expedida por la Secretaría de Gobernación, conforme a la información existente en el expediente que al efecto lleva del extranjero.

b).- Certificado suscrito por la Secretaría de Gobernación, mediante el cual se acredite la legal estancia del extranjero en México.

c).- Certificado médico, otorgado por una Institución Oficial, que acredite un buen estado de salud del solicitante.

ch).- Acreditar que se cuenta con ingresos suficientes para la manutención del solicitante y la de sus familiares dependientes.

Consideramos conveniente la fijación de un ingreso no menor a tres salarios mínimos por persona.

d).- Acreditar que sabe hablar y escribir español, mediante examen oral y escrito sobre los términos más generales del idioma, realizado por tres funcionarios de la Secretaría de Relaciones Exteriores.

e).- Acreditar documentalmente estar al corriente en el pago del impuesto sobre la renta, o bajo protesta de decir verdad manifestar estar exento del mismo.

C).- La nueva solicitud para adquirir la nacionalidad mexicana, deberá contener espacios suficientes para que el extranjero proporcione la siguiente información:

a).- Nombre completo del solicitante.

b).- Lugar y fecha de nacimiento.

c).- Domicilio de residencia.

ch).- Profesión, oficio u ocupación.

d).- Estado civil.

e).- En caso de ser casado; nombre completo, lugar y fecha de nacimiento, nacionalidad y domicilio de residencia de esposa e hijos.

CH).- Aún cuando la naturalización privilegiada ya no existe, la nueva ley fija en forma genérica un plazo de residencia de cinco años para estar en condiciones de solicitar la naturalización mexicana; señalando un plazo de únicamente dos años, cuando el solicitante tenga hijos mexicanos por nacimiento, cuando sea originario de algún país latinoamericano o de España y también cuando el solicitante ha prestado a México servicios u obras destacadas en el terreno cultural, científico, técnico, artístico, deportivo o empresarial.

D).- La naturalización privilegiada, se encontraba contemplada en la anterior Ley de Nacionalidad y

Naturalización y se refería a aquellos individuos que se encontraban vinculados de una manera especial con México, el procedimiento era más sencillo, ya que ellos no recurrían a la vía judicial.

Al respecto, LEONEL PEREZNIETO manifiesta: "Esta vía se encuentra abierta a determinado tipo de personas a fin de que puedan adquirir la nacionalidad mexicana por naturalización, si cumplen menos requisitos que los establecidos para el caso de la adquisición ordinaria de la nacionalidad". (4)

(4) PEREZNIETO CASTRO, LEONEL. OB. CIT., PAG. 48.

CAPITULO II. LOS EXTRANJEROS.

2.1 Definición de Extranjeros.

2.2 Condición Jurídica del Extranjero en el Derecho Comparado.

2.2.1 Sistema de Reciprocidad Diplomática

2.2.2 Sistema de Reciprocidad Legislativa o de Hecho.

2.2.3 Sistema de Equiparación a Nacionales.

2.2.4 Sistema Mínimo de Derechos.

2.2.5 Sistema de Capitulaciones.

2.3 Evolución Histórica de los Extranjeros en México.

2.4 Condición del Extranjero en el Derecho Mexicano Vigente.

2.4.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.4.2 Ley de Naturalización.

2.4.3 Ley General de Población y su Reglamento.

II. LOS EXTRANJEROS

2.1 DEFINICION DE EXTRANJERO.

Es el individuo que no posee las calidades para ser considerado nacional.

"El derecho internacional público define al extranjero como la persona privada que para un estado es el súbdito o nacional de otro estado; es decir, se trata de un individuo que ha dejado su país de origen, denominado estado de origen, para residir en forma permanente dentro de la jurisdicción territorial del llamado estado de residencia".

(5)

2.2 CONDICION JURIDICA DEL EXTRANJERO EN EL DERECHO COMPARADO.

Dentro del campo del Derecho Internacional Privado, se han establecido diversos sistemas de trato a los extranjeros, entre los que podemos destacar los siguientes:

2.2.1 Sistema de Reciprocidad Diplomática.

Este sistema consiste en el otorgamiento del goce de

(5) ARCE ALBERTO G., OB. CIT., PAG. 67.

derechos a extranjeros, condicionado a la reciprocidad existente por la firma de un trato diplomático entre dos o más estados.

Su aplicación en la actualidad es relativa, dado que para su funcionamiento es necesario suscribir un tratado diplomático con cada estado a fin de darle vida al sistema, lo cual nos llevaría al extremo de aplicar tantos tratados como estados existan en el mundo, lo cual sería imposible.

Este sistema adolece de múltiples inconvenientes para su aplicación como atinadamente lo señala el maestro ARELLANO GARCIA, al decir que "el sistema de reciprocidad diplomática, es un sistema cuya principal precariedad es la insuficiencia. La falta de normas jurídicas internacionales vuelve malo el sistema en el terreno práctico. No obstante, el porvenir que le corresponde a este sistema no ha de ser precisamente el desechamiento del mismo, habida cuenta de que es muy marcada la tendencia a cubrir jurídicamente con convenciones multilaterales las lagunas que afloran en la vida comunitaria internacional. Si el comercio jurídico internacional se ha intensificado como resultado de mayores facilidades en las comunicaciones y como consecuencia de una vida más compleja de mayor contacto entre individuos de diferentes nacionalidades, es indudable que también se intensificarán los tratados plurilaterales que habrán de precisar los derechos de los extranjeros. En el presente,

tampoco es desechable el sistema si se elimina el carácter obsoleto que pretende dársele. Si el sistema dijera que los derechos de los extranjeros se contendrán "principalmente" en los tratados internacionales, en lugar de decir "únicamente" sin duda que no habría razón para rechazar el sistema y menos aún la habría para el rechazo, si se incrementaran las normas aplicables a extranjeros en convenciones internacionales plurilaterales". (6)

2.2.2 Sistema de Reciprocidad Legislativa o de Hecho.

Consiste en el otorgamiento a extranjeros de los mismos derechos que su legislación otorgue a nacionales, sin ser necesario el suscribir tratados diplomáticos.

El criterio de reciprocidad legislativa o de hecho en cuanto a la concesión de derechos privados a los extranjeros, es seguido por un gran número de legislaciones en el mundo.

En nuestro país tenemos ejemplificado este sistema en el artículo 33 de la Constitución, al disponer que los extranjeros tienen derecho a gozar de las garantías individuales, estando facultado el Ejecutivo de la Unión para hacer abandonar el país en forma inmediata y sin juicio previo, al extranjero cuya presencia juzgue inconveniente.

La expulsión de extranjeros, en nuestro tiempo resulta exagerada y considero justo suprimir del artículo 33 de nuestra Carta Magna tal prerrogativa del presidente, ya que con la aplicación del artículo 29 constitucional es suficiente afrontar cualquier situación que ponga en peligro la estabilidad del país.

Se encuentra vedada la intervención de extranjeros en asuntos políticos de México, lo que resulta valedero para dichos ciudadanos y una seguridad para el país.

También el Código Civil para el Distrito Federal, contempla una situación de reciprocidad internacional, al señalar que son incapaces para heredar por testamento o intestado, los extranjeros en cuyas naciones su legislación prohíba el heredar a los mexicanos, disposiciones semejantes se encuentran contempladas en los Códigos Civiles de todos los estados.

"Este sistema ofrece las ventajas de una mayor adaptabilidad, pues además de mantener el justo equilibrio necesario, no necesita la estimulación de tratados diplomáticos para ponerlo en práctica". (7)

(7) WIDOVET, J. P., DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO, ED. NACIONAL, MEXICO, D. F., 1965. PAG. 135.

Asimismo, la Ley Alemana al conceder al canciller la facultad de tomar medidas en contra de los extranjeros cuyos países priven de derechos a los alemanes, sigue el sistema de reciprocidad legislativa.

2.2.3 Sistema de Equiparación a Nacionales.

Cuando en una nación existe igualdad en cuanto al goce de derechos privados entre extranjeros y nacionales, estaremos ante la aplicación del sistema de equiparación a nacionales. Este sistema ha tenido gran auge entre los países latinoamericanos.

Esta equiparación esta condicionada a determinados requisitos, como son: Autorización para adquirir bienes inmuebles, sometimiento de capacidad para ello a un tiempo determinado de residencia, o una declaración en sentido de querer adquirir la ciudadanía, o pudiendo adquirirse por una determinada superficie o valor, también les está prohibido a los extranjeros intervenir en la política del país en que se encuentren.

Italia es un país que sigue este sistema, así vemos como el legislador equipara en la Ley Sobre Impuestos Directivos a italianos y extranjeros como sujetos del pago del tributo; en la misma forma queda establecido en este ordenamiento el

principio de igualdad, lo cual no impide que los extranjeros puedan ser privados de uno y otro derecho reconocido expresamente a los ciudadanos italianos.

ALBERTO G. ARCE nos habla de la Asimilación a Nacionales y al respecto dice: "Algunos países proclaman la asimilación del extranjero a los nacionales, en el terreno del goce de los derechos privados. En principio, todos estos derechos deben concederse cuando no se restrinja su uso expresamente.

Este sistema es a veces el de las legislaciones más modernas, pero con las limitaciones que antes hemos hecho".

(8)

2.2.4 Sistema Mínimo de Derechos.

El maestro CARLOS ARELLANO GARCIA; en su afán de protección al extranjero en aquellos países en donde no existe un mínimo de derechos para el ser humano ha elaborado el presente sistema el cual resulta del estudio de los sistemas existentes a la fecha respecto al trato de los extranjeros.

"El perfeccionamiento de la doctrina del respeto de un mínimo de derechos a los extranjeros deberá depender en el futuro en nuestro concepto, de dos factores principalmente:

(8) ARCE ALBERTO G., OB. CIT., PAG. 67.

A).- Que las naciones poderosas que pretenden hegemonía sobre los estados no utilicen el mínimo de derechos extranjeros como instrumento de intervención y de obtención de ventajas desmesuradas que le permita adueñarse de la economía de los países atrasados.

B).- Que se precise en Convenciones Multilaterales cuales son los derechos y obligaciones comprendidos dentro del mínimo de derechos, en el entendido de que la estipulación de tales derechos y obligaciones deberán tener como fundamento los más altos valores que el derecho persiga y nunca deberán disfrazar las aspiraciones imperialistas".

(9)

En este sistema se concede el goce de derechos a los extranjeros, sin declararse previamente partidarios de un sistema determinado, en este grupo se encuentran Estados Unidos y Gran Bretaña.

Al suscribir la Convención Sobre los Extranjeros en la Habana el 20 de Febrero de 1928, los Estados Unidos dejan de pertenecer a este sistema, al darle a la Comunidad Internacional prerrogativas sobre extranjería que limitan su competencia nacional.

(9) ARELLANO GARCIA, CARLOS, OB. CIT., PAG. 281.

2.2.5 Sistema de Capitulaciones.

Este régimen de trato a extranjeros se mantuvo hasta bien entrado el presente siglo; entre las naciones de Asia, Africa y ciertas potencias europeas. Consistió en tratados suscritos para evitar que los europeos quedaran sometidos a las leyes musulmanas y a la vez continuaran sujetos a la jurisdicción de Tribunales Consulares de sus respectivos estados.

Este sistema tiene doble aplicación o ubicación en el Derecho Internacional Privado; en el estudio de agentes diplomáticos y consulares, así como también en el estudio de la ley aplicable en materia judicial.

"El régimen de capitulaciones o capitulaciones simplemente, significa el conjunto de derechos, privilegios e inmunidades de que gozaban los extranjeros en el imperio otomano y en cuya virtud se encontraban substraídos casi totalmente a la acción de la administración y del fisco, así como también a la competencia y jurisdicción de los tribunales otomanos".

(10)

Es mucho más probable que los orígenes de las capitulaciones

(10) ENCICLOPEDIA JURIDICA OMBBA, TOMO II, ED. BIBLIOGRAFICA, BUENOS AIRES, ARGENTINA, 1986. PÁGS. 667 Y 668.

se remontan a la época de gloria del imperio otomano; por un acuerdo firmado por Francisco I. de Francia, quien con la idea de vengarse de Carlos V, sin importar el precio el francés pactó con Solimán II; después vinieron otros acuerdos y todos ellos fueron divididos en capítulos de donde se derivó el nombre genérico. No puede considerarse un acto de violencia de parte de Francia si tomamos en consideración el poderío de los países participantes de los tratados; puesto que Carlos V vencía al monarca francés, Solimán II representaba el inmenso poderío turco de su época. Al buscar Francisco I el apoyo turco, surgió el acercamiento y con él las capitulaciones. Estas se explican más por causa de la inaplicabilidad de el Corán a los no musulmanes, como lo eran los súbditos franceses e inclusive los cristianos ortodoxos griegos, quiénes tampoco eran sometidos a la Ley del Corán, aunque fueron súbditos del imperio otomano.

La primera capitulación data según la Enciclopedia Jurídica Omeba de 1535, después de ella hubo cinco renovaciones en 1581, 1597, 1604, 1673 y 1740; la última con carácter de perpetuidad; hasta 1923, en que gracias al Tratado de Lausana, fueron abolidas. Tras la primera experiencia de Francia, se firmaron una serie de tratados con otros países como Inglaterra, Holanda, Rusia, Austria, Bélgica, Estados Unidos, Grecia, Alemania y el único país europeo que no firmó capitulaciones con Turquía fue Suiza, pero sus

súbditos eran protegidos por las capitulaciones celebradas con Francia.

En 1735 se habló de reciprocidad; se obligaban las partes Francia y Turquía al trato equitativo en relación al pago de impuestos y aranceles; pero en 1740, Francia unilateralmente abole la reciprocidad; ya que en la época decadente del imperio turco, las potencias europeas obtuvieron privilegios de igualdad en materia impositiva, inmunidad de jurisdicción en una forma absoluta respecto de las leyes locales, por lo que de hecho las comunidades extranjeras radicadas en territorio turco constituían estados dentro del mismo estado otomano.

2.3 EVOLUCION HISTORICA DE LOS EXTRANJEROS EN MEXICO.

La raíz de los extranjeros en México la podemos ubicar en el pueblo azteca, quiénes consideraron como extranjeros a todos los pobladores de las provincias que sometían, imponiéndoles diversos tipos de tributos, esta información nos fue legada a través del Código Mendocino, que transcribe literalmente la Matrícula de Tributos que constaba de 16 hojas.

Durante la conquista, en la Nueva España se aplicó el Código de las Siete Partidas, mismo que ya distinguía al nacional del extranjero, impidiéndose el acceso de extranjeros a la Nueva España, excepto con el permiso de los reyes de España.

En la Etapa de Independencia de la Nueva España, tenemos diversos documentos que en su momento fueron aplicables al tratamiento de extranjeros, siendo algunos de ellos los siguientes:

La Constitución de Apatzingan del 22 de Octubre de 1814, consideró en su artículo 14 la posibilidad de naturalizarse a los extranjeros, dando cumplimiento a un mínimo de requisitos; quiénes no los cumplieren, recibían un trato semejante a nacionales, con la condición del reconocimiento a la nación soberana e independiente y el respeto a la religión católica.

En el Plan de Iguala suscrito el 24 de Febrero de 1821, se considera un tratamiento igual a nacionales y extranjeros al establecer que todos los ciudadanos eran idóneos para ocupar cualquier empleo, sin otra distinción que su mérito de virtudes.

Con fecha 24 de Agosto de 1821, Iturbide y el virrey Don Juan O'Donojú firmaron el Tratado de Córdoba, obteniéndose con el mismo la independencia y soberanía del Imperio Mexicano, estableciendo entre otros puntos la posibilidad a todo individuo a trasladarse a España o viceversa con toda su fortuna, adoptando como su patria la que mejor conviniera a sus intereses.

El Segundo Congreso Mexicano, se instaló el 24 de Febrero de 1822, estableciendo bases constitucionales entre las que se encontraba la igualdad de los derechos civiles de los habitantes del mismo imperio, independientemente de su origen.

El 16 de Mayo de 1823, el Congreso Constituyente faculta al Ejecutivo para expedir cartas de naturalización a favor de los extranjeros que lo solicitaren, cumpliendo con los requisitos previstos en el Decreto; el 7 de Octubre del mismo año se autorizó a los extranjeros en la adquisición de negociaciones mineras, lo que con anterioridad prohibía la Corona Española.

"Además de los mencionados, en otros documentos constitucionales se plasmó la idea ya ampliamente difundida y favorable a la condición jurídica de los extranjeros. Estos son el Acta Constitutiva de la Federación Mexicana (Art. 18 y 30) y la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos del 4 de Octubre de 1824. Asimismo, tal idea halló lugar en el Acta de Reforma (sesión del 21 de diciembre de 1846) y en el art. 13 de las Bases Orgánicas de la República Mexicana (14 de junio de 1843), en donde se establece que: a los extranjeros casados o que casen con mexicanos o que fueren empleados en servicio y utilidad de la República, o de los establecimientos industriales de ella, o que adquieran bienes raíces en la misma, se les dará

carta de naturaleza, sin otro requisito, si la pidieran. En tales disposiciones, se refleja una clara orientación hacia la asimilación de los extranjeros a los nacionales. Esta disposición también aparece en la Constitución de 1847 y en el Estatuto del Imperio, de 1865". (11)

Es el 28 de Mayo de 1886, cuando se origina la Ley de Extranjería y Naturalización regulándose de esta forma la condición jurídica de los extranjeros, específicamente los artículos del 30 al 40 trataban de sus derechos y obligaciones; este ordenamiento tuvo el inconveniente de ampliar los lineamientos constitucionales, ya que el artículo 32 preveía que sólo la ley federal podía modificar y restringir los derechos civiles de que gozaban los extranjeros.

2.4 CONDICION DEL EXTRANJERO EN EL DERECHO MEXICANO VIGENTE.

2.4.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 1°, equipara a los extranjeros con los nacionales al garantizar la igualdad ante la ley de todos

(11) PEREZMIETO CASTRO, LEONEL, OB. CIT., PAG. 85.

los individuos sin distinción de ninguna especie, previendose su restricción en términos de ley.

En contraposición a esta prerrogativa, el artículo 33 dispone que el Ejecutivo de la Unión tendrá la facultad de expulsar del país al extranjero cuya permanencia considere inconveniente y sin necesidad de juicio previo.

Esta limitación, resulta justificada ya que los constituyentes de 1917, lo hicieron en función a la seguridad nacional.

Sin embargo, actualmente resulta necesario modificar la Constitución, con la finalidad de otorgar la garantía de audiencia a los extranjeros, mediante el juicio de amparo.

Otra limitación constitucional, es la relativa al impedimento a los extranjeros de inmiscuirse en asuntos políticos del país, facultad reservada a los nacionales.

Entre las obligaciones que señala la Constitución a cargo de los mexicanos, en la fracción IV del artículo 31 se establece que deberán contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de una manera proporcional y equitativa acorde a lo dispuesto por las leyes.

Nuestra Carta Magna, menciona actualmente en su artículo 33 los derechos de los extranjeros, sin señalar ninguna obligación tributaria a su cargo, "sin embargo, esta omisión no implica que el Congreso de la Unión en el desempeño de sus facultades legislativas en materia de extranjería (art. 73, fracc. XVI), no puede decretar tales obligaciones, posibilidad que sólo esta condicionada a que éstas no se opongan o hagan nugatorias las garantías constitucionales que; según afirmamos, se extienden a favor de todo extranjero. Huelga decir que diversas leyes federales, entre ellas la de Nacionalidad y Extranjería y la de Población, imponen diversas obligaciones a los extranjeros y cuyo examen excedería la temática de esta obra, destacando entre ellas la concerniente a la tributación para los gastos públicos. Debe advertirse que la obligación tributaria a cargo de los extranjeros, está supeditada a la satisfacción de los requisitos constitucionales de legalidad, equidad y proporcionalidad que analizamos anteriormente". (12)

El Congreso de la Unión, se encuentra facultado por la Constitución a dictar leyes sobre nacionalidad, naturalización, colonización e inmigración.

(12) BERGOA ORIHUELA, IGNACIO, DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO, ED. PORRUA, MEXICO, D. F., 1974, PAG. 152.

También es importante señalar la facultad conferida al Senado de la República en la fracción I del artículo 76 constitucional, respecto a la aprobación de los Tratados Internacionales suscritos por el Ejecutivo de la Unión, ya que es incuestionable la importancia que estos representan.

La obligación impositiva del extranjero, tiene su fundamento en varios artículos de nuestra Constitución, sin que se mencione específicamente la calidad de extranjero, motivo por el cual considero necesario que nuestros legisladores eleven a rango constitucional esta obligación, agregando un tercer párrafo al artículo 33, señalando expresamente la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

2.4.2 Ley de Naturalización.

Esta ley, se encuentra vigente a partir del 22 de Junio del año en curso, fecha en que quedó abrogada la anterior Ley de Nacionalidad y Naturalización.

A).- La nueva ley dispone que su aplicación será por conducto de la Secretaría de Relaciones Exteriores, debiéndose recabar la opinión de la Secretaría de Gobernación en forma previa, en los casos de naturalización, pérdida de nacionalidad y recuperación de la misma.

En los casos antes señalados, pensamos que sería más correcto solicitar a la Secretaría de Gobernación el envío del expediente que lleva dicha dependencia, para que previo estudio del mismo, la Secretaría de Relaciones Exteriores se encuentre en condiciones de emitir una resolución apegada a derecho.

B).- Resulta prudente mencionar, que en la nueva ley el procedimiento se abrevia, al intervenir únicamente la Secretaría de Relaciones Exteriores, suprimiéndose la etapa judicial que la anterior ley contemplaba.

Sin embargo, no se señalan plazos para los tramites, motivo por el cual será necesario modificar la ley, fijando en principio un plazo de 6 meses para la debida integración del expediente solicitando la naturalización mexicana, en el entendido de que si dicho trámite no se encuentra completamente documentado, la solicitud se tendrá por no presentada, debiendose expedir un oficio comunicando al solicitante que su petición está debidamente integrada o no.

La Secretaría de Relaciones Exteriores, contará con un término adicional al antes mencionado de 18 meses, para otorgar la carta de naturalización mexicana al solicitante, o negarla fundando y motivando debidamente su resolución.

Pero, cuando no se emita la resolución dentro de los plazos señalados, sugerimos se modifique la ley para permitir a los extranjeros intentar el juicio de amparo, a efecto de salvaguardar sus garantías individuales.

C).- En cuanto a los requisitos que deberán cumplir los extranjeros que soliciten la naturalización mexicana, estos han quedado señalados en el capítulo anterior al tratarse la naturalización.

CH).- Adicionalmente, la ley preve las causas que motivan la pérdida de la nacionalidad mexicana, la recuperación de la nacionalidad y la aplicación de sanciones para el caso de infracciones al mismo ordenamiento.

2.4.3 Ley General de Población y su Reglamento.

La ley faculta a la Secretaría de Gobernación a fijar el número de extranjeros cuya internación podrá permitirse a México, previos estudios demográficos, ya sea por actividades o por zonas de residencia, sujetándolos a las modalidades que se juzgue convenientes, según sean sus posibilidades de contribuir al progreso de la nación.

La ley vigente agrupa a los extranjeros en dos calidades: No inmigrantes e inmigrantes.

Para el estudio que nos ocupa, resulta importante señalar las características de los inmigrantes rentistas e inversionistas, en razón a que son los extranjeros que se internan al país con la finalidad de radicar en él y adquirir derechos de residencia.

A).- Rentista. Es el individuo que llega a nuestro país para vivir de sus recursos traídos del extranjero, de los intereses que le produzca la inversión de su capital en certificados, títulos y bonos del estado o de bancos u otras que determine la Secretaría de Gobernación o de cualquier ingreso permanente procedente del extranjero. Los ingresos mensuales de los rentistas serán por un mínimo del equivalente a 400 días de salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal; para el caso de familiares dependientes, el ingreso deberá incrementarse en un 50% de la cantidad antes señalada por cada miembro integrante de la familia, el acreditamiento de ingresos será a través de carta de Institución Bancaria Nacional o Extranjera o Institución Financiera similar o Fideicomiso en donde se demuestre que la persona cuenta con los ingresos suficientes para cubrir los montos señalados.

La Secretaría de Gobernación podrá autorizar que el extranjero efectúe otro tipo de actividades consideradas convenientes para el país; para el referendo anual es necesario justificar que subsisten las fuentes de ingresos.

B).- Inversionista. Es el extranjero que ingresa a nuestro país para invertir su capital en la industria, comercio y servicios, acorde a la normatividad legal del país, contribuyendo al desarrollo económico y social; la inversión mínima en este caso es el equivalente a 40,000 días de salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, en la solicitud se deberá expresar la industria, comercio o servicio en que se pretende realizar la inversión y el lugar en que se pretende establecerla. La inversión puede efectuarse también en acciones, partes sociales o certificados de participación, activos fijos o derechos de fideicomisario.

La acreditación de la inversión, deberá efectuarse dentro de un plazo de seis meses posteriores a la fecha de autorización, prorrogable a juicio de la Secretaría; también se puede acreditar mediante constancia de inscripción emitida por el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.

Cuando las condiciones a que se sujetó la estancia del extranjero desaparecen o transmite los derechos sobre su inversión, deberá dar aviso a la Secretaría en un término de 15 días, contados a partir de la fecha de que esto ocurra, en este supuesto se le señalará un plazo que no excederá de 30 días para abandonar el país o regularizar su situación; para obtener el refrendo anual, se deberá acreditar ante la Secretaría que subsisten las condiciones que dieron motivo a

su autorización y en cuanto al monto de su inversión deberá exhibir constancia del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.

Es prudente señalar que el nuevo Reglamento de la Ley General de Población, ha actualizado la cuantía de las inversiones e ingresos que deben tener los Inversionistas y Rentistas para ser considerados como tales; el anterior Reglamento y la aún vigente Ley General de Población establecían cantidades que a la fecha resultan obsoletas e inaplicables.

Otras características de inmigrantes de menor trascendencia serían: Profesional, cargo de confianza, científico, técnico, familiares, artistas y deportistas. Los requisitos para su internación al país son parecidos a los señalados para rentistas e inversionistas, con las salvedades propias de su característica.

CAPITULO III. EL DERECHO FISCAL EN MEXICO.

3.1 Definición del Derecho Fiscal y otras Acepciones.

3.2 Principios Constitucionales de los Impuestos.

3.2.1 Principio de Proporcionalidad.

3.2.2 Principio de Equidad.

3.2.3 Principio de Legalidad.

3.3 Fuentes del Derecho Fiscal.

3.3.1 La Ley.

3.3.2 El Decreto Ley y el Decreto Delegado.

3.3.3 El Reglamento.

3.3.4 Las Circulares.

3.3.5 Las Resoluciones.

3.3.6 La Jurisprudencia.

3.3.7 Los Tratados Internacionales.

3.3.8 Los Principios Generales del Derecho.

3.4 Los Ingresos del Estado.

3.5 El Crédito Fiscal.

3.5.1 Nacimiento.

3.5.2 Determinación.

3.5.3 Exigibilidad.

3.5.4 Extinción.

III. EL DERECHO FISCAL EN MEXICO

3.1 DEFINICION DE DERECHO FISCAL Y OTRAS ACEPCIONES.

Derecho Fiscal, es el conjunto de disposiciones legales que regulan la actividad entre el estado y los contribuyentes.

Para SERGIO F. DE LA GARZA, "Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos que puedan surgir y a los ilícitos y las sanciones establecidas por su violación". (13)

BIELSA, opina que el "Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regulan la actividad jurídica del fisco". (14)

(13) GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, ED. PORROA, MEXICO, D. F., 1992, PAG. 26.

(14) MARGAIN MANAYOU, ENILIO, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, ED. PORROA, MEXICO, D. F., 1991, PAG. 27.

Es importante señalar, que durante el desarrollo de este trabajo utilizaré como sinónimos los términos: derecho fiscal, derecho tributario y derecho financiero.

3.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

El origen de estos principios, lo tenemos con el autor inglés ADAM SMITH, quien en su libro "La Riqueza de las Naciones", desde 1776 formula 4 grandes principios que en la actualidad se encuentran vigentes y son: De justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

Otro autor llamado ADOLFO WAGNER, en su Tratado de La Ciencia de las Finanzas, agrupa los principios en la forma siguiente: De política financiera, de economía pública, de equidad y de administración fiscal.

3.2.1 Principio de Proporcionalidad.

La fracción IV del artículo 31 constitucional, dispone la obligación de los mexicanos a contribuir de los gastos públicos de la manera proporcional que dispongan las leyes.

Conforme a lo antes señalado, la obligación impositiva debe ser proporcional, motivo por el cual la fijación de los impuestos deberá ser de acuerdo a la capacidad impositiva de los contribuyentes.

La capacidad contributiva, se encuentra reflejada en el patrimonio e ingreso de los individuos, de tal manera que quiénes obtengan una mayor utilidad o posean grandes riquezas, deberán cubrir impuestos superiores a aquellos que sólo tengan un ingreso que les permita sobrevivir y carezcan de riquezas.

Ejemplificando este principio, la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos de los contribuyentes de una manera progresiva, fijando tasas mayores a quienes perciben ingresos superiores y a los contribuyentes que únicamente perciben salarios mínimos los exenta del impuesto, obedeciendo tal exención a la falta de capacidad contributiva de estos sujetos.

Por otro lado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la proporcionalidad, ha emitido el siguiente criterio:

"La proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos o rendimientos. conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de

medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de las tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad, radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".

(15)

3.2.2 Principio de Equidad.

Este principio se encuentra contenido también en la fracción

(15) INFORME DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, SECCION PLENO, 1985, PAGES. 371 Y 372.

IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, al establecer la obligación a contribuir en la forma equitativa que dispongan las leyes.

Este principio implica la necesidad de tratar de la misma manera a los iguales y en forma distinta a los desiguales.

Toda vez que los integrantes de un país deben de contribuir a los gastos públicos y en razón a que dentro de dicho conglomerado humano existen situaciones económicas diferentes, es menester que los legisladores establezcan normas en las que los sujetos que posean mayores bienes o perciban mayores ingresos, paguen más impuestos y quiénes tengan menos o perciban menores ingresos, paguen menos impuestos e inclusive se encontrarán exentos del gravamen.

La noción de equidad, se caracteriza por 4 funciones según VALDEZ VILLARREAL:

"1° Debe existir una distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público; 2° Equidad debe manifestarse en los sistemas tributarios; 3° No se deje aplicar a quien corresponda, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está

en el momento exigido; 4° Se reviertan los recursos recaudados a la comunidad". (16)

3.2.3 Principio de Legalidad.

Al señalar el artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento que la contribución para los gastos públicos deberá ser de la manera proporcional que dispongan las leyes, tendremos que la aplicación de cualquier gravamen deberá estar contenida en ley.

Adicionalmente, este principio se encuentra reforzado por los artículos 13 y 14 constitucionales, al determinarse que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni tribunales especiales, prohibiéndose también la aplicación retroactiva de leyes en perjuicio de persona alguna.

Las leyes tributarias deberán señalar cuales son los elementos y supuestos de la obligación fiscal, los sujetos pasivos de la obligación, el objeto y el importe de la prestación; ya que estos elementos no pueden dejarse al arbitrio de las autoridades.

Este principio también ha sido contemplado por la Suprema

Corte de Justicia de la Nación en la forma siguiente:

"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 ésta, además, minuciosamente reglamentada 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 causaran y recaudaran 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 su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados este 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 imprevisible 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 tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles". (17)

(17) SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, V EPOCA, TOMO LXXIII, PAG. 6374. HERNANDEZ REYES, RAMON, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, VII EPOCA, VOL. 65, 1A. PARTE, PAGS. 90 Y 91, A/R 6141/59, TIPOGRAFIA COMERCIAL, 25-IV-74.

3.3 FUENTES DEL DERECHO FISCAL.

Los doctrinarios de la materia, consideran como fuentes del derecho fiscal a las siguientes:

La ley, el decreto ley y el decreto delegado, el reglamento, las circulares, las resoluciones, la jurisprudencia, los tratados internacionales y los principios generales del derecho.

3.3.1 La Ley.

Es el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

RAFAEL DE PINA VARA, define a la ley como: "Norma jurídica obligatoria y general dictada por legítimo poder para regular la conducta de los hombres o para establecer los órganos necesarios para el cumplimiento de sus fines".

(18)

En México la fuente más importante del derecho fiscal es la ley; así tenemos que nuestra Constitución preve en la

(18) DE PINA VARA, RAFAEL, DICCIONARIO DE DERECHO, ED. PORRUA, MEXICO, D. F., 1980, PAG. 328.

fracción IV del artículo 31, el establecimiento de los impuestos por medio de leyes.

La Constitución en su artículo 14, dispone que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho, acorde con este principio de legalidad diremos que la única fuente del derecho fiscal sustantivo es la ley.

Por lo que respecta a las áreas administrativas, procesales y penales del derecho fiscal, tienen como fuentes el decreto, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, etc.

En cuanto a la jerarquía de las leyes fiscales, existen 3 niveles: En primer lugar, tenemos las disposiciones contenidas en la Constitución y los Tratados Internacionales ratificados en la Cámara de Senadores; En segundo lugar, están las Leyes Orgánicas o Reglamentarias de la Constitución, conforme lo dispone el artículo 133 de la Ley Fundamental; y finalmente en tercer lugar, se encuentran las Leyes Ordinarias, teniendo la jerarquía inferior y son las emanadas de la actividad legislativa del Congreso de la Unión.

Estas leyes ordinarias, contienen la diversidad de impuestos existentes, derechos y aportaciones de seguridad social, en tanto que el Código Fiscal de la Federación será de

aplicación supletoria de las leyes específicas a cada impuesto. A falta de norma fiscal expresa, serán aplicables supletoriamente las disposiciones de derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

El derecho fiscal administrativo y el procesal, se encuentran contenidos en el Código Fiscal de la Federación, y de forma supletoria se aplican las normas contenidas en el Código Federal de Procedimientos Civiles.

El derecho penal fiscal, en principio se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera, de manera supletoria se aplica el Código Penal del Distrito Federal, de competencia federal en toda la República y el Código Federal de Procedimientos Penales.

3.3.2 El Decreto Ley y el Decreto Delegado.

En el sistema constitucional mexicano y de acuerdo a la división de poderes, lo normal es que la ley tenga su origen en el Congreso de la Unión, pero excepcionalmente puede originarse a iniciativa del Ejecutivo y en este caso estaremos ante el Decreto Ley y el Decreto Delegado.

El Decreto Ley.- Existe cuando la Constitución permite al ejecutivo expedir leyes sin necesidad de una delegación del

Congreso de la Unión, esta situación esta prevista por la misma Constitución.

"Un caso específico de delegación de facultades para legislar en materia tributaria se encuentra en el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Federal, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las tasas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El Ejecutivo debe someter a la aprobación del Congreso el uso que hubiese hecho de la facultad concedida, al enviar el proyecto de presupuesto anual". (19)

El Decreto Delegado.- Supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades que le corresponde. Este caso lo preve nuestra Constitución en su artículo 29, mismo que faculta al Ejecutivo a suspender las garantías individuales en caso de invasión, perturbación grave de paz

(19) SERRA ROJAS, ANDRÉS, DERECHO ADMINISTRATIVO, ED. PORRUA, MEXICO, D. F., 1968, PAG. 182.

o cualquier otro motivo que ponga a la sociedad en grave riesgo. El Congreso concede las autorizaciones requeridas para que el presidente haga frente a la situación.

3.3.3 El Reglamento.

Es un acto jurídico formalmente administrativo, que tiene su origen en el Ejecutivo, se puede refutar que es materialmente legislativo, toda vez que origina situaciones jurídicas, generales, abstractas e impersonales, a través de las cuales se desarrollan y complementan las normas de una ley, haciéndola más expedita y eficaz en su aplicación.

La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo, se encuentra prevista en el artículo 89, fracción I de nuestra Constitución, siendo una fuente muy importante en nuestro derecho fiscal, sin embargo, se ha abusado en el ejercicio de esta facultad, ya que en materia fiscal podemos observar que los reglamentos superan en su alcance las disposiciones contenidas en leyes, lo que resulta contrario a la esencia del derecho.

3.3.4 Las Circulares.

Son avisos o comunicaciones expedidos por los superiores jerárquicos, a través de los cuales instruyen a sus subordinados respecto al régimen interior de las oficinas,

su funcionamiento en relación con el público, aclarando en su caso el sentido en que deben aplicar las disposiciones legales existentes, sin que por ello se establezcan derechos u obligaciones a cargo del contribuyente.

3.3.5 Las Resoluciones.

En nuestro país, y en especial durante el presente sexenio ha sido costumbre emitir anualmente una resolución que establece reglas generales y disposiciones de carácter fiscal, suscritas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, las cuales en la práctica podemos considerar de tipo reglamentario y en ocasiones van más adelante que los reglamentos y la propia ley.

3.3.6 La Jurisprudencia.

En nuestro país, reviste gran importancia, ya que en la práctica las innovaciones de las leyes fiscales, se han emitido con motivo de los fallos adversos que ha tenido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por parte de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación o de los Tribunales Judiciales Federales.

La Ley de Amparo en sus artículos 192 y 193, dispone que la jurisprudencia será creada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al funcionar en Pleno o en Salas, siendo de

aplicación obligatoria para los Tribunales Colegiados, Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común, Tribunales Administrativos Federales y Tribunales del Trabajo.

El Tribunal Fiscal de la Federación, inicialmente consideró que la jurisprudencia de la Corte no lo obligaba en razón de tratarse de un Tribunal Administrativo y no un Tribunal Judicial, en razón a que los Juzgados de Distrito y Colegiados de una manera sistemática modificaban las sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal, el Pleno aceptó la obligatoriedad de la jurisprudencia de la Sala Administrativa, no así la originada en los Tribunales Colegiados de Circuito, en virtud de que ésta puede llegar a ser contradictoria.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, es establecida por la Sala Superior, siendo obligatoria para la misma y para las Salas Regionales, sólo la Sala Superior puede modificarla.

La jurisprudencia en el Tribunal Fiscal de la Federación se forma de la manera siguiente:

Al recibir la sentencia que deje de aplicar algún precedente o la denuncia de contradicción, la Sala Superior establecerá la tesis que deba prevalecer, misma que constituirá

jurisprudencia obligatoria para el Tribunal, siempre que se apege a la jurisprudencia que, en su caso hayan formado los Tribunales del Poder Judicial de la Federación.

También constituirá jurisprudencia la tesis sostenida por la Sala Superior al resolver los juicios con características especiales, previstos por el artículo 239 bis del Código Fiscal de la Federación, siempre que se sustente en tres resoluciones no interrumpidas por otra en contrario y cumpla con el requisito señalado en el párrafo anterior.

3.3.7 Tratados Internacionales.

En nuestro país a partir del año de 1990, se inició la firma de Tratados Internacionales con repercusiones en materia fiscal, lo que ha originado la modificación de algunas disposiciones de tipo impositivo como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que equivale a considerarlos como fuente del derecho fiscal mexicano.

3.3.8 Principios Generales del Derecho.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 14, reconoce como fuente del derecho, al prescribir que las sentencias deben fundarse en los

principios generales del derecho, a falta de interpretación jurídica de la ley.

3.4 LOS INGRESOS DEL ESTADO.

El Código Fiscal de la Federación ha clasificado las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; los ingresos que no se consideran de tipo impositivo, los clasifica en aprovechamientos y productos.

La Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1993, clasifica las fuentes de recursos de la siguiente manera: Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras, derechos, contribuciones no comprendidas en las antes mencionadas causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos y otros ingresos.

Impuestos.- Estos se originan en el momento mismo en que se efectúa el hecho jurídico previsto por la ley.

Aportaciones de Seguridad Social.- Son las contribuciones previstas por las leyes específicas con cargo a las personas que son sustituidas por órganos del estado para dar cumplimiento a obligaciones previstas por la ley. En esta

situación podemos señalar las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, aportaciones al INFONAVIT y SAR.

Contribuciones de Mejoras.- Son las previstas por las leyes y a cargo de los contribuyentes que se benefician directamente por las obras públicas realizadas.

Derechos.- Son las contribuciones contenidas en la Ley Federal de Derechos y motivadas por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público del país y por la prestación de los servicios por parte del estado, naciendo la obligación de cubrirlos al momento de solicitar el servicio, al recibirlo o una vez que existe la posibilidad de cuantificarlo.

Aprovechamientos.- Son los ingresos percibidos por el estado en sus funciones de derecho público, así como también los ingresos provenientes de financiamientos y los obtenidos por sus organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Productos.- Son los ingresos obtenidos por el estado con motivo de las funciones realizadas de derecho privado, al permitir el uso, aprovechamiento o enajenar tales bienes.

3.5 EL CREDITO FISCAL.

Al referirse ERNESTO FLORES ZAVALA al nacimiento del crédito fiscal manifiesta: "No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito". (20)

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran.

3.5.1 Nacimiento.

Para que la obligación fiscal nazca o se genere, resulta necesario que se efectúen los actos materiales, jurídicos o ambos, haciendo concreta la situación prevista por la Ley.

El momento en que se causan los impuestos, no es el mismo para todos ya que varía de acuerdo a la naturaleza del impuesto; así tenemos que en el caso de los impuestos de producción, el crédito fiscal se origina en el momento en

(20) FLORES ZAVALA, ERNESTO, ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS, ED. PORRUA, MEXICO, D. F., 1984, PAGES. 78 Y 79.

que se elabora o fabrica el artículo previsto por la ley; por lo que toca a los impuestos de consumo, éstos se causan al momento en que se adquieren o consumen los productos gravados; en los impuestos de exportación e importación el crédito fiscal nace cuando salen o ingresan del o al país las mercancías gravadas.

Dicho en otros términos, se requiere que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, efectúe un acto o incurra en una omisión que se encuentre prevista por la ley, es decir que al mismo tiempo que existe un acto, hay una disposición legal aplicable.

Si nos referimos al Impuesto Sobre la Renta, éste nace en el momento en que el contribuyente percibe ingresos por el desarrollo de su actividad, pudiendo ser por la prestación de un servicio personal subordinado, por la percepción de honorarios, por el arrendamiento de bienes inmuebles, etc.

Otra situación que ejemplifica la causación del impuesto, lo es cuando adquirimos la propiedad o posesión de un inmueble, en ese momento nace la obligación fiscal de pagar el impuesto sobre adquisición de inmuebles y simultáneamente también se genera el impuesto predial.

Con lo anterior concluimos que en materia de impuestos, éstos nacen en el momento preciso en que se realiza el

presupuesto previsto por la ley, siendo siempre mediante un acto del contribuyente.

En cuanto a los derechos, éstos nacen en el momento de la solicitud o recepción de los servicios administrativos; así las cosas si el pago no se realiza, no se proporcionará el servicio, si la obligación del pago es después de la prestación del servicio y no se realiza, se deja de prestar el mismo.

3.5.2 Determinación.

Nuestro Código Fiscal vigente, señala que originalmente corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si corresponde a las autoridades fiscales la determinación, es obligación de los contribuyentes proporcionar la información necesaria en un lapso de 15 días posteriores a la fecha de su causación.

La legislación fiscal mexicana, ha adoptado el término determinación en el Código Fiscal de la Federación vigente, sin embargo, diversos tratadistas y legislaciones de otros países utilizan como sinónimo la palabra liquidación.

El momento de la determinación lo podemos clasificar de la forma siguiente:

A).- La determinación que efectúa el sujeto pasivo directo o por deuda ajena, de manera espontánea, la llamaremos de "autodeterminación".

B).- La determinación que efectúan las autoridades fiscales conjuntamente con el sujeto pasivo principal o por deuda ajena.

C).- La determinación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del contribuyente, conocida comúnmente como "de oficio", situación que contemplan la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para el caso de que los contribuyentes no cumplan oportunamente con la presentación y/o pago de sus impuestos.

CH).- La determinación de la base impositiva, mediante convenio o acuerdo celebrado entre la autoridad fiscal y el contribuyente, la doctrina lo ha denominado de "Concordato" o "Concordato Tributario".

3.5.3 Exigibilidad.

Una vez que el crédito fiscal ha sido determinado en cantidad líquida, éste debe ser cubierto en una fecha determinada o dentro del término que fijan las disposiciones fiscales aplicables.

El Código Fiscal de la Federación, preve que la falta de pago o de garantía de un crédito fiscal, en la fecha o dentro del plazo previsto por las leyes, dará motivo al cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución.

El Código Fiscal, dispone que el pago de las contribuciones deberá efectuarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá efectuarse mediante declaración que se deberá presentar ante las oficinas autorizadas y dentro de los siguientes plazos:

A).- Generalmente, cuando los contribuyentes deban efectuar pago de impuestos y de retenciones a que estén obligados, deberán enterarlo a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el periodo.

B).- En los demás casos, el entero respectivo se realizará dentro de un término de los siguientes 5 días a que se causó.

Las etapas del crédito fiscal previstas por el Código son: Nacimiento, determinación y exigibilidad.

3.5.4 Extinción.

Los créditos fiscales, al igual que en el derecho común se extinguen mediante el pago, existiendo otras figuras como son: la compensación, la condonación, la cancelación, el remate y adjudicación de bienes, la prescripción y la caducidad; estos términos los trataremos brevemente de la siguiente manera:

A).- El Pago. Es el principal medio de extinción de los créditos fiscales, cuando el pago no es efectuado oportunamente, este deberá ser actualizado aplicando un factor obtenido de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente, entre el índice que corresponda al mes anterior al más antiguo de dicho período y adicionalmente se cubrirán recargos en concepto de indemnización al fisco federal, para el mes de mayo de 1993 se está cubriendo un 2.7%.

A su vez el Código dispone que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, con la salvedad de los que deban cubrirse en el extranjero, mismos que se podrán pagar en la moneda del país de que se trata.

El pago podrá realizarse en efectivo, cheque certificado, giro postal, telegráfico o bancario, los cheques personales sin certificar, solamente serán aceptados cuando sean

expedidos por el propio contribuyente.

El pago de los créditos fiscales, se aplicará siempre a los créditos más antiguos tratándose de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios en el orden siguiente: gastos de ejecución, recargos, multas y la indemnización del 20% del importe de cheques expedidos que no cuenten con fondos suficientes.

Existen diferentes tipos de pagos, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación y a los doctrinarios de la materia los podemos clasificar en los siguientes términos: pago espontáneo liso y llano, pago en garantía, pago en defensa, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo, pago a plazos y pago extemporáneo.

B).- La Compensación. Es una figura de extinción de los créditos fiscales prevista por el Código Fiscal que dispone que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Generalmente la compensación opera a solicitud del contribuyente, pudiendo hacerla la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de oficio, ya que así lo

contempla el Código Fiscal de la Federación.

C).- La Condonación. En México, el Código Fiscal de la Federación autoriza al Ejecutivo Federal a condonar total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizando su pago en parcialidades o difiriéndolo, cuando se haya afectado o trate de impedir la afectación de alguna región del país, una rama de la actividad productiva, la comercialización de productos, o el buen funcionamiento de una actividad, así como en casos de catástrofes ocurridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

La condonación de multas fiscales, también la encontramos prevista en nuestro Código Fiscal, el cual autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a ejercitar esta facultad de una manera discrecional, tomando en consideración las causas y motivos que tuvo la autoridad sancionadora.

CH).- La Cancelación. Esta figura opera por la incosteabilidad en el cobro para el fisco, por la insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, o por su fallecimiento sin dejar bienes, no siendo liberatoria del pago.

D).- El Remate y Adjudicación de Bienes. Si un crédito fiscal no es cubierto en forma espontánea por el

contribuyente, la Administración Fiscal Federal iniciará en su contra el procedimiento administrativo de ejecución, dentro del cual se embargaran bienes del deudor o de responsables, procedimiento que en ocasiones concluye con la adjudicación de bienes. Con el producto se cubrirán las obligaciones adeudadas en el orden previsto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

E).- La Prescripción. Es la extinción de los créditos fiscales como consecuencia del transcurso del tiempo y la pérdida por el mismo motivo, de las facultades de las autoridades fiscales para determinar la existencia del crédito fiscal, fijando el Código Fiscal para su procedencia un término de 5 años, el cual se interrumpirá por cualquier gestión que efectúe la Secretaría de Hacienda.

F).- La Caducidad. Es la facultad que tiene el Fisco Federal para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por la infracción a dichas disposiciones en un término de 5 años, contados a partir del día siguiente a aquél en que se debieron haber cumplido obligaciones de presentar declaraciones, avisos o se hubieren cometido infracciones a las disposiciones fiscales.

El plazo será de 10 años, cuando el contribuyente no hubiera presentado su solicitud al Registro Federal de

Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo establecido por el Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio estando obligado a presentarlas.

En los casos de responsabilidad solidaria, el término será de 3 años.

Los plazos antes señalados, solamente se suspenderán cuando las autoridades ejerciten sus facultades de comprobación fiscal o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

**CAPITULO IV. DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES A
EXTRANJEROS**

4.1 Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

4.1.1 Elementos de las Contribuciones.

4.1.2 Residencia para Efectos Fiscales.

4.1.3 Consideraciones respecto a Contribuyentes
Residentes en el Extranjero.

4.2 Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

4.2.1 Elementos de Sujeción en el Impuesto Sobre la
Renta.

4.2.2 Importancia del Establecimiento Permanente o
Base Fija en México.

4.2.3 Ingresos Percibidos por Personas Físicas
Extranjeras.

4.2.3.1 Ingresos por Salarios.

4.2.3.2 Ingresos por Honorarios.

4.2.3.3 Arrendamiento de Bienes Inmuebles.

4.2.3.4 Arrendamiento de Bienes Muebles.

4.2.3.5 Enajenación de Bienes Inmuebles.

4.2.3.6 Enajenación de Acciones o Títulos
Valor.

4.2.3.7 Ingresos por Dividendos.

- 4.2.3.8 Servicios de Construcción, Instalación, Mantenimiento o Montaje en Bienes Inmuebles o Actividades inherentes a los mismos.
- 4.2.3.9 Otros Ingresos Percibidos por Residentes en el Extranjero.
- 4.2.3.10 Exenciones Contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 4.2.3.11 Representación en México del Contribuyente Residente en el Extranjero.
- 4.3 Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.
 - 4.3.1 Ingresos por Honorarios.
 - 4.3.2 Ingresos por Arrendamiento de Inmuebles.
 - 4.3.3 Enajenación de Bienes Inmuebles.
 - 4.3.4 Ingresos por Servicios de Contrucción de Obra, Mantenimiento o Montaje de Bienes Inmuebles.
- 4.4 Ley del Impuesto al Activo y sus Reglamento.
- 4.5 Ley Federal de Derechos.
 - 4.5.1 Derechos Migratorios.
 - 4.5.2 Derechos Consulados.
 - 4.5.3 Derechos por el Otorgamiento de Permisos y otros Trámites realizados en la Secretaría de Relaciones Exteriores.
 - 4.5.4 Derechos por Servicios Prestados por el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.

IV. DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES A EXTRANJEROS.

4.1 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO.

El Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento regulador de todas las obligaciones y derechos que tiene el contribuyente y las facultades de las autoridades fiscales, relacionados con las cargas impositivas de carácter federal, conteniendo la tipificación y sanciones por la comisión de infracciones y delitos, estableciendo y regulando los procedimientos administrativos y contenciosos.

En cumplimiento al principio de legalidad previsto por nuestra Ley Suprema, se establece la obligación de las personas físicas y morales de cubrir las contribuciones previstas por los ordenamientos fiscales respectivos.

4.1.1 Elementos de las Contribuciones.

Para que una contribución pueda ser considerada jurídicamente válida, existe el consenso universal de los doctrinarios de la materia, que deberán contener los elementos siguientes:

Sujeto.- En el derecho fiscal existe una dualidad en cuanto a este elemento, siendo uno de ellos el Activo, tratándose del que recaba la contribución (Federación, Estado o

Municipio) y el Pasivo, es el contribuyente obligado al pago de la contribución.

Entre las obligaciones del Sujeto Pasivo, adicionalmente al pago de la contribución deberá llevar los registros contables de sus ingresos y egresos, expidiendo y conservando los comprobantes, permitiendo las visitas domiciliarias para la verificación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Cabe destacar, que los Sujetos Pasivos pueden ser de dos tipos: Directo o por Responsabilidad Solidaria.

Objeto.- Es la situación prevista por la ley como generadora de una contribución, misma que generalmente es en dinero, pudiendo ser en especie cuando las mismas leyes lo permitan.

En este sentido, podemos señalar que el objeto proporciona su nombre a la ley, ejemplificando podemos mencionar a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

Base, Tasa o Tarifa.- "Puede decirse que la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la

ley, para poder determinar de forma concreta cual será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto". (21)

Dicho en otros términos, la base podrá ser el ingreso, la utilidad o el importe del bien, tomando en consideración la capacidad tributaria del contribuyente, estableciendo en consecuencia tarifas progresivas o tasas fijas acordes al impuesto respectivo.

Epoca de Pago.- Las leyes fiscales en lo particular, normalmente especifican la fecha de pago de las contribuciones, siendo en la mayoría de los casos periódicas (mensuales, bimestrales o trimestrales). Excepcionalmente, cuando se trata de contribuciones que se generan aisladamente, la ley prevé el pago dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se genero el impuesto.

En el supuesto de que las leyes no establezcan término de pago de la contribución, se estará a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

4.1.2 Residencia para Efectos Fiscales.

El Código Fiscal, considera como residentes en México a los

(21) QUINTANA VALTIERRA, JESUS, DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, ED. TRILLAS, MEXICO, D. F., 1988, PAG. 64.

individuos que hayan establecido su casa habitación en el país, con la salvedad de aquellos que permanezcan en el extranjero por un período mayor a 183 días naturales durante un año de calendario, debiendo justificar la adquisición de la residencia en otro país mediante constancia expedida por la autoridad competente.

Para las personas físicas, el Código Fiscal considera como domicilio para quienes efectúen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; para quienes perciban honorarios profesionales, el local que usen como base fija para el desarrollo de sus actividades; para los demás casos, el lugar en que se localice el principal asiento de sus negocios.

4.1.3 Consideraciones respecto a Contribuyentes Residentes en el Extranjero.

Se establece la obligación para las personas físicas y morales residentes en el extranjero de inscribirse en el registro federal de contribuyentes, desde que realicen situaciones jurídicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas, en un término de 30 días, con la salvedad de no hacerlo cuando tengan representante legal en nuestro país.

Las solicitudes de inscripción y los avisos relativos al registro federal de contribuyentes se harán ante el Consulado mexicano más cercano al lugar de su residencia, pudiendo hacerse utilizando el servicio postal certificado a efecto de conservar la constancia respectiva.

Cuando no sea factible obtener los formatos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los contribuyentes podrán solicitar su inscripción o presentar los avisos inherentes mediante un escrito conteniendo los siguientes datos: Nombre, fecha de nacimiento, nacionalidad, domicilio, actividad preponderante, tipo de aviso o información relacionada, señalando en su caso la clave del registro federal de contribuyentes.

4.2 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO.

Esta ley grava los ingresos percibidos en efectivo, en bienes, en especie o en créditos, modificatorios del patrimonio del contribuyente, surgidos por rendimiento de capitales, por el trabajo, o por otros supuestos previstos por la ley.

"El impuesto sobre la renta en un sistema fiscal moderno será el gravamen que tiene el estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido

durante un período determinado" (22)

Sin embargo, la ley es omisa a definir el ingreso que tal disposición grava, por lo que resultaría conveniente que nuestros legisladores incluyeran un artículo al respecto, dando cumplimiento con ello al principio de legalidad tutelado por nuestra Constitución.

El tratadista GREGORIO SANCHEZ LEON, manifiesta que "El impuesto grava todos los ingresos que se acumulen, en dinero, especie, servicios o en crédito, originados por el trabajo personal, bienes, por ganancia en la enajenación de bienes, premios, hechos o actos jurídicos, capital, utilidades por la fluctuación de monedas extranjeras, o por la combinación de todos ellos, que aumenten el patrimonio del contribuyente, persona física o moral, mexicana o extranjera, residente en el país o fuera de él, provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, restando las deducciones, pérdidas, bienes exceptuados del pago y estímulos fiscales autorizados por la ley". (23)

(22) JOHNSON OKRUYSER, EDUARDO A., 1983 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, ED. HUMANITAS. MEXICO, D.F., 1983, PAG. 20.

(23) SANCHEZ LEON, GREGORIO, DERECHO FISCAL MEXICANO, CARDENAS EDITOR, BAJA CALIFORNIA, MEX., 1991, PAG. 396.

4.2.1 Elementos de Sujeción en el Impuesto Sobre la Renta.

La ley vigente, ha adoptado como elementos de sujeción únicamente a la ubicación de fuente de riqueza en territorio nacional y a la residencia.

Fuente de Riqueza.- Tratándose de personas físicas extranjeras, es un factor que resulta de vital importancia, al gravar los ingresos que se perciban por su ubicación en México.

Este elemento, implica la sujeción a la potestad impositiva de nuestro país, ya no por la nacionalidad o residencia, sino por la obtención de ingresos provenientes o generados por actos jurídicos cuyo efecto tiene lugar en México.

La fuente de riqueza, la podemos circunscribir al territorio en que se genera el ingreso motivo del impuesto.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que envió el Ejecutivo al Congreso de la Unión a finales de 1980, señalaba al respecto: "El título V propone un sistema conforme al cual estarán sujetos al impuesto sobre la renta en México los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional que perciban residentes en el extranjero sin establecimiento permanente

en el país, o que teniéndolo los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

A efecto de poder aplicar el sistema mencionado, se procedió a señalar la ubicación de la fuente de riqueza en el país, de los ingresos más importantes por los que se efectúan pagos al extranjero". (24)

Residencia.- Es un factor de vinculación fundamental en la relación tributaria existente entre el estado y el contribuyente, al gravar sus ingresos en razón a ser residente del país.

4.2.2 Importancia del Establecimiento Permanente o Base Fija en México.

La ley define como establecimiento permanente, cualquier lugar de negocios en que se desarrollen actividades empresariales, considerando como tales a las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

La ley, presume la existencia de establecimiento permanente

(24) MORENO PADILLA, JAVIER, PRONTUARIO DE LEYES FISCALES, ED. TRILLAS, MEXICO, D. F., 1982, PAG. 312.

o base fija, cuando el residente en el extranjero actúe en México por medio de una persona física o moral, respecto a las actividades que tal persona haga para el residente en el extranjero, no obstante que no se cuente con un lugar de negocios en México.

Para tales efectos, la ley fija los siguientes supuestos:

A).- El ejercicio de mandatos para la realización de contratos, cuya finalidad sea efectuar actividades empresariales o la prestación de servicios personales independientes, con la salvedad de los poderes otorgados para la contratación previa a la realización de las actividades.

B).- Almacene, haciendo entregas de mercancías por cuenta del residente en el extranjero.

C).- Tome riesgos por cuenta del extranjero, actuando sujeto a sus instrucciones y realizando actividades económicas correspondientes al residente en el extranjero.

CH).- Percibiendo ingresos garantizados, sin importar el resultado de sus actividades.

Por su parte, la Convención Modelo de las Naciones Unidas, señala que por establecimiento permanente se entenderá

cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

A partir de 1992, la ley incorpora el concepto de base fija, mismo que es de tipo civil, al referirse a la prestación de servicios profesionales, considerando como tal cualquier lugar en que se presten servicios personales independientes de tipo científico, literario, artístico, educativo o pedagógico.

Por otro lado, la ley hace un listado de establecimientos que no se considerarán de tipo permanente para la aplicación del impuesto sobre la renta, tratándose de lugares que se utilizan para labores de mantenimiento, conservación de mercancías, desarrollo de actividades de apoyo y en general de otras que no tienen ningún vínculo con la percepción de ingresos.

4.2.3 Ingresos percibidos por Personas Físicas Extranjeras.

La ley, en el primer párrafo de su artículo 144 señala para el caso de residentes en el extranjero que tengan ingresos cuyo origen se sitúe en territorio nacional, que deberán cubrir el impuesto sobre la renta, cuando obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o crédito; considerando también como ingresos, los pagos que se efectúen con motivo de los actos a que me he referido, que beneficien o le

eviten una erogación al contribuyente extranjero.

En tales condiciones, sería prudente que nuestros legisladores hicieran un agregado al primer párrafo del artículo 144 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señalando al final: salvo prueba en contrario.

Con la modificación antes señalada, el contribuyente nacional que efectúa este tipo de gastos, tendrá la posibilidad de justificar algunos pagos que en la práctica se realizan por cuenta del extranjero, mismos que con posterioridad son reembolsados, también es factible efectuar pagos duplicados o indebidos, los que una vez aclarados no causan ningún beneficio al contribuyente extranjero.

Los ingresos percibidos por los extranjeros los podemos clasificar de la forma siguiente: Salarios, honorarios, arrendamiento de inmuebles, arrendamiento de muebles, enajenación de inmuebles, enajenación de acciones o títulos valor, dividendos, intereses, arrendamiento financiero y regalías.

4.2.3.1 Ingresos por Salarios.

En este rubro, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en el país cuando el servicio se realiza en México, en este caso el impuesto definitivo es del 30%, sin

deducción alguna, debiendo efectuar la retención correspondiente quien haga los pagos.

"Se consideran ingresos por salarios los señalados en el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, todos los ingresos que se obtengan por la prestación de un servicio personal subordinado. En este caso concreto, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país, excepto cuando se trate de ingresos por honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores o comisarios, caso en el que se entenderá que la fuente de riqueza está ubicada en territorio nacional cuando los mismos sean pagados, ya sea en territorio nacional o en el extranjero por empresas residentes en México". (25)

4.2.3.2 Ingresos por Honorarios.

Se considera que la prestación de un servicio personal independiente, tiene su fuente de riqueza en territorio nacional, cuando el extranjero efectúa su servicio en el

(25) LOPEZ PADILLA, AGUSTIN, EXPOSICION PRACTICA Y COMENTARIOS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PERSONAS FISICAS, ED. TRILLAS, 1982, MEXICO, D. F. PAG. 249.

país. Sin embargo, cuando parte del servicio se realiza en el país y parte en el extranjero, deberá identificarse la parte del servicio que se prestó en el país, pudiendo demostrar a satisfacción de las autoridades hacendarias, en cuyo caso se pagara el impuesto por la contraprestación efectuada en México, sino se puede demostrar la parte del servicio efectuada en el extranjero, el impuesto se calculara sobre el total de los honorarios pagados, siendo la tasa aplicable del 30%, sin derecho a deducciones, efectuando la retención quien realiza el pago, recabandose el recibo respectivo, mismo que para efectos fiscales se encuentra liberado de cumplir con los requisitos previstos por el Código Fiscal de la Federación.

4.2.3.3 Arrendamiento de Bienes Inmuebles.

Por lo que respecta a los ingresos obtenidos por el otorgamiento o goce temporal de bienes inmuebles, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los inmuebles se ubiquen en México. El impuesto definitivo será del 21%, sin deducción alguna.

Para el caso de los condóminos o fideicomisarios residentes en el extranjero, por los ingresos que se perciban cuando los inmuebles se destinen a hospedaje y sean administrados por un tercero, se considerará que la fuente de riqueza se

ubica en territorio nacional, debiendo cubrir un impuesto del 35%, sin derecho a deducciones, el impuesto deberá ser retenido y enterado por el administrador del inmueble.

En el caso de arrendamiento de carros de ferrocarril, el impuesto a pagar será del 5%, efectuando la retención quien haga este tipo de pagos.

4.2.3.4 Arrendamiento de Bienes Muebles.

En cuanto a los ingresos obtenidos por el uso o goce temporal de muebles, la ley ha establecido que se considera que la fuente de riqueza se localiza en territorio nacional, cuando los muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en México, o los usuarios son residentes en el país, o residentes en el extranjero con establecimientos permanentes en el país, el impuesto definitivo será del 21% sin deducción alguna, haciendo la retención los contribuyentes que realicen los pagos.

4.2.3.5 Ingresos por Enajenación de Bienes Inmuebles.

En el caso de obtención de ingresos por la venta de bienes inmuebles, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando en México se localizan dichos bienes.

El impuesto definitivo será del 20% del ingreso sin deducción alguna, o del 35% de la utilidad, tomando en consideración algunas deducciones, si el contribuyente cuenta con representante legal en México debidamente acreditado en términos del artículo 160 de la ley, condicionado a que la enajenación sea consignada en escritura pública o se trata de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, la ganancia obtenida se determinará en los términos de lo dispuesto en el capítulo IV, del título IV de la ley, no teniendo derecho a deducir pérdidas.

El hecho de no poder efectuar deducciones ni considerar pérdidas en este tipo de operaciones, representa una inconstitucionalidad de la norma.

"Esto, independientemente de que rompe con el sistema general de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto a que la pérdida fiscal juega un importante papel, paralelo al de la utilidad fiscal, significa desconocer en perjuicio de los particulares cuyas actividades caigan en los supuestos de causación arriba señalados, los principios de igualdad, generalidad, equidad y proporcionalidad tributarios que consigna el artículo 31, fracción IV de la Constitución

General de la República". (26)

4.2.3.6 Enajenación de Acciones o Títulos Valor.

Cuando se obtengan ingresos por la enajenación de acciones o título valor, la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera que la fuente de riqueza se localiza en México, cuando la sociedad emisora sea residente en el país o cuando el valor contable de dichas acciones provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país, el pago definitivo del impuesto será del 20% del monto total de la operación sin deducción alguna, el impuesto será retenido por el adquirente, quien deberá enterarlo en un plazo de 15 días.

Cuando el contribuyente residente en el extranjero tenga representante en el país, el impuesto será del 30% sobre la ganancia obtenida, la cual será determinada conforme a lo dispuesto en el capítulo IV, título IV, sin tener derecho a deducir pérdidas, en este caso el pago deberá ser cubierto dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la adquisición, por parte de su representante; esta opción sólo será factible cuando en el país del que es residente el

(26) BARRA MEXICANA, COLEGIO DE ABOGADOS, A. C., VICIOS Y ERRORES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ED. THEMIS, MEXICO, D. F., 1988, PAG. 241.

extranjero, se grave con un impuesto semejante o superior este tipo de actos.

Esta opción sólo podrá ser considerada cuando el contribuyente resida en un país donde dicho ingreso se grave con el impuesto sobre la renta a personas morales a una tasa del 30% o superior. Para tales efectos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará periódicamente la lista de dichos países en el Diario Oficial de la Federación.

4.2.3.7 Ingresos por Dividendos.

En el caso de extranjeros que perciban dividendos, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, cuando la sociedad que los distribuya resida en el país. La tasa prevista para estos ingresos es del 35%, pero en este caso el impuesto será a cargo de la persona moral que hace el pago.

4.2.3.8 Ingresos por Servicios de Construcción, Instalación, Mantenimiento o Montaje en Bienes Inmuebles o Actividades de Inspección inherentes a los mismos.

El impuesto será a una tasa del 30% sobre el ingreso, sin derecho a deducción alguna, efectuando la retención quien realice el pago.

Existe la posibilidad de aplicar la tasa del 35% sobre la utilidad generada, siempre y cuando se tenga representante en nuestro país, debiéndose cubrir el impuesto durante los siguientes 30 días.

4.2.3.9 Otros Ingresos percibidos por Residentes en el Extranjero.

La ley da un tratamiento semejante a nacionales y extranjeros, cuando los ingresos provienen de sucesiones, copropiedades y sociedades conyugales.

Respecto a las sucesiones, se establece que el representante legal pagará cada año de calendario el impuesto sobre la renta de los herederos y/o legatarios, considerando el ingreso en su conjunto, hasta en tanto se efectúe la liquidación respectiva. Se considerará el pago como definitivo, salvo que los herederos o legatarios deseen acumular a sus ingresos la parte que les corresponda, efectuándose la acreditación por la parte proporcional del impuesto cubierto por la sucesión en su conjunto.

En el caso de la copropiedad, deberá ser designado uno de los copropietarios como representante común, quien deberá llevar los libros, expedir y recabar la documentación que determinen las leyes fiscales, conservar los documentos y libros a que se refieren los ordenamientos fiscales,

efectuando la retenciones de impuestos que la ley señala. En el caso de negocios, la ley nos remite al artículo 113, que se refiere a las actividades empresariales. Los copropietarios serán solidariamente responsables por el incumplimiento del representante común.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, precisa los requisitos que deberán cumplir las copropiedades y sucesiones, señalando expresamente la aplicación de las mismas normas para los integrantes de la sociedad conyugal.

Las personas físicas extranjeras que durante el año de calendario obtengan la residencia en México, considerarán el impuesto cubierto durante el mismo período como provisional y calcularán el impuesto en forma definitiva como la ley lo dispone para los nacionales.

4.2.3.10 Exenciones contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La exención es una figura jurídica tributaria, mediante la cual el estado crea situaciones de excepción a la regla general en virtud de razones de equidad, conveniencia o de política económica.

"Sujeto exento es el contribuyente, persona física o moral, que, de acuerdo con la ley, tiene la categoría de

contribuyente pero no está obligado a efectuar el pago del tributo por encontrarse en una situación de privilegio o exención". (27)

Ingresos por Salarios:

A).- Se encuentran exentos quienes hayan prestado sus servicios durante un período menor a 183 días, en un lapso de un año.

B).- Quiénes hayan percibido ingresos que no excedan de N\$ 32,000.00 en un período de un año.

C).- También están exentos los salarios cubiertos por persona física o moral, no residente en el país y que tampoco cuente con establecimiento permanente en México.

CH).- Los salarios pagados por residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, siempre y cuando los servicios no tengan relación con el establecimiento.

En razón a la categoría de las personas y de conformidad a la reciprocidad internacional, se encuentran exentos los siguientes personajes:

a).- Los agentes diplomáticos.

b).- Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones.

c).- Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, nacionales de los países que representan.

ch).- Los miembros de delegaciones oficiales, que representen a países extranjeros.

d).- Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

e).- Los representantes, funcionarios y empleados de Organismos Internacionales, con oficinas en México, cuando así se establezca en tratados o convenios.

f).- Los técnicos extranjeros contratados por el gobierno federal, cuando así lo dispongan los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

Estas exenciones solamente operarán cuando exista reciprocidad con el país de procedencia de quienes perciben estos ingresos.

Ingresos por Honorarios:

A).- Estarán exentos los ingresos percibidos por un término menor a 183 días, en un periodo de 12 meses.

B).- Los ingresos que no excedan de N\$ 32,000.00.

4.2.3.11 Representación en México del Contribuyente Residente en el Extranjero.

A lo largo de este trabajo, hemos analizado los diferentes ingresos que grava nuestra legislación, respecto a los contribuyentes residentes en el extranjero, existiendo algunas alternativas benéficas al contribuyente, cuando cuenta con representante en México.

La ley preve la intervención del representante, cuando se perciben ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, en la venta de acciones y títulos valor y cuando se obtienen ingresos por servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles y por las actividades de inspección que se relacionen con los mismos.

El representante deberá exhibir el aviso de designación a las Autoridades Fiscales en un plazo de los 15 días siguientes a la misma.

Cuando el representante exhiba copia de su designación y del aviso a las personas que originalmente la ley considera como retenedoras, éstas quedarán liberadas de efectuar la retención.

4.3 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO.

Esta ley grava la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, que efectúen las personas físicas o morales.

4.3.1 Ingresos por Honorarios.

En términos de la ley y su reglamento, se considera importación de servicios por lo que se pagará el 10% de impuesto, por aprovecharse en territorio nacional los servicios prestados por personas no residentes en el país.

En consecuencia, el contribuyente que cubra al residente en el extranjero la prestación de dichos servicios, estará obligado en su carácter de importador de los mismos, a cubrir el impuesto respectivo.

De lo anterior concluimos, que este impuesto no afecta al contribuyente residente en el extranjero, pero sí repercute en los costos de quien lo contrata.

4.3.2 Ingresos por Arrendamiento de Inmuebles.

La ley no establece ningún tratamiento diferente entre los residentes en México y en el extranjero.

En tal razón, el residente en el extranjero está obligado al pago de este impuesto, pudiendo trasladarlo a quien use el bien.

Cabe hacer la aclaración de que los inmuebles destinados a casa habitación, se encuentran exentos de este gravamen.

4.3.3 Enajenación de Bienes Inmuebles.

En razón de tratarse de venta de bienes ubicados en territorio nacional, la ley los grava con una tasa del 10%.

En cuanto a la enajenación del suelo, ésta se encuentra exenta, así como también las construcciones destinadas a casa habitación, no considerándose como tales los hoteles.

En este tipo de operaciones, al encontrarse consignadas en escritura pública, el impuesto deberá ser calculado y enterado por el notario público.

4.3.4 Ingresos por Servicios de Construcción de Obra, Mantenimiento o Montaje en Bienes Inmuebles.

Esta actividad, así como la inspección realizada a dichos trabajos, al ser prestada en México por residente en el extranjero, es considerada por la ley como una importación de servicios y la tasa aplicable también es del 10% de la contraprestación pactada.

Sin embargo, este impuesto es a cargo del contratante residente en México, en virtud de la importación del servicio, sin que pueda repercutir el impuesto al extranjero.

"Para determinar la base del impuesto se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionando con el monto de ese gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación. Pero el legislador olvida que el impuesto de importación no siempre toma en cuenta el valor del bien que se importa, sino que en ocasiones dicho gravamen toma como base otros elementos, tales como el peso, volumen, naturaleza del artículo, etc.". (28)

4.4 LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y SU REGLAMENTO

Esta ley grava a las personas físicas residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, estando obligadas al pago del Impuesto por el Activo atribuible a dicho establecimiento. También estarán obligadas a cubrir este impuesto quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes utilizados en la actividad de otro contribuyente que efectúe actividades empresariales o sea persona moral residente en México, estando obligadas al pago del impuesto únicamente por los bienes arrendados.

Estarán obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero respecto a los inventarios mantenidos en nuestro país para su transformación o que ya hubiesen sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

El Reglamento preve el acreditamiento contra el Impuesto al Activo, del Impuesto Sobre la Renta que le hubiese sido retenido en los términos de los artículos 148 y 149 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.5 LEY FEDERAL DE DERECHOS.

Esta ley data del 31 de Diciembre de 1981, fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en este ordenamiento quedaron integradas todas las disposiciones

existentes a esa fecha relativas al pago de derechos federales; esta ley ha sufrido diversas modificaciones que han sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación anualmente los últimos días del mes de Diciembre, siendo la última del 18 de Diciembre de 1992.

SERGIO F. DE LA GARZA, emite la siguiente definición: "El derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio". (29)

4.5.1 Derechos Migratorios.

Entrando en materia, respecto a los derechos que deben cubrir los extranjeros por los trámites inherentes a sus calidades migratorias, autorizaciones o permisos que se les otorguen o actos celebrados con nacionales, me permito reseñar los siguientes:

Por lo que se refiere a la expedición de autorizaciones mediante las cuales se otorga la calidad migratoria de no inmigrantes a los extranjeros, la Ley prevé el pago de

derechos por montos que van de N\$ 248.00 a N\$ 431.00, dependiendo de la solicitud presentada. Por el cambio de característica migratoria dentro de la misma calidad, se cubrirán los derechos conforme a la que se pretende adquirir.

Por la autorización de la calidad de inmigrante en sus diferentes características, el pago de derechos será por la cantidad de N\$ 575.00. Los refrendos de calidad migratoria tendrán el mismo costo.

Por otra parte, respecto al pago de estos derechos los científicos en actividades no lucrativas se encuentran exentos.

Por la expedición de la declaratoria de inmigrado, se cubrirán derechos por N\$ 549.00.

La Ley Federal de Derechos en su artículo 11, establece los casos de exención en el pago de derechos para los extranjeros que obtengan la autorización de la calidad migratoria de no inmigrante, en los casos siguientes:

- A).- Turistas.
- B).- Estudiante.
- C).- Visitante Distinguido.
- CH).- Asilado Político.

D).- Visitantes sin dedicarse a actividades lucrativas:

a) Cuando sean autorizados o se otorgue la prórroga bajo los convenios de cooperación o intercambio educativo, cultural y científico.

b) Cuando se trate de hombres de negocios o técnicos que sean autorizados por un periodo máximo de treinta días para permanecer en el país.

E).- Consejero.

F).- Refugiado.

Por lo que respecta a la expedición de permisos y certificados a extranjeros, la ley establece la siguiente tarifa:

A).- Permiso para contraer matrimonio con nacional. N\$ 546.00

B).- Constancia de legal estancia, permiso de adopción, permiso para adquisición de bien inmueble rústico y permiso para ampliación de actividad. N\$ 419.00

También se señala el pago de derechos por reposición de formas migratorias, de acuerdo a la tarifa establecida por el artículo 14, en los términos siguientes:

A).- De no inmigrantes..... N\$ 86.00

B).- De inmigrantes.....	N\$ 172.00
C).- De inmigrados.....	N\$ 258.00

En cuanto al pago de derechos por servicios migratorios relativos a cambio de calidad migratoria de no inmigrante turista a cualquiera de las otras características de no inmigrante o a inmigrante, estarán exentos los extranjeros.

Otras exenciones contenidas en la ley son las siguientes:

A).- Los turistas, asilados políticos, visitantes distinguidos y visitantes locales, no pagarán los derechos por internación al país ni por reposición de documentos.

B).- Cuando el extranjero realice trabajos cuya remuneración sea el salario mínimo o un ingreso menor no cubrirá derechos migratorios de ningún tipo.

C).- Tampoco cubrirán derechos por este concepto, los extranjeros cuyo país de origen tenga reciprocidad con los nacionales.

4.5.2 Derechos Consulares.

Estos derechos, son cobrados por nuestro país en el extranjero, la tarifa asignada por los artículos 22 y 23,

fluctúa entre los N\$ 18.00 y N\$ 500.00; existen casos de exención que específicamente señala el artículo 34.

4.5.3 Derechos por el otorgamiento de Permisos y otros Trámites realizados en la Secretaría de Relaciones Exteriores.

Cabe destacar que la cuota para el otorgamiento de permisos a extranjeros para la adquisición en México del dominio de tierras, aguas y sus accesiones es de N\$ 1,340.00.

Por la expedición de cartas de naturalización, se debe cubrir la cantidad de N\$ 670.00, debiéndose sufragar un importe de N\$ 469.00 por concepto de recepción y estudio de la solicitud; la reposición de documentos tiene un valor por la suma de N\$ 670.00.

4.5.4 Derechos por Servicios Prestados por el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.

La ley preve para estos servicios el pago de las siguientes cuotas:

A).- Por recepción y examen de cada solicitud individual de inscripción y en su caso de documentos anexos N\$ 417.00.

B).- Por recepción y examen de cada aviso de cambio de información proporcionada previamente al registro N\$ 52.00.

C).- Por recepción, estudio y resolución de solicitudes para aprobación o declaratorias de cumplimientos de programas y compromisos previstos en el Reglamento de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera N\$ 97.00.

CH).- Por cada inscripción N\$ 208.00.

D).- Por la expedición de cada constancia de inscripción en el Registro N\$ 105.00.

E).- Por recepción, estudio y resolución de consultas que se presenten en materia registral N\$ 105.00.

F).- Por recepción y estudio de solicitudes para el otorgamiento de prórrogas a plazos establecidos en el Reglamento de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera, o requerimientos:

a).- Por la primera prórroga. N\$ 105.00

b).- Por la segunda prórroga. N\$ 195.00

Por recepción y estudio de solicitudes y expedición de resoluciones específicas de la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras y de autorizaciones que emita la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, se pagará el derecho de inversiones extranjeras, conforme a las siguientes cuotas:

A).- Suscripción de acciones o partes sociales de sociedades o empresas por constituir con mayoría de inversión extranjera: Una cuota fija de N\$ 1,042.00 más el 1 al millar sobre el valor de la inversión extranjera por aplicar en el activo total involucrado en el proyecto.

B).- Apertura de nuevos establecimientos, por cada uno N\$ 417.00.

C).- Relocalización de establecimientos industriales abiertos y en operación, por cada uno N\$ 208.00.

CH).- Entrada a nuevos campos de actividad económica, por cada uno N\$ 208.00.

D).- Iniciación de nuevas líneas de productos, por cada uno N\$ 208.00.

E).- Adquisición de acciones o partes sociales emitidas por sociedades mexicanas establecidas. Una cuota fija de

N\$ 1,042.00 más el 1 al millar sobre el valor comercial de las acciones involucradas en la operación.

F).- Adquisición de activos fijos de empresas mexicanas establecidas. Una cuota fija de N\$ 1,042.00 más el 1 al millar sobre el valor de los activos fijos por adquirir, declarados en el último ejercicio fiscal.

G).- Constitución de Fideicomisos en los que participen o se deriven derechos para inversionistas extranjeros. Una cuota fija de N\$ 625.00 más el 1 al millar sobre el valor comercial de las acciones involucradas en la operación, o sobre el valor de los activos por adquirir, declarados en el último ejercicio fiscal en su caso.

H).- Por constitución de nuevas sociedades y por aumento de capital social por inversión de extranjeros en empresas mexicanas utilizando el sistema de intercambio de deuda pública por capital 2.5 al millar sobre el valor original de la deuda pública a ser intercambiada.

I).- Por recepción, estudio y resolución de solicitudes para aprobación de programas y compromisos que se presenten en cumplimiento de autorizaciones o de declaraciones sobre el estado de cumplimiento de dichos programas y compromisos. N\$ 128.00.

J).- Replanteamientos o reconciliaciones a resoluciones específicas o autorizaciones. N\$ 1,042.00.

K).- Por recepción, estudio o resolución de las consultas que se presenten sobre la legislación aplicable en materia de inversión extranjera. N\$ 105.00.

L).- Por recepción y estudio de solicitudes para el otorgamiento de prórrogas a plazos para ejercer autorizaciones; manifestar conformidad con autorizaciones; presentar para aprobación programas y compromisos; presentar informe sobre el cumplimiento de programas y compromisos derivados de autorizaciones y para cumplir requerimientos:

- a) Por la primera prórroga. N\$ 105.00
- b) Por la segunda y ulteriores prórrogas. N\$ 210.00

Para el año de 1993, la ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos, dispone en su ARTICULO SEGUNDO, fracción I, inciso a), un ajuste de las tarifas del 2.93% a partir del 1º de Enero de 1993, incrementándose las cuotas en los meses de Abril, Julio y Octubre de 1993, conforme a lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo 1º de la Ley Federal de Derechos.

En tales condiciones, los cálculos se realizaron aplicando el factor obtenido de dividir el índice nacional de precios al consumidor del penúltimo mes de calendario anterior al de la fecha para el cual se hace el ajuste, entre el citado índice correspondiente al quinto mes inmediato anterior al de la fecha respectiva, siendo válidas estas tarifas a partir del 1° de Julio y hasta Septiembre de 1993.

En virtud de la entrada en vigor de la nueva unidad monetaria, las cantidades se señalan en nuevos pesos, ajustados conforme a lo prescrito por el artículo 6º de la Ley Federal de Derechos, que en lo conducente establece que las cantidades entre 1 y 50 centavos, se ajustarán a la unidad del nuevo peso inmediato anterior y las cantidades entre 51 y 99 centavos, se ajustarán a la unidad del nuevo peso inmediato posterior.

**CAPITULO V. TRATO FISCAL A LOS EXTRANJEROS EN EL DERECHO
COMPARADO.**

5.1 En América.

5.1.1 En Estados Unidos de América.

5.1.2 En Argentina.

5.1.3 En Uruguay.

5.2 En Europa.

5.2.1 República Federal Alemana.

5.2.2 España.

5.2.3 Francia.

5.2.4 Portugal.

V. TRATO FISCAL A LOS EXTRANJEROS EN EL DERECHO COMPARADO.

5.1 EN AMERICA.

5.1.1 En Estados Unidos de América.

Durante los primeros 125 años de su existencia, Estados Unidos de América aceptó la tecnología, mano de obra y capital europeo; pero a fines de la Primera Guerra Mundial ya estaba exportando capitales. A partir de la Segunda Guerra Mundial, con el establecimiento de Organismos Internacionales como el GATT y como el FMI y con la iniciativa y eficiencia de las empresas transnacionales, se dio un fuerte impulso a la inversión extranjera.

Dentro del campo jurídico estadounidense es difícil distinguir las inversiones extranjeras realizadas por personas físicas o por personas morales. La Constitución de los Estados Unidos de América faculta al Congreso Federal para regular la inversión extranjera; siendo competencia de los Estados Federados la constitución y funcionamiento de dichas empresas.

Respecto a la inversión extranjera, tiene todo tipo de facilidades al igual que los nacionales, sin que exista algún tipo de incentivo especial. Las empresas extranjeras que realicen actividades comerciales en los Estados Unidos

de América, deben obtener autorización de la Secretaría de Estado, debiendo cubrir determinados requisitos entre los que se encuentra la sumisión a la competencia de los tribunales nacionales.

Existen algunas limitaciones a la inversión extranjera, como es dentro de las áreas consideradas como de "Seguridad Nacional". Cayendo en este renglón las industrias marítimas, aeronáuticas, energía, recursos naturales, bancos y otras áreas reservadas al gobierno.

En los Estados Unidos de América, un extranjero físicamente presente en el territorio de la Unión (según la sección 1,871.216 del Internal Avenue Code), salvo que se trate de un simple transmigrante, para los efectos del impuesto sobre la renta es residente. Si vive en los Estados Unidos aunque su intención no sea el ser residente, debe considerarse como tal.

La reforma hecha por el presidente Kenedy del 26 de Febrero de 1964 y que aún continúa vigente, nos indica que para los efectos del pago del impuesto de un sujeto extranjero residente, se considerará únicamente el ingreso bruto derivado de sus actividades realizadas dentro del territorio de la Unión; así se considera por lo tanto, el ingreso bruto relacionado con la dirección de un negocio establecido en

los Estados Unidos de América, por ello todas las personas que se encuentren en esta situación serán sujetos pasivos.

Para las empresas extranjeras, los lineamientos para determinar el ingreso gravable son similares a los que se siguen en el caso de personas físicas extranjeras residentes; pero cuando se da el caso de una empresa de esta condición que establece un negocio dentro de Estados Unidos durante el año, su utilidad debe gravarse solamente cuando se haya obtenido dentro del territorio de los Estados Unidos de América.

Cuando se encuentran en un país extranjero leyes discriminatorias para las corporaciones de nacionalidad estadounidense, el Ejecutivo deberá hacer una proclama y desde luego los ciudadanos del país extranjero o corporaciones del mismo radicados bajo la jurisdicción de la Unión Americana, pagarán una tasa sobre el impuesto, una vez que el presidente considere que han sido cambiadas las circunstancias discriminatorias en el país extranjero, deberá proclamar la suspensión de las medidas tomadas.

5.1.2 Argentina.

La nueva Ley del Impuesto a las Ganancias grava las utilidades de fuente argentina, considerando como tales las

obtenidas de bienes ubicados dentro del país o de cualquier actividad que reditúe un beneficio, existe una excepción en la ley al considerar como ganancia de fuente argentina la obtenida de actividades realizadas en el extranjero, por personas residentes en la República de la Argentina.

Siguiendo el sistema de fuente argentina, la Ley del Impuesto señala que "las empresas extranjeras son sujetos del impuesto aun cuando no tengan residencia o domicilio establecido en el país, en la medida que perciban ingresos de fuente argentina. La tributación en tales casos se opera por vía de retención con carácter de pago único y definitivo que la ley obliga a la persona o entidad residente, constituida o radicada en la Argentina que realiza los pagos". (30)

En determinados casos la ley argentina establece presunciones de derecho, respecto a las ganancias obtenidas de fuente argentina, tal es el caso de las compañías constituidas fuera del país, que realizan negocios de transporte entre la Argentina y el extranjero, calculándose en el caso concreto una presunción respecto a las ganancias

(30) LOPEZ, ALBERTO ROSEN, VI JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, ED. ASOCIACION NACIONAL DE ABOGADOS, MEXICO, D. F., 1976, PÁGS. 266 Y 267.

de un 10% del importe bruto de los fletes; las empresas noticiosas extranjeras, tributan sobre el 10% de la retribución bruta pagada (en el presente caso resulta intrascendente la existencia de sucursales o agencias en el país, salvo prueba en contrario); las compañías de seguros extranjeros pagan un impuesto del 10% sobre el importe de las primas de seguro cedidas, finalmente mencionaremos el caso de la distribución y explotación de material filmico extranjero en la República de la Argentina, debiendo cubrirse un 5% del precio abonado o pagado, sin importar el nombre o denominación que se de a esos pagos o abonos.

El 13 de Agosto de 1976, se promulgó la ley número 21382 o sea, la Ley Argentina Sobre Inversiones Extranjeras, esta ley considera inversión de capital extranjero a toda aportación de capital perteneciente a inversionistas extranjeros, aplicado a actividades de índole económico realizadas en el país.

En la mencionada ley se aprecia una ampliación al campo de inversión del capital extranjero, ya que actualmente sólo en algunos casos se requiere de la autorización del Poder Ejecutivo para invertir en determinadas actividades, que por lo regular se encuentran encomendadas únicamente a empresas nacionales y al Estado como son: Defensa y Seguridad Nacional, prestación de servicios públicos sanitarios, postales, de electricidad, transporte, telecomunicaciones,

radioemisoras, estaciones de TV, periódicos, revistas, energía, educación, bancos y seguros; también nos señala la ley otros casos en que es necesario permiso del Ejecutivo para inversiones extranjeras, mismos que son de importancia secundaria, como son: cuando la inversión sea superior a cinco millones de dólares, cuando se soliciten beneficios especiales o promocionales, etc.

La nueva Ley Argentina sobre inversiones extranjeras tiene como objetivos principales, el lograr atraer nuevos capitales extranjeros al país y mejorar la situación existente en las empresas extranjeras actualmente establecidas, a fin de que se reinvierta un mayor porcentaje de sus ganancias.

5.1.3 Uruguay.

El régimen jurídico tributario en cuanto a los extranjeros se fundamenta principalmente con la Ley 14197, promulgada el 28 de Marzo de 1974 al referirse a las personas físicas y jurídicas que vivan en el extranjero; nos dice que cuando sus inversiones se encuentran vinculadas al desarrollo económico y social, siempre y cuando su aplicación sea compatible al interés nacional mediante el derecho garantizado por el Estado de transferir el capital y las utilidades sobrepasen el 20% del capital con derecho a

trasferencia, se aplicará un gravamen adicional del 40% sobre el excedente.

"Esta última imposición adicional puede revestir efectos tanto incentivantes como desestimulantes de dicho flujo de capital e inversiones, según como se le encare; dado que si bien, por un lado puede conducir a reinvertir las utilidades excedentes del 20%, por el otro lado puede no acentuar la colocación ante un gravamen que por el excedente de dicho porcentaje de beneficio, lo retace al 60% si se le transfiere al exterior. Por otra parte, puede conducir a hacer más alta la inversión, a fin de lograr una cifra mayor exenta de utilidades transferibles. De cualquier modo, al margen de otras reflexiones la experiencia dirá hasta que punto predomina acerca de dicha disposición su aspecto estimulante desincentivador". (31)

La Ley número 14179, en su artículo 1º nos define a la inversión extranjera como todo capital proveniente del exterior con derecho a transferencia de su valor así como de sus utilidades. También cabe hacer notar que se consideran empresas de capital extranjero, a aquellas que tengan más del 50% de capital proveniente del exterior y con poder jurídico de decisión, existiendo en este caso el impedimento

(31) GIAMPISTRO BORRAS, GABRIEL, INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA EL DESARROLLO, ED. DEPALMA, ARGENTINA, 1976, PAG. 146.

de hacer uso de crédito a mediano o largo plazo, en la misma se señalan en ocasiones diferencias en el trato a las empresas nacionales y a las extranjeras.

5.2 EN EUROPA.

5.2.1 República Federal de Alemania.

La situación planteada, se refiere a este país antes de su fusión con la República Democrática Alemana, de lo que podemos deducir que en la actualidad existen mayores incentivos al capital extranjero, pudiendo existir cambios en su legislación fiscal.

En este país dividiremos en dos partes las garantías; por un lado las garantías otorgadas a inversionistas extranjeros en Alemania y por otro, las otorgadas a los alemanes en países extranjeros.

En la República Federal Alemana, los extranjeros tienen los mismos derechos y obligaciones que los nacionales, encontrándose protegidas dichas inversiones por el derecho alemán en general.

En esta nación no existe una institución especial que informe al inversionista extranjero respecto a la forma de canalizar su inversión, tampoco existen preceptos legales

que alienten la inversión de este tipo, sólo existen disposiciones jurídicas que establecen un trato equitativo.

En este país existe un clima de libertad para todo tipo de transferencia, empleo de personas extranjeras, en la adquisición de compañías ya establecidas, porcentaje en la participación de las empresas y en la adquisición de beneficios. El término "propiedad privada" es aplicado también a los medios de producción, razón por la que en caso de afectación por razón de utilidad pública, se encuentran protegidas mediante el pago de una "compensación adecuada", teniendo libre acceso a los tribunales.

Respecto a la inversión realizada por alemanes en el extranjero, su gobierno les da plena libertad para su realización siendo inexistentes los incentivos para tales inversiones, teniendo solamente el beneficio de la eliminación de barreras impositivas motivadas por la doble tributación. Existe una excepción en cuanto a esta actitud, cuando la inversión se canaliza a países subdesarrollados, caso en el que se otorgan ciertas ayudas, como el apoyo de un organismo oficial informativo, otorgamiento de ayuda financiera (tanto de organismos nacionales como internacionales), así como otras de menor importancia.

5.2.2 España.

Las personas físicas y entidades residentes en España, serán sujetas del pago de impuestos por obligación personal, en base a sus percepciones, sea cual fuere la fuente de sus ingresos.

Respecto a las personas físicas y entidades con residencia en el extranjero, éstos serán sujetos del pago de impuestos por la obtención de ingresos provenientes de España.

Entrando en materia, analizaremos en forma somera el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, principiando por señalar que los sujetos pasivos de este impuesto que se encuentren domiciliados en el extranjero deberán nombrar a un representante con domicilio en España, con la finalidad de que cumpla con las obligaciones de carácter tributario por los ingresos obtenidos en el país.

Existen varias deducciones autorizadas por la legislación impositiva española, entre las que figuran las siguientes:

A).- El 15% de las inversiones efectuadas en adquisición de valores públicos o privados de renta fija o variable, con cotización calificada por la Bolsa, debiendo permanecer en el patrimonio de inversionista durante un mínimo de tres

años. El importe de esta inversión no podrá ser superior al 25% de la base imponible.

B).- El 15% de las cantidades donadas a ciertos establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones de beneficencia o de utilidad pública, siendo el límite para esta deducción el 10% como máximo de la base imponible.

C).- El pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta que con carácter de retenedores efectúen por rendimientos del trabajo, del capital, mobiliario o por actividades profesionales o artísticas.

Existe un impuesto sobre sociedades cuya regulación se encuentra contenida en la Ley 61/1978, misma que considera los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España en los supuestos siguientes:

A).- Cuando existen establecimientos permanentes en España, de sociedades con residencia en el extranjero.

B).- También quedan asimilados al pago de este impuesto los rendimientos obtenidos por asistencia técnica, cuando los servicios, derechos o bienes se realicen en España, teniéndose el mismo criterio para las retribuciones de trabajo, actividades profesionales y servicios en general.

C).- En el caso de obtener rendimientos de inmuebles ubicados en España o de los derechos establecidos sobre los mismos.

CH).- Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por sociedades residentes en España, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, de dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o ubicados en España.

D).- Los incrementos patrimoniales provenientes de toda clase de elementos patrimoniales situados en territorio español.

En relación con el tipo de gravamen, la Ley fija el 33% en forma general. Como excepción, señala que cuando se obtengan rendimientos por intereses y comisiones a favor de sociedades con residencia en el extranjero, será obligatorio el pago del impuesto en forma definitiva sobre un 24% de dichos intereses y comisiones, salvo que el sujeto pasivo desee incorporarse al régimen general.

Un beneficio de consideración otorga esta ley en el caso de bonificar hasta el 95% de los intereses por préstamos concertados con organismos internacionales, o con Bancos o Instituciones Financieras Extranjeras que no tengan en el país establecimiento permanente, siempre y cuando dichas

operaciones sean concertadas por Compañías Españolas o Bancos Industriales.

"Están exentos los bienes pertenecientes a personas jurídicas exentas en su adquisición por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y los de las personas públicas (Administración Local, Iglesia y Estados Extranjeros), aquellos según lo concordado y éstos respecto de los inmuebles que se destinen a morada o residencia de sus representantes diplomáticos, siempre que en sus respectivos países se concedan igual exención al Estado Español". (32)

5.2.3 Francia.

En este país son dos los impuestos que mayor repercusión tienen respecto a la tributación de extranjeros, siendo éstos el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Sobre Sociedades.

Los ingresos percibidos por una persona física, se encuentran gravados en su totalidad por el Impuesto Sobre la Renta, independientemente de que la fuente de dicho ingreso se localice en el extranjero o dentro de Francia, excepto que exista algún tratado de doble imposición, en cuyo caso

(32) CARRETERO PEREZ, ADOLFO, EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL REFORMADO, ED. TECNOS, ESPAÑA, 1964, PAG. 634.

se estará exento, siempre y cuando se encuentren domiciliados en Francia.

Los contribuyentes sujetos al Impuesto de Sociedades tributarán en razón al principio de territorio, encontrándose exento de la aplicación de este principio los dividendos obtenidos por compañías francesas en establecimientos o sociedades filiales extranjeras.

Las personas propietarias de una vivienda en Francia, pero que vivan en el extranjero, solamente serán sujetos pasivos respecto a los ingresos obtenidos en el país. Tributando en arrendamiento de la vivienda situada en Francia, equivalente a la quinta parte de la renta percibida.

Para las sociedades extranjeras que operan en Francia, se calcula el Impuesto Sobre las Rentas del Capital respecto a los dividendos distribuibles que se efectúen a la sede principal en el extranjero, en cuantía de la participación.

En Francia se encuentran exentos los ingresos percibidos por la licencia de invenciones, en cuanto al Impuesto Sobre el Volumen de Ventas, respecto a los inventores extranjeros.

5.2.4 Portugal.

Entre los gravámenes más importantes que el derecho portugués establece y que tienen relación con la inversión extranjera, o con los actos realizados por nacionales en el extranjero, tenemos los siguientes:

A).- Tributación de ingresos comerciales o industriales: Las personas físicas o morales, sean residentes o no, se encuentran sujetos al pago de un impuesto anual, la contribución industrial, siendo la tasa principal de 15% (pudiendo llegar al 18% sobre el ingreso que exceda en un 5% del obtenido en el año anterior, siempre que este excedente sea superior a 100,000 escudos).

Las empresas extranjeras con sucursales o establecimientos permanentes en Portugal, se encuentran gravadas sólo por los beneficios obtenidos en el país, debiendo conservar un registro de las operaciones que celebren.

Cuando una empresa extranjera no tenga un establecimiento en forma permanente en el país, no será sujeta al pago de impuestos por los beneficios obtenidos en Portugal.

Las empresas nacionales están gravadas no sólo por los beneficios obtenidos en Portugal, sino también por los beneficios obtenidos en el extranjero.

B).- Tributación de rendimientos no distribuidos: Las Sociedades Comerciales con sede en Portugal o en el extranjero, pero domiciliadas en el país, son sujetas a un impuesto complementario sobre los rendimientos no distribuidos a los socios; siendo la tasa progresiva del 4% al 8%. Este impuesto no afecta a empresas extranjeras que únicamente se limitan a tener en el país una sucursal o cualquier otra representación permanente pero carente de personalidad.

C).-Tributación de rendimientos distribuidos: Se trata de un Impuesto de Capitales en el que normalmente para las empresas extranjeras no tiene aplicación porque los títulos nominativos se encuentran suscritos a nombre de la sociedad, solamente en el caso de que los títulos fueran al portador, sin registro, habrá lugar a efectuar una retención del 24%. Otro renglón contemplado por el Impuesto de Capitales es el relativo a pago de regalías que puede llegar al 11.2%, existiendo la posibilidad de que esta carga fiscal sea menor en el caso de existir algún convenio de doble tributación entre el país de la empresa que percibe las regalías y Portugal, en cuyo caso el pago será entre un 5% y un 10%. En cuanto a las percepciones por asistencia técnica, éstas

se encuentran fuera de la regulación del Impuesto de Capitales.

CAPITULO VI. LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

6.1 Antecedentes y Doctrina.

6.2 Medidas para evitar la Doble Imposición Internacional.

6.2.1 Medidas Internas para evitar la Doble Imposición Internacional.

6.2.2 Medidas Internacionales para impedir la Doble Imposición Internacional.

6.2.2.1 Jerarquía Constitucional de los Tratados.

6.2.2.2 Ley Sobre la Celebración de Tratados.

6.2.2.3 Convenio celebrado entre México y Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.

6.2.2.4 Convenio celebrado entre México y Francia para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.

6.2.2.5 Tratado entre México y Estados Unidos de América para evitar la Doble Tributación en Materia de Impuesto Sobre la Renta.

**6.2.2.6 Convenio celebrado entre México y
Bélgica para evitar la Doble Tributa-
ción Internacional e impedir la
Evasión Fiscal en Materia de Impuesto
Sobre la Renta.**

VI. LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

6.1 ANTECEDENTES Y DOCTRINA.

La doble tributación internacional, se origina cuando a un contribuyente se le aplican dos impuestos por estados soberanos diferentes, respecto a un mismo ingreso, por el mismo periodo, pudiendo ser en razón a su nacionalidad, a su residencia o a la fuente de riqueza.

Para FLORES ZAVALA, "El problema de la doble imposición por parte de estados soberanos, se deriva de que cada estado tiene derecho a gravar a las personas que dependen de él por razones de nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes; esto es lo que se llama sujeción personal. Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciban o posean, es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio, etc., esto es lo que se llama sujeción real". (33)

MANUEL E. TRON, manifiesta que "La doble tributación existe

cuando a una persona le son impuestos dos o más gravámenes por otros tantos estados, con motivo de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional". (34)

De las definiciones anteriores y de la aplicación de las leyes de los diferentes estados, podemos considerar para que se de la doble imposición internacional, la existencia de los siguientes elementos:

A).- La intervención de dos estados soberanos, gravando un mismo acto o ingreso.

B).- La identidad del tipo de impuesto con que se grava el acto o ingreso.

C).- Identidad del sujeto gravado.

CH).- Identidad del periodo impositivo.

D).- Acumulación de la carga fiscal.

Para algunos tratadistas, los dos últimos elementos no son

(34) TRON, MANUEL E., REGIMEN FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN MEXICO, ED. TRENIS, MEXICO, D. F., 1993, PAG. 6.

necesarios para la existencia de la doble imposición internacional, en razón a que el período puede variar y en la legislación de algunos países se autoriza deducir del impuesto que le corresponda al contribuyente, el cubierto en el otro estado.

El Lic. HUGO B. MARGAIN, opina que: "La coincidencia de dos o más impuestos de distintos estados sobre un ingreso de una misma persona física o moral, por encontrarse dentro de los supuestos legales previstos por las leyes, ocasiona la doble imposición, sobre todo cuando la legislación interna no preve ningún sistema de deducción del ingreso ya gravado. Y aun cuando existan determinados principios en la legislación interna para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, es preferible establecer conceptos admitidos por dos estados en un tratado bilateral, con el fin de resolver definitivamente el problema, y superar cualquier resolución unilateral, apoyada en el derecho interno, la cual sería notoriamente insuficiente si se tiene en cuenta que los principios admitidos en la legislación de un estado, con frecuencia no son aceptados en la de otro". (35)

(35) MARGAIN, HUGO B., LA INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION EN MATERIA DE IMPUESTOS 1917-1985, ED. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, MEXICO, D. F., 1986, PAGES. 686 Y 687.

6.2 MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

La solución para evitar la doble imposición internacional, la encontramos en tres niveles, el primero de ellos sería en forma interna a través de la expedición de ordenamientos legales favorables a los nacionales de los países exportadores de capitales; el segundo a nivel internacional por medio de tratados bilaterales; y el tercero mediante tratados multilaterales.

En forma unilateral, los estados tienen la posibilidad de atenuar la doble imposición internacional, autorizando a los contribuyentes extranjeros algunas deducciones y gravámenes especiales.

Para evitar la doble imposición internacional, los estados pueden utilizar dos sistemas, el de imputación y el de exención; el primero de ellos, grava la totalidad de los ingresos del contribuyente a nivel mundial, autorizando la deducción de los impuestos pagados en el extranjero del impuesto resultante, usualmente este sistema es conocido como "tax credit"; el sistema de exención es aquél mediante el cual el estado de residencia renuncia a gravar los ingresos procedentes del país de la fuente de ingresos en el extranjero.

6.2.1 Medidas Internas para evitar la Doble Imposición Internacional.

Nuestro país, de acuerdo al momento que se vive en las relaciones internacionales, en especial respecto a la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, antes de la celebración de tratados internacionales, ha adecuado su legislación dándole plena validez a los tratados internacionales que celebre nuestro país, en términos de lo dispuesto por el artículo 4-A del ordenamiento mencionado.

En la Exposición de Motivos de la Reforma Fiscal para 1991 se señaló: "Las ventajas que conlleva la celebración de tratados para evitar la doble imposición, consisten principalmente en la posibilidad de armonizar los sistemas impositivos entre países y en resolver la doble causación del impuesto que no es posible eliminar con medidas unilaterales. Además, este instrumento permite establecer medidas recíprocas de exención y otorga mayor certeza jurídica al inversionista. Otro de los atributos más importantes de los tratados, es que posibilitan una más eficiente administración y fiscalización de los impuestos."

(36)

(36) DE LA GARZA, ISMAEL, ANALISIS FISCAL ROY N° 44, ED. FISCALES FE, LEON, GTO., 1993, PAG. 57.

Adicionalmente, al referirse a los contribuyentes residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en México, les otorga prerrogativas que con anterioridad no había contemplado la ley, considerando también la posibilidad de disminuir el impuesto sobre la renta cubierto en el extranjero, sin que éste pueda exceder del que se paga en México.

"Las reglas que en lo concerniente a esta materia consigna la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, se explican en función del siguiente esquema estructural relativo a su mecánica operativa: el impuesto extranjero puede disminuirse del impuesto mexicano (regla general) siempre que: a) el ingreso se origine por actos, actividades o hechos que tengan lugar en el extranjero; b) se haya pagado el gravamen extranjero; c) dicho gravamen corresponda a ingresos que se encuentren afectos al impuesto sobre la renta mexicano, y d) el impuesto disminuíble en ningún caso deberá exceder del impuesto que proporcionalmente correspondería a esos ingresos respecto del total del impuesto que se deba pagar en México". (37)

En estas condiciones, podemos concluir que nuestro país

(37) FERNANDEZ CUEVAS, JOSE MAURICIO, DERECHO FISCAL, ED. U.N.A.M., MEXICO, D. F., 1991, PÁGS. 33 Y 34.

adecúo su legislación antes de iniciar la firma de tratados internacionales.

6.2.2 Medidas Internacionales para impedir la Doble Tributación.

En el campo internacional, los estados únicamente cuentan con la posibilidad de celebrar tratados de tipo bilateral o multilateral.

"Los sistemas a los que generalmente se recurre para evitar la multiplicidad de gravámenes son:

- La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías del ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso esté situada en el extranjero.

- El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.

- El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope". (38)

Los tratados internacionales, tienen como finalidad complementar la legislación interna de los países firmantes, señalándose la jurisdicción a la que quedarán sujetos determinados ingresos, las condiciones y las limitaciones de cada uno de los estados.

Como antecedente de los tratados en materia tributaria, podemos hacer referencia a los siguientes: Acuerdo celebrado con Canadá Para Evitar la Doble Imposición Sobre Ingresos Obtenidos de la Operación de Barcos y Aeronaves, en Tráfico Internacional, suscrito el 29 de Enero de 1974; El del 18 de Octubre de 1984, celebrado con el Reino de los Países Bajos denominado Acuerdo para Evitar la Doble Imposición Sobre los Ingresos Obtenidos de las Operaciones de Barcos en Tráfico Internacional; También el firmado con Estados Unidos de América el 7 de Agosto de 1989, conocido como Convenio Sobre la Exención del Impuesto Sobre la Renta a las Utilidades de la Operación del Tráfico Internacional de Barcos y Aeronaves.

(38) CHAPOY BOMIFAX, DOLORES BEATRIX, PROBLEMAS DERIVADOS DE LA MULTIPLE IMPOSICION INTERESTATAL E INTERNACIONAL, ED. U.N.A.M., MEXICO, D. F., 1972, PAG. 171.

Con referencia a Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional, México tiene celebrados varios Convenios a la fecha, con Estados Unidos de América, Canadá, Italia, Francia, España y Ecuador, estando rubricados por funcionarios del gobierno mexicano y de Bélgica, Suiza y Gran Bretaña, se encuentran negociando tratados con Alemania, Noruega y Holanda; con Corea se están realizando negociaciones.

Para la entrada en vigor de los tratados se requiere la aprobación de la Cámara de Senadores en términos de nuestra Constitución.

6.2.2.1 Jerarquía Constitucional de los Tratados.

Como es sabido, la Constitución es la Ley Suprema de nuestro país, siguiendo en orden de importancia las Leyes Federales y los Tratados Internacionales.

Es decir, aún en el supuesto de que el Ejecutivo Federal llegara a contraer algún compromiso internacional que resultara inconsistente con las leyes constitucionales preexistentes, la intervención del Congreso de la Unión, como acertadamente lo acordó el Constituyente de 1917, garantizaba que, o no se aprobara el tratado en cuestión y por tanto el país no quedaba obligado internacionalmente, o antes de aprobarlo el propio Congreso introduciría los

cambios legislativos pertinentes, de tal forma que el tratado en cuestión no resultara inconsistente con la legislación nacional". (39)

6.2.2.2 Ley Sobre la Celebración de Tratados.

Con fecha 2 de Enero de 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación esta ley, entrando en vigor al día siguiente.

La estructura de la ley es sencilla, hace una relación sucinta de lo que debemos entender por: tratados, acuerdos interinstitucionales, etapas de celebración, obligación de su publicación en el Diario Oficial de la Federación para su obligatoriedad, la necesidad de plenos poderes para su concertación por parte del Ejecutivo, intervención de la Secretaría de Relaciones Exteriores para su celebración.

Cuando el tratado contenga mecanismos para la solución de problemas en caso de personas físicas, tendrá las siguientes características:

(39) PATISO MASPER, RUPERTO, REVISTA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE MEXICO, ED. U.N.A.M., MEXICO, D. F., 1992, PAG. 97.

6.2.2.3 Convenio celebrado entre México y Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.

Este convenio fue firmado en la Ciudad de Ottawa, Canadá, el 8 de Abril de 1991, siendo aprobado por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión de nuestro país, el 8 de Julio de 1992; el canje de notas diplomáticas se realizó en Ottawa, Canadá, los días 29 de Agosto de 1991 y 11 de Mayo de 1992; se promulgó por el Ejecutivo Federal el 10 de Julio de 1992; siendo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de Julio de 1992.

Los puntos medulares del convenio son los siguientes:

A).- Será aplicable al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Activo por parte de México y para el caso de Canadá únicamente al primero de ellos.

B).- La vigencia del convenio es a partir del 1º de Enero de 1992, en relación a las retenciones de impuestos por razón de la fuente de riqueza del ingreso, así también en relación al impuesto pagado por ejercicios.

Esta disposición contraviene lo dispuesto por nuestra Carta Magna, la cual dispone que no se le dará efecto retroactivo

a ley alguna, motivo por el cual considero un desacierto de los negociadores haber firmado esta parte del convenio.

Sin embargo, es de suponer que tal disposición solamente será aplicada en beneficio de los contribuyentes.

C).- Este convenio será aplicable a las personas físicas, sucesiones, fideicomisos, sociedades, asociaciones y cualquier otra agrupación de personas.

CH).- Se considera residente a todo contribuyente que en virtud de la legislación del país en que se encuentre sujeto a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución u otro criterio de naturaleza análoga.

D).- La definición de establecimiento permanente y no permanente, es muy semejante a la señalada en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta.

No se considera como establecimiento permanente en el otro país, el hecho de efectuar actividades en el mismo por medio de un comisionista o representante, salvo que el mismo efectúe todas o casi todas sus actividades en nombre de la persona residente en el extranjero.

Se atribuyen al establecimiento permanente en el país, los ingresos por la enajenación de mercancías en el país donde se localiza el establecimiento que efectúe el residente en el extranjero, únicamente cuando tales mercancías sean idénticas o similares a las enajenadas por medio del establecimiento permanente.

E).- Los dividendos pueden ser gravados en el país donde reside la sociedad que los paga, pero si el contribuyente residente en el otro estado es el beneficiario efectivo del impuesto, éste no podrá exceder del 10% del importe bruto del dividendo si la sociedad que recibe el dividendo es accionista de un mínimo del 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que los paga. En los demás casos el impuesto no será superior al 15% del importe bruto de los dividendos.

Las restricciones antes mencionadas, no serán aplicables a los impuestos que graven los beneficios de las sociedades con cargo a las cuales se pagan los dividendos.

F).- Respecto a intereses, la tasa del impuesto no podrá ser superior al 15% del importe bruto de los mismos, cuando el beneficiario efectivo de estos, sea residente en alguno de los dos países.

Este criterio no resulta aplicable cuando el pago de intereses está vinculado con la explotación de un establecimiento permanente o base fija.

G).- El impuesto para el caso de regalías, no excederá del 15% del importe bruto de las mismas. La definición en el convenio de este término es muy semejante a la contenida en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, no comprende pagos por concepto de publicidad, ni por el uso o goce de derechos por certificados de invención o mejora.

Por otro lado, si se considera como regalía, el ingreso por la enajenación de cualesquiera de los derechos mencionados.

En este rubro, Canadá goza de un beneficio señalado en el protocolo, relativo a la nación más favorecida, al haberse firmado un Convenio con los Estados Unidos de América, fijando este impuesto en un máximo del 10%, por lo que al entrar en vigor, automáticamente será aplicable para este país.

H).- Referente a la enajenación de acciones de sociedades ubicadas en el otro país, salvo que el valor de las mismas tenga su origen principalmente de bienes inmuebles situados en ese otro país, las ganancias estarán exentas.

I).- Los ingresos por honorarios, sólo serán gravados en el país del cual sea residente el contribuyente, excepto que éste tenga una base fija en el otro país, para lo cual será necesaria su permanencia en el mismo por un lapso superior a 183 días en un año de calendario.

J).- Los ingresos por salarios, pueden ser gravados en el país en donde se desempeña el trabajo, con la salvedad de cuando la duración del mismo es menor a 183 días en el año de calendario. Los ingresos percibidos por este concepto también pueden ser gravados en el país de residencia cuando el contribuyente no permanece en el otro país más de 183 días en el año de calendario y los ingresos por este concepto no exceden de la cantidad de 1,500 dólares en el año de calendario y finalmente, que los salarios se cubran en nombre de un patrón que no sea residente en el país donde se prestan los servicios y que el gasto no sea soportado por un establecimiento permanente o base fija del patrón en el otro país.

K).- Las pensiones cubiertas a residentes de un país, pueden ser gravadas cuando procedan del otro, sin exceder del impuesto que resulte menor entre el 15% sobre el monto bruto o sobre el que le hubiera correspondido en el país del que procedan los pagos si la persona fuese residente en dicho país.

L).- Los ingresos provenientes de cualquier actividad, obtenidos por sucesiones o fideicomisos pueden ser gravados por el país de su procedencia, sin exceder del 15% del monto bruto del ingreso, cuando las mismas se encuentren gravadas en el país de residencia del beneficiario efectivo.

M).- Los contribuyentes residentes en nuestro país, podrán acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta a su cargo, el impuesto cubierto en Canadá, hasta por un monto que no exceda del que se cubriría en México por el mismo ingreso, así como el Impuesto Sobre la Renta pagado en Canadá por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Canadá pagó los dividendos.

N).- Se establece un artículo relativo al intercambio de información entre los Gobiernos de México y Canadá, para esta finalidad el 15 de Julio del año en curso, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Tratado respectivo, su aplicación será respecto a los impuestos que se generen a partir del 1º de Enero de 1993, con la salvedad de cuando se trate de impuestos adeudados por fraude o incumplimiento voluntario.

Como se podrá observar, la mayoría de términos y condiciones previstos en este Convenio, se encuentran actualmente contenidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su

Reglamento, razón por la cual su aplicación no revestirá problema alguno.

6.2.2.4 Convenio celebrado entre México y Francia para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.

Este Convenio fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de Marzo de 1993, previa aprobación de la Cámara de Senadores de fecha 7 de Noviembre de 1991 y el Canje de Notas Diplomáticas, se realizó en París y México los días 15 de Julio y 31 de Diciembre de 1992, por lo tanto se encuentra debidamente legitimado.

Este Convenio será aplicable para México respecto al impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, por lo que toca a Francia será aplicable al impuesto sobre la renta y el impuesto sobre sociedades.

En términos generales este Convenio contiene las mismas disposiciones que se pactaron en el celebrado con Canadá, razón por la cual no profundizo al respecto.

En cuanto a las tasas convenidas con Francia, tenemos en el renglón de intereses que no se podrá exceder del 15% del importe bruto de los intereses.

En cuanto a regalías, el impuesto no excederá del 15% del importe bruto de las mismas.

Por lo que toca a la percepción de honorarios, solamente podrán gravarse en el país del cual sea residente, con la salvedad de que la persona tenga una base fija en otro país, considerándose como tal si se permanece en ella por un período superior a 183 días.

Para el caso de percepción de salarios, este Convenio se pacto de la misma forma que el celebrado con Canadá.

Este país, también se encuentra favorecido con las tasas pactadas con los Estados Unidos de América respecto a intereses y regalías, disminuyéndose al 10%, una vez que entre en vigor el tratado con dicho país.

6.2.2.5 Tratado entre México y Estados Unidos de América para evitar la Doble Tributación en Materia de Impuesto Sobre la Renta.

Este tratado se firmó el 18 de Septiembre de 1992, encontrándose pendiente la ratificación de ambas naciones, así como también su aprobación por parte de la Cámara de Senadores de nuestro país, lo que se preve ocurrirá durante el presente año.

Los términos utilizados en este tratado, son semejantes a los del Convenio celebrado con Canadá y los principales puntos de que trata son los siguientes:

A).- Regalías. La tasa aplicable a este concepto, no podrá exceder del 10% del importe de las mismas.

B).- Intereses. La tasa pactada es del 10% sobre el interés bruto durante los 5 años siguientes a la entrada en vigor del tratado y del 4.9% con posterioridad.

C).- En el caso de enajenación de inmuebles, cuando estos se ubiquen en México y sean propiedad de residentes en Estados Unidos, el gravamen será del 20% sobre el precio bruto o del 35% sobre la utilidad si se cuenta con representante en México.

CH).- Para el arrendamiento de inmuebles, el impuesto será de un 21% sobre el ingreso. Para efectos del tratado los buques, embarcaciones, aeronaves y contenedores no se consideran inmuebles y nuestra ley los grava con el 5%.

D).- Los dividendos, no se encuentran gravados en nuestro país, pero en el caso de que la ley lo estableciera en un futuro, la tasa impositiva no podrá ser superior al 5% del importe bruto de los dividendos, siempre y cuando el contribuyente sea residente en los Estados Unidos y sea

propietario de un mínimo del 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad residente en México que le pague los dividendos.

En los demás casos se establece una tasa de retención del 15% durante los primeros 5 años de la vigencia del tratado y del 10% posteriormente.

E).- Para los servicios personales independientes sólo serán gravados en los Estados Unidos, cuando el contribuyente resida en dicho país, excepto los siguientes casos:

a).- Cuando el contribuyente tenga base fija en México y la utilice en forma regular para sus actividades, cubrirá sus impuestos en México.

b).- Cuando el contribuyente permanezca en México por un período superior a 183 días, dentro del término de un año, existiendo la posibilidad de que nuestro país grave los servicios en él prestados.

F).- Respecto a salarios, solamente deberán ser cubiertos a Estados Unidos, con la salvedad de que el empleo se ejerza en México, en cuyo caso se podrán someter al impuesto establecido en nuestro país, sin embargo, se pactó que cuando se cumplan las 3 condiciones siguientes, el

contribuyente solamente será gravado en los Estados Unidos, aun cuando el empleo se haya desarrollado en México:

a).- Cuando el trabajador permanezca en México por un periodo no mayor a 183 días, durante un año.

b).- El sueldo sea cubierto por un patrón que no sea residente en México o por cuenta de éste.

c).- Que el salario no sea deducible con cargo al establecimiento permanente o base fija en México del patrón residente en el extranjero.

6.2.2.6 Convenio celebrado entre México y Bélgica para evitar la Doble Tributación Internacional e impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.

Con fecha 24 de Noviembre de 1992, nuestro país firmó un Convenio para evitar la doble tributación internacional e impedir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta con Bélgica, este documento fue firmado por México, por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, PEDRO ASPE ARMELLA y por Bélgica por el Ministro de Comercio, ROBERT URBAN.

El objetivo del convenio, es evitar cargas fiscales excesivas que resultan con la doble imposición en las

inversiones y flujos de capitales, lo que sólo es posible mediante acuerdos internacionales de este tipo.

El documento firmado, ofrece un régimen fiscal estable, ya que las reglas impositivas serán aplicadas según el tipo de ingreso, este acuerdo no podrá ser modificado sino hasta que transcurran cinco años de su entrada en vigor.

En el acuerdo se eliminan tratos discriminatorios a contribuyentes de ambos países, ofreciendo una instancia adicional a la prevista por las legislaciones internas de los dos países, con la finalidad de resolver los problemas que surjan de su aplicación.

Tanto Bélgica como México, se sujetan al intercambio de información fiscal, así como también a la asistencia en el cobro de los impuestos; por otro lado, para los inversionistas representa mayores niveles de rentabilidad para sus capitales, ya que se pactaron reducciones en las tasas de retención en cuanto a dividendos, intereses y regalías.

En materia de dividendos, se prevén tasas del 5% y 15% de impuestos, para los inversionistas mexicanos que perciban dividendos provenientes de Bélgica, estas tasas no serán aplicables a los residentes belgas que perciban dividendos de fuente de riqueza ubicada en México, por no existir en

nuestra legislación un impuesto para dicho ingreso, sino un impuesto corporativo a las utilidades a cargo de las empresas.

Este convenio, para que entre en vigor deberá ser aprobado por la Cámara de Senadores, promulgado por el Ejecutivo Federal y publicado en el Diario Oficial de la Federación.

**CAPITULO VII. COMPETENCIA DE AUTORIDADES FEDERALES RESPECTO
A LAS PERSONAS FISICAS EXTRANJERAS.**

7.1 Secretaría de Gobernación.

7.2 Secretaría de Relaciones Exteriores.

7.2.1 Consultoría Jurídica.

7.2.2 Dirección General de Asuntos Jurídicos.

7.3 Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

7.3.1 Dirección General de Asuntos Jurídicos.

7.3.2 Dirección General de Política de Negociaciones Comerciales Internacionales.

7.3.3 Dirección General de Soporte Jurídico de Negociaciones.

7.3.4 Dirección General de Inversiones Extranjeras.

7.4 Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

7.4.1 Facultades no delegables del Secretario.

7.4.2 Facultades de los Subsecretarios.

7.4.3 Procurador Fiscal.

7.4.4 Dirección de Política Fiscal Internacional.

7.4.5 Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales.

7.4.6 Dirección General de Recaudación.

VII. COMPETENCIA DE AUTORIDADES FEDERALES RESPECTO A LAS PERSONAS FISICAS EXTRANJERAS.

7.1 SECRETARIA DE GOBERNACION.

La competencia de la Secretaría de Gobernación, originalmente es regulada por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, delimitando su estructura y funciones específicamente el Reglamento Interior de la Secretaría de Gobernación, mismo que data del 13 de Febrero de 1989.

La dependencia encargada de regular la situación de los extranjeros es la Dirección General de Asuntos Migratorios, teniendo a su cargo la atención de los siguientes asuntos:

A).- El ejercer las atribuciones que sobre asuntos migratorios señalan a la Secretaría la Ley General de Población, su Reglamento y demás disposiciones legales.

B).- Tramitar y recordar lo relativo a la internación, estancia y salida del país de los extranjeros y la cancelación, cuando el caso lo amerite, de las calidades migratorias otorgadas.

C).- Tramitar, resolver y firmar las resoluciones relativas al otorgamiento y cambio de las calidades y características

de no inmigrantes y de inmigrantes, así como la declaratoria de inmigrado.

CH).- Tramitar y resolver lo relativo a los refrendos, revalidaciones, reposiciones, ampliaciones y prórrogas de la documentación migratoria de los extranjeros.

D).- Tramitar y resolver sobre la devolución de los depósitos que los extranjeros efectúen para garantizar las obligaciones que les señale la Ley General de Población y su Reglamento.

E).- Tramitar y resolver las solicitudes de matrimonio de extranjeros con mexicanos e intervenir en los demás actos del estado civil en los cuales participen extranjeros.

F).- Expedir certificados de legal estancia en el país para los efectos de matrimonio, divorcio o nulidad de matrimonio referentes a los extranjeros.

G).- Otorgar permiso a los extranjeros que reúnan los requisitos previstos por la Ley para adquirir bienes inmuebles, derechos reales sobre los mismos, acciones o partes sociales de empresas dedicadas en cualquier forma al comercio o tenencia de dichos bienes.

H).- Tramitar, acordar y ejecutar la expulsión de extranjeros que lo ameriten y girar las circulares de impedimento de internación, al Servicio Exterior y a las Delegaciones de Servicios Migratorios.

I).- Imponer las sanciones previstas por la Ley General de Población y su Reglamento.

J).- Girar las ordenes para el cumplimiento de arraigos judiciales ordenados respecto a nacionales o extranjeros.

K).- Elaborar los cuestionarios estadísticos de entrada y salida del país de nacionales y extranjeros residentes en el territorio nacional.

L).- Llevar el control de movimiento migratorio de las Delegaciones y Subdelegaciones de Servicios Migratorios.

LL).- Proponer las normas adecuadas a que deban sujetarse las corrientes migratorias y determinar el propósito que mejor convenga a la inmigración.

M).- Proponer los informes que solicite la Secretaría de Relaciones Exteriores para expedir las cartas de naturalización y los certificados de nacionalidad mexicana.

N).- Llevar el registro de las cartas de naturalización y de los certificados de nacionalidad mexicana que conceda la Secretaría de Relaciones Exteriores y expedir el documento de registro correspondiente.

N).- Llevar el registro nacional de extranjeros.

O).- Llevar el registro de los cambios de estado civil, domicilio, actividad y demás características relacionadas con los extranjeros y hacer las anotaciones procedentes en los documentos migratorios.

P).- Investigar si los extranjeros cumplen con las obligaciones migratorias establecidas, y en su caso de violación a las disposiciones sobre la materia, presentarlos ante las autoridades competentes.

Q).- Asegurar en las estaciones migratorias a los extranjeros que violen la Ley General de Población, cuando el caso lo amerite.

R).- Intervenir en el trámite del acuerdo que dicte el Titular; por el que se establezca o suprima un lugar destinado al tránsito internacional de personas.

S).- Llevar el archivo de la documentación migratoria.

T).- Dictar las instrucciones necesarias para la coordinación, organización y funcionamiento de las Delegaciones y Subdelegaciones de Servicios Migratorios, las cuales realizarán las funciones que les señalen expresamente la Ley General de Población, su Reglamento, el Manual de Organización General de la Secretaría, los manuales específicos de organización, procedimientos y servicios al público, las circulares administrativas y las demás disposiciones aplicables, así como aquellas otras que determine la superioridad.

U).- Las demás funciones que las disposiciones legales y reglamentarias le atribuyan, así como aquellas que le confiera el Titular del Ramo.

Las disposiciones legales aplicables en materia de extranjería por la Secretaría de Gobernación y en especial por la Dirección General de Servicios Migratorios son: La Ley General de Población y su Reglamento.

Estos ordenamientos, fueron analizados en el capítulo II de este trabajo, motivo por el cual únicamente me permito relacionar los puntos principales que se tratan respecto a los extranjeros.

A).- Movimiento migratorio.

B).- Transporte internacional.

- C).- No inmigrantes.
- CH).- Inmigrantes e inmigrados.
- D).- Actos y contratos celebrados por extranjeros.
- E).- Registro nacional de extranjeros.
- F).- Sanciones por violación al articulado de la Ley General de Población y su Reglamento.

7.2 SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES.

La competencia de esta Secretaría, tiene su origen en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y su estructura y funciones específicas se encuentran contenidas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 3 de Marzo de 1993.

7.2.1 Consultoría Jurídica.

Entre los asuntos que tiene encomendados esta Dependencia, tenemos los siguientes:

- A):- Elaborar los dictámenes y resolver las consultas que sobre cuestiones de derecho internacional le requiera el secretario, o los que éste acuerde para otras áreas de la Secretaría.

B).- Participar, por acuerdo del secretario, en la elaboración de los proyectos de tratados internacionales de carácter gubernamental, en coordinación con las otras unidades administrativas de la Secretaría y otras dependencias de la administración pública federal que tengan competencia.

C).- Opinar, en la esfera de la competencia de la Secretaría, sobre la procedencia de suscribir los tratados internacionales que impliquen compromisos para el gobierno de México y sobre la conveniencia de denunciarlos o darlos por terminados; asimismo, inscribirlos en el registro correspondiente.

CH).- Opinar, en la esfera de competencia de la Secretaría, sobre la conveniencia de celebrar acuerdos internacionales, formulando el dictamen de procedencia y en su caso inscribirlo en el registro correspondiente.

D).- Llevar los registros de los tratados que se celebren, se terminen o denuncien, y publicar los tratados internacionales vigentes de los que forma parte el gobierno federal.

E).- Tramitar los requisitos constitucionales para la entrada en vigor, terminación o denuncia de los tratados internacionales, conforme lo establezca la legislación mexicana.

F).- Vigilar por acuerdo del secretario, la ejecución de los convenios bilaterales en los que México sea parte, cuando tal ejecución no este encomendada a otra dependencia.

7.2.2 Dirección General de Asuntos Jurídicos.

Esta Dirección, tiene competencia respecto a los asuntos siguientes:

A).- Dictaminar sobre problemas inherentes a nacionalidad y naturalización.

B).- Expedir certificados de nacionalidad mexicana y declaratorias de naturalización mexicana.

C).- Conceder a los extranjeros las licencias o autorizaciones que requieran conforme a las leyes para adquirir el dominio de las tierras, agua y sus accesiones o para obtener concesiones de explotación de minas, aguas o combustibles minerales en la República Mexicana y para adquirir bienes inmuebles ubicados en el país, para intervenir en la explotación de recursos naturales, para hacer inversiones en empresas comerciales o industriales, así como para formar parte de asociaciones y sociedades mexicanas civiles y mercantiles y a éstas para constituirse y reformar sus estatutos, para aceptar socios extranjeros y

adquirir bienes inmuebles o derechos sobre ellos. Igualmente, otorgar la autorización relacionada con la constitución o modificación de fideicomisos y llevar el registro de las anteriores licencias o autorizaciones concedidas.

"De acuerdo con lo dispuesto en la fracción I del artículo 27 constitucional, los extranjeros carecen de la capacidad para adquirir el dominio directo de tierras y aguas dentro de la zona prohibida y, en consecuencia, tampoco podrán formar parte de las sociedades mexicanas que adquieran bienes en dicha franja. Se trata de una disposición sumamente debatida.

El principio establecido en la fracción I del artículo 27 constitucional se hace extensivo a la adquisición de una parte o partes de las sociedades mexicanas; además, se establece el principio de renuncia a la protección diplomática respecto de los bienes adquiridos, que consagra, dentro del ordenamiento, la llamada Cláusula Calvo". (40)

CH).- Formular y revisar proyectos de leyes, reglamentos, acuerdos, decretos y demás disposiciones de observancia general, que sean de la competencia de la Secretaría, así

como remitir al Diario Oficial de la Federación las disposiciones que deban ser publicadas.

D).- Asegurar la ejecución de los tratados bilaterales y multilaterales sobre cuestiones jurídicas, particularmente sobre derecho internacional privado, cuando le sea expresamente encomendado por el secretario.

E).- Resolver las consultas que sobre la materia de su competencia le sean formuladas.

F).- Compilar las leyes, reglamentos, decretos u otras disposiciones legales que sean de aplicación en las materias de la competencia de la Secretaría.

La Secretaría de Relaciones Exteriores, tiene una estrecha relación con los extranjeros que ingresan a nuestro país y que pretenden obtener la nacionalidad mexicana, siendo aplicables para estos efectos la Ley de Nacionalidad y Naturalización y el Reglamento para la Expedición de Certificados de Nacionalidad Mexicana, ordenamientos que han sido debidamente tratados en el capítulo I de este trabajo, razón por la cual no profundizo en el tema.

7.3 SECRETARÍA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL.

En principio, la competencia de esta Secretaría la contempla la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y sus funciones específicas se encuentran reguladas por el Reglamento Interior de la propia Secretaría, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 1° de Abril de 1993; también es competente para la aplicación de la Ley Para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Extranjera y su Reglamento.

7.3.1 Dirección General de Asuntos Jurídicos.

Entre las atribuciones que tiene encomendada esta Dirección, se encuentran las siguientes:

A).- Intervenir como asesor jurídico de la Secretaría en los convenios, tratados y acuerdos internacionales en que participe.

B).- Formular y revisar, conforme a los lineamientos que determine el secretario, los proyectos de iniciativas de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y demás disposiciones de observancia general en las materias de su competencia.

7.3.2 Dirección General de Política de Negociaciones Comerciales Internacionales.

Esta Dirección, se encuentra facultada para lo siguiente:

Establecer los lineamientos de política de negociaciones comerciales internacionales para la participación de México en acuerdos bilaterales y trilaterales, así como en los foros de negociación multilateral.

7.3.3 Dirección General de Soporte Jurídico de Negociaciones:

Esta Dirección tiene a su cargo el despacho de los siguientes asuntos:

A).- Coordinar el trabajo legal de las negociaciones comerciales internacionales en el ámbito de su competencia.

B).- Coordinar el trabajo legal de los grupos de negociación de aranceles y acceso a mercado, reglas de origen, aduanas, salvaguardas, normas, servicios, inversión, propiedad intelectual, solución de controversias, prácticas desleales de comercio y los demás que se establezcan.

7.3.4 Dirección General de Inversión Extranjera.

A esta Dirección, se le tiene encomendada la atención de los siguientes asuntos:

A).- Instrumentar las políticas de inversión extranjera conforme a los criterios y resoluciones de la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras, así como analizar el comportamiento de dicha inversión en los distintos sectores y ramas de actividad y realizar los estudios que le encomiende la misma.

B).- Evaluar los proyectos de inversión extranjera que se presenten a la consideración de la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras y dar el seguimiento requerido para su debida instrumentación.

C).- Operar el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras y efectuar las inscripciones, modificaciones, actualizaciones, cancelaciones y anotaciones a que se refiere el marco jurídico de la materia, así como expedir las constancias respectivas.

CH).- Emitir resoluciones administrativas de conformidad con las disposiciones jurídicas previstas en materia de inversión extranjera, autorizaciones o negativas que corresponda, con base en las resoluciones dictadas por la

Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras, vigilando en todo momento el cumplimiento de los programas y compromisos en ellas establecidos, y autorizar la inscripción de sociedades extranjeras en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio, conforme a lo previsto por el artículo 251 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

D).- Vigilar y verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias de las resoluciones generales de la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras y de cualquier otra disposición complementaria, imponiendo las sanciones que correspondan por incumplimiento a las mismas, así como resolver sobre los recursos administrativos correspondientes.

E).- Participar, en coordinación con las unidades competentes de la Subsecretaría de Negociaciones Comerciales Internacionales, en las negociaciones comerciales internacionales sobre inversión extranjera, así como en aquellos organismos y foros internacionales en la materia.

F).- Desahogar las consultas relativas a la interpretación y aplicación del marco jurídico sobre inversión extranjera.

G).- Difundir los estudios e informes estadísticos sobre la presencia y comportamiento de la inversión extranjera en el país.

7.4 SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

La esfera de competencia de esta Secretaría, es regulada originalmente por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y complementariamente por el Reglamento Interior de la Propia Secretaría, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de Febrero de 1992 y el Decreto que lo reformó del 25 de Enero de 1993.

Otras disposiciones de vital importancia, de competencia para esta Secretaría son: Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Ingresos de la Federación y una gama de ordenamientos regulatorios de todos los impuestos federales, sus respectivos reglamentos y demás disposiciones de menor jerarquía.

7.4.1 Facultades no delegables del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

- A).- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, considerando las necesidades del gasto público federal.

- B).- Estudiar y formular los proyectos de leyes, disposiciones fiscales y la Ley de Ingresos de la Federación.

C).- Refrendar los reglamentos, decretos, acuerdos de la materia que le sean remitidos por el Ejecutivo.

CH).- Adscribir las unidades administrativas, señalando su jurisdicción y ejerciendo la delegación de facultades.

D).- Dictar reglas de carácter general en materia impositiva.

7.4.2 Facultades de los Subsecretarios.

A).- Someter al Secretario anteproyectos de iniciativas de leyes, decretos, reglamentos y acuerdos de su competencia.

B).- Someter a la consideración del Secretario los anteproyectos de tratados y convenios internacionales, celebrando los acuerdos que no requieran la firma del titular de la Secretaría.

7.4.3 Procurador Fiscal de la Federación.

A).- Efectuar estudios comparativos de los sistemas impositivos de otros países, con la finalidad de modernizar el sistema mexicano.

B).- Es el representante de los intereses de la Federación en las controversias de tipo fiscal en toda clase de juicios.

7.4.4 Dirección de Política Fiscal Internacional

La Dirección General Fiscal Internacional, será competente en los siguientes asuntos:

A).- Formular, para aprobación superior, la política para la negociación con otros países, de convenciones o tratados en materia fiscal o aduanera.

B).- Proponer, para aprobación superior, alternativas de política fiscal internacional, estudiar y formular los anteproyectos de convenciones y tratados de carácter internacional en materia fiscal o aduanera, interviniendo en las negociaciones respectivas.

C).- Mantener comunicación con las autoridades fiscales de otros países para obtener y proporcionar la información y documentación necesaria para formular alternativas de política fiscal internacional.

CH).- Asistir a los funcionarios superiores de la Secretaría en sus relaciones con los funcionarios o autoridades de otros países, respecto de convenciones o tratados en materia

fiscal o aduanera y servir de enlace entre las autoridades fiscales de los países que hayan celebrado las negociaciones o tratados de referencia, o pretendan negociarlos con el país.

D).- Proponer, para aprobación superior, las medidas y acciones que deba llevar a cabo la Secretaría, para dar cumplimiento a las obligaciones contraídas por el Gobierno Federal, mediante la celebración de las convenciones y tratados.

E).- Servir de área de enlace entre la Secretaría y las unidades administrativas de la Secretaría de Relaciones Exteriores, en los asuntos de su competencia.

F).- Ordenar y practicar actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación que resulten procedentes para proporcionarlos a las autoridades fiscales de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera.

G).- Participar con otras unidades administrativas de la Secretaría, en la instrumentación de acciones, para el intercambio de conocimientos técnicos con los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera.

H).- Fungir como autoridad competente en los convenios o tratados en materia fiscal o aduanera, y resolver los problemas que se susciten de acuerdo con los procedimientos que en los mismos se establezcan.

I).- Resolver las consultas que formulen los residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente o base fija en el país, en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales, así como resolver las consultas que se formulen sobre las reglas de origen contenidas en los tratados internacionales.

La Dirección General Fiscal Internacional, esta a cargo de un Director General que es auxiliado en el ejercicio de sus facultades, por los Directores de Política Fiscal Internacional, de Negociación de Tratados, de Auditoría Internacional y el de Procedimientos Legales, así como por los Coordinadores, Supervisores, Auditores y Ayudantes de Auditor que las necesidades del servicio requiera.

7.4.5 Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales.

A).- Elaborar proyectos para la aprobación superior, inherentes a la política hacendaria en sus relaciones con el exterior, incluyendo la relativa a relaciones bilaterales.

B).- Proponer al Secretario, la política impositiva respecto a las inversiones extranjeras.

7.4.6 Dirección General de Recaudación.

Es competencia de esta Dirección, elaborar para aprobación de la superioridad, los programas en materia de recaudación de contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios y productos; verificando la procedencia de compensaciones, imponiendo sanciones en los trámites improcedentes; vigilando el estricto cumplimiento de obligaciones fiscales, de registro federal de contribuyentes, de notificaciones y cobro coactivo, etc.

En los Capítulos 3 y 4, han quedado analizados los temas de tipo fiscal, que de acuerdo a la temática de este trabajo son competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- En principio, proponemos la inclusión de un tercer párrafo al artículo 33 de nuestra Constitución, en el sentido de que igualmente que a los mexicanos, se establezca la obligación de los extranjeros a que contribuyan para los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que residan, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Lo anterior, obedece a que en la actualidad la obligación de los extranjeros a cubrir impuestos se encuentra dispersa en múltiples ordenamientos legales, resultando prudente y saludable la reforma mencionada, en razón al auge que han tenido las inversiones extranjeras, evitando con ello interpretaciones incorrectas en el futuro.

SEGUNDA.- Otra propuesta que nos permitimos hacer, es la inherente a suprimir del primer párrafo del artículo 33 constitucional el siguiente texto: "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".

Para el Constituyente de 1917, resultó completamente valedero autorizar al Ejecutivo a expulsar a cualquier extranjero que juzgue conveniente, sin que este tenga ningún derecho; en la actualidad considero que esta restricción es completamente obsoleta. ya que el presidente se encuentra facultado a suspender las garantías individuales en todo el país o en un lugar determinado, en casos graves de perturbación pública, de conformidad a lo establecido por el artículo 29 constitucional, resolviendo de esta manera cualquier situación por delicada que fuera.

TERCERA.- Con fecha 21 de Junio de 1993, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la nueva Ley de Nacionalidad, suprimiendo el procedimiento judicial para acreditar los requisitos que disponía la anterior ley, ya que actualmente la obtención de la nacionalidad mexicana por naturalización se tramita íntegramente ante la Secretaría de Relaciones Exteriores, desapareciendo las clases de naturalización, lo que resulta satisfactorio para los extranjeros que pretenden adquirir la nacionalidad mexicana.

Sin embargo, la ley señala que no se otorgará carta de naturalización cuando pudiera lesionarse el interés nacional o alterarse el orden público y cuando a juicio de la Secretaría no resulte conveniente; estas apreciaciones son meramente subjetivas y en virtud de la discrecionalidad de que goza la Secretaría de Relaciones Exteriores, se hace

nugatorio el disfrute de las garantías individuales que otorga nuestra Constitución, en razón a que la nueva ley tampoco considera ningún recurso contra la resolución emitida por la Secretaría.

En el cuerpo de la nueva ley, se omitió señalar el plazo que tiene la Secretaría para contestar las solicitudes de naturalización, violándose en perjuicio de los extranjeros el principio de certeza jurídica, motivo por el cual resultaría prudente agregar un artículo a la Ley de Nacionalidad, que textualmente diría lo siguiente:

La Secretaría de Relaciones Exteriores, emitirá las resoluciones inherentes a las solicitudes de naturalización en un plazo máximo de 24 meses; para el caso de que la Secretaría no emita resolución en el término antes señalado, el extranjero considerará que la resolución fue en sentido negativo.

Contra las resoluciones que niegen la naturalización mexicana, los extranjeros podrán intentar el Juicio de Amparo.

La nueva ley, en el párrafo segundo de su artículo 1°, dispone que la Secretaría de Relaciones Exteriores deberá recabar la opinión de la Secretaría de Gobernación, lo que en nuestro concepto es incorrecto, ya que el texto de la ley

debería referirse únicamente a la remisión del expediente del solicitante, para su análisis previo a la resolución.

CUARTA.- En cuanto a la parte final del primer párrafo del artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que considera como ingresos los pagos realizados con motivo de actos o actividades que beneficien o eviten una erogación al residente en el extranjero; viola el principio constitucional de legalidad al no señalar la forma en que las autoridades fiscales determinarán presuntivamente los ingresos mencionados, en razón a que resulta muy común efectuar gastos por cuenta del residente en el extranjero, los cuales son reintegrados con posterioridad, asumiendo la responsabilidad el residente en México al estar obligado a retener el Impuesto sobre la Renta. Consecuentemente lo más recomendable es, integrar al texto mencionado: salvo prueba en contrario, dando certeza jurídica al contribuyente extranjero y al nacional que efectúa este tipo de gastos.

QUINTA.- La Ley del Impuesto sobre la Renta, en las operaciones de venta de inmuebles y acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, preve la práctica de avalúos por parte de las autoridades fiscales para verificar el monto de las prestaciones pactadas, sin embargo, cuando exista una diferencia que exceda en un 10% del importe de las mismas, se establece un impuesto del 20% sobre el diferencial.

En este caso, sugerimos que a los valuadores que incurran en la elaboración de avalúos incorrectos, se les revoque la autorización otorgada por la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, aplicándoles una sanción, para lo cual deberá adecuarse el Código Fiscal de la Federación.

En la enajenación de inmuebles, sería positivo otorgar la prerrogativa que tenemos los nacionales de exentar estos ingresos, al acreditar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, haber habitado el inmueble los dos últimos años anteriores a la fecha de la operación de compra venta.

SEXTA.- El artículo 162 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo a las definiciones de los ingresos percibidos por residentes en el extranjero, resulta falta de técnica legislativa al remitir al contribuyente a diferentes artículos de la propia ley; considero que lo más adecuado sería integrar los conceptos al articulado específico de los ingresos que perciben los extranjeros de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

SEPTIMA.- En términos generales, la Ley del Impuesto sobre la Renta grava en menor proporción a los residentes en el extranjero, cubriendo tasas mayores los residentes en el país, lo que resulta desproporcional e inequitativo, motivo por el cual se requiere una disminución del Impuesto sobre

la Renta en los diversos ingresos que perciben las personas físicas radicadas en el país.

Esto, en razón a que actualmente los extranjeros pagan el Impuesto sobre la Renta, con tasas que oscilan entre un 5% y un 35%, siendo esta última tasa de aplicación mínima, en tanto que los residentes en México al tener en un año fiscal ingresos superiores a N\$ 80,000.00, se les aplica una tasa del 35% al remanente de sus percepciones.

OCTAVA.- También, es importante que México siga firmando Tratados Internacionales de tipo bilateral con diferentes pases, a efecto de tratar de evitar la Doble Imposición Internacional, tomando en consideración la reciprocidad existente, para que con posterioridad tales normas formen parte de nuestras leyes como esta aconteciendo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, haciéndola atractiva a las inversiones extranjeras.

NOVENA.- Adicionalmente, sugerimos a nuestros legisladores en materia de impuestos, dejar la práctica tradicional de modificar las disposiciones fiscales anualmente y sólo efectuar las adecuaciones indispensables para captar a un mayor número de contribuyentes, evitando con ello incrementos en los impuestos y dando certeza jurídica a los contribuyentes.

DECIMA.- Es de vital importancia, hacer atractiva la inversión de capitales extranjeros en nuestro país, a efecto de incrementar las fuentes de trabajo para los mexicanos, en tal razón considero fundamental agregar un artículo a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el capítulo inherente a los residentes en el extranjero, que autorice beneficios adicionales como pueden ser: la aplicación de una tasa inferior al 35% que actualmente fija la ley, para los casos en que se reinviertan las utilidades, sin derecho a retirar lo invertido durante un término de cinco años, en caso contrario, se deberá cubrir el impuesto respectivo al momento del retiro de la inversión.

DECIMA PRIMERA.- Otra alternativa es la autorización para depreciar aceleradamente los bienes adquiridos por contribuyentes residentes en el extranjero, fijándoles la obligación de mantener en propiedad los mismos, durante el plazo que fija la ley en condiciones normales para su depreciación.

DECIMA SEGUNDA.- Es menester, que nuestro gobierno fomente el establecimiento de empresas que se dediquen a la fabricación de maquinaria y equipos, tan necesarias para propiciar el desarrollo económico del país.

Para el logro de este objetivo, se deberán disminuir las tasas de importación y en su caso exentar de este gravamen a

los contribuyentes que decidan establecerse en México para fabricar estos bienes.

El citado beneficio, deberá concederse por un plazo no mayor a diez años, tiempo suficiente para lograr el propósito deseado. Para el caso de incumplimiento, el contribuyente deberá cubrir el impuesto que le corresponda en el momento de transmitir los bienes, tomando como base avalúo realizado por perito debidamente autorizado por la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

DECIMA TERCERA.- Para lograr el desarrollo industrial del país y abatir al máximo el desempleo, optimizando el capital extranjero, resultaría práctico la conformación de una Comisión Intersecretarial, integrada por funcionarios del más alto nivel de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, de Comercio y Fomento Industrial, de Relaciones Exteriores y de Gobernación.

Esta Comisión, tendría como finalidad la atención de los problemas inherentes a extranjeros, en los diversos campos de su competencia en lo particular, debiendo reunirse sus integrantes semanalmente a efecto de resolver los problemas correspondientes.

Los asuntos de superior importancia, deberán ser atendidos por los titulares de las Secretarías antes señaladas, quiénes se reunirán mensualmente para dicha finalidad.

Esta propuesta, generaría la modificación de diversos ordenamientos legales, misma que sería efectuada en forma conjunta, para un inicio de funciones a corto plazo de la citada Comisión.

B I B L I O G R A F I A

Aguilar G., Jorge I., VI Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Ed. Asociación Nacional de Abogados, México, D. F., 1976.

Análisis Fiscal Hoy, Ed. Fiscal Fe, León, Gto., 1992.

Arce, Alberto G., Derecho Internacional Privado, Ed. Universidad de Guadalajara, Méx., 1979.

Arellano García, Carlos, Derecho Internacional Privado, Ed. Porrúa, México, D. F., 1976.

Buhler, Ottmar, Principios de Derecho Internacional Tributario, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, España, 1968.

Burgoa, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Ed. Porrúa, México, D. F., 1979.

Carretero Pérez, Adolfo, El Sistema Tributario Español, Ed. Tecnos, Madrid, España, 1964.

Clavijero, Francisco Javier, Historia Antigua de México, Ed. Porrúa, México, D. F., 1988.

Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, México, D. F., 1993.

Compilación Fiscal 1993, Dofiscal Editores, México, D. F., 1993.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. Trillas, México, D. F., 1993.

Constitución Política Mexicana, Ediciones Andrade, S.A. de C.V., México, D. F., 1993.

Chapoy Benitez, Dolores B., Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional, Ed. U.N.A.M., México, D. F., 1972.

Chapoy Benitez, Dolores B., Veinte Años de Evolución de la Imposición a los Rendimientos de Capital, Ed. U.N.A.M., México, D. F., 1977.

Diarios Oficiales. (varios)

Doazan, Jules, La Vida Económica en la Epoca de Juárez, Ed. Secretaría de Comunicaciones y Transportes, México, D. F., 1972.

Dominguez Mota, Enrique y Calvo Nicolau, Enrique, Estudio del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Ed. Dofiscal, México, D. F., 1978.

Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo II, Ed. Bibliográfica, Buenos Aires, Argentina, 1986.

Farreras, Víctor M., Matrícula de los Tributos, Ed. Salvat, México, D. F., 1974.

Fernández y Cuevas, José Mauricio, Derecho Fiscal, Ed. U.N.A.M., México, D. F., 1991.

Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, D. F., 1984.

García Belsunce, Horacio A., Temas de Derecho Tributario, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.

Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, D. F., 1992.

Giampietro Borrás, Gabriel, Incentivos Tributarios Para el Desarrollo, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1976.

Giannini, A. D., Instituciones de Derecho Financiero (Traducción Española), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957.

Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo II, Ed. Constancia, Buenos Aires, Argentina, 1957.

Johnson Okhuysen, Eduardo A., Impuesto Sobre la Renta 1983, Ed. Humanitas, México, D. F., 1983.

La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917 - 1985, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, D. F., 1986.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Dofiscal Editores, México, D. F., 1993.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Dofiscal Editores, México, D. F., 1993.

Ley Federal de Derechos 1992, Editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D. F., 1992.

Ley Sobre la Celebración de Tratados 1992.

López Freyle, Isaac, Principios de Derecho Tributario, Ed. Lerner, Bogotá, Colombia, 1962.

López Padilla, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, Ed. Trillas, México, D. F., 1982.

Margain Manautou, Emilio, *Exegesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano*, Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, D. F., 1981.

Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, México, D. F., 1991.

Mendieta y Nuñez, Lucio, *El Derecho Precolonial*, Ed. Porrúa, México, D. F., 1985.

Moreno Padilla, Javier, *Prontuario de Leyes Fiscales*, Ed. Trillas, México, D. F., 1982.

Niboyet, J. P., *Derecho Internacional Privado*, Ed. Nacional, México, D. F., 1965.

Paredes, Julian de, *Recopilación de Leyes de los Reynos de Indias, Tomo II*, Ed. Cultura Hispánica, Madrid, España, 1973.

Péreznieto Castro, Leonel y Mansilla Mejía, María Elena, *Manual Práctico del Extranjero en México*, Ed. Harla, México, D. F., 1991.

Pina Vara, Rafael de, *Diccionario de Derecho*, Ed. Porrúa, México, D. F., 1980.

Pina, Rafael de, *Estatuto Legal de los Extranjeros*, Ed. Porrúa, México, D. F., 1992.

Principios Tributarios Constitucionales, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, D. F., 1992.

Prontuario de Actualización Fiscal, Ed. Contables y Administrativas, México, D. F., 1993. (varias revistas)

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, México, D. F., 1988.

Revista de la Facultad de Derecho de México, Ed. U.N.A.M., México, D. F., Enero - Abril 1992.

Salinas Arrambide, Pedro, *La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, D. F., 1990.

Sánchez León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, La Mesa, Baja California, 1991.

Sepúlveda, César, **Curso de Derecho Internacional Público**, Ed. Porrúa, México, D. F., 1960.

Serra Rojas, Andrés, **Derecho Administrativo**, Ed. Porrúa, México, D. F., 1968.

Tena Ramírez Felipe, **Derecho Constitucional Mexicano**, Ed. Porrúa, México, D. F. 1978.

Tron, Manuel E., **Régimen Fiscal de los Extranjeros en México**, Ed. Themis, México, D. F., 1993.

Villa, José María de la, **Estudios de Doble Imposición Internacional**, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1979.